

O uso do custeio variável nas decisões gerenciais do laboratório de análises clínicas de um hospital filantrópico no município de Teófilo Otoni, Minas Gerais.

Kenia Fabiana Mendonça (UFVJM) - keniac.mendonca@gmail.com

Salvador Soares de Melo Júnior (UFVJM) - jrkrain@yahoo.com.br

Stéfani Ferreira Silva (UFVJM) - stefani_fs@hotmail.com

Resumo:

As preocupações com os custos crescentes de saúde e particularmente de hospitais, suscitam a adoção de estratégias de controle cada vez maiores, no sentido de garantir a viabilidade dessas instituições, assegurando conseqüentemente o direito a toda população de atendimento de saúde num contexto de eficiência e eficácia. Portanto, para que crescimento exponencial dos gastos hospitalares e as restrições orçamentárias não se tornem um entrave à continuidade das instituições de saúde é absolutamente necessário que as mesmas adotem sistemas de controle e avaliação gerencial, principalmente o referente à gestão de custos. Diante disto, o objetivo deste trabalho foi apurar os custos dos procedimentos laboratoriais pelos métodos de custeio por Absorção e Variável e comparar seus resultados. Esta pesquisa caracterizou-se como exploratória, utilizando como técnica de coleta de dados a análise documental. Foi realizado o estudo de caso no Laboratório de Análises Clínicas de um hospital filantrópico do município de Teófilo Otoni, Minas Gerais. Conclui-se que o Método de Custeio por Absorção, adotado pelo Hospital, não atende as necessidades de informações de seus gestores e que o Método de Custeio Variável poderia ser uma ferramenta de auxílio à tomada de decisões. Contudo, é fundamental que o Hospital reavalie seu Sistema de Custos juntamente com os gestores de cada centro.

Palavras-chave: *Custeio variável Gestão de custos hospitalares. Decisões gerenciais.*

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços*

O uso do custeio variável nas decisões gerenciais do laboratório de análises clínicas de um hospital filantrópico no município de Teófilo Otoni, Minas Gerais.

Resumo

As preocupações com os custos crescentes de saúde e particularmente de hospitais, suscitam a adoção de estratégias de controle cada vez maiores, no sentido de garantir a viabilidade dessas instituições, assegurando conseqüentemente o direito a toda população de atendimento de saúde num contexto de eficiência e eficácia. Portanto, para que crescimento exponencial dos gastos hospitalares e as restrições orçamentárias não se tornem um entrave à continuidade das instituições de saúde é absolutamente necessário que as mesmas adotem sistemas de controle e avaliação gerencial, principalmente o referente à gestão de custos. Diante disto, o objetivo deste trabalho foi apurar os custos dos procedimentos laboratoriais pelos métodos de custeio por Absorção e Variável e comparar seus resultados. Esta pesquisa caracterizou-se como exploratória, utilizando como técnica de coleta de dados a análise documental. Foi realizado o estudo de caso no Laboratório de Análises Clínicas de um hospital filantrópico do município de Teófilo Otoni, Minas Gerais. Conclui-se que o Método de Custeio por Absorção, adotado pelo Hospital, não atende as necessidades de informações de seus gestores e que o Método de Custeio Variável poderia ser uma ferramenta de auxílio à tomada de decisões. Contudo, é fundamental que o Hospital reavalie seu Sistema de Custos juntamente com os gestores de cada centro.

Palavras-chave: Custeio variável Gestão de custos hospitalares. Decisões gerenciais.

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços

1. Introdução

A globalização dos mercados tem exigido das organizações a busca constante pelo aprimoramento de seus processos como forma de garantir a qualidade e o baixo custo dos seus produtos e/ou serviços, visando à permanência no mercado, bem como o alcance dos objetivos organizacionais.

A informação neste mercado é fator determinante para o sucesso empresarial. Em função disto, conhecer os custos torna-se altamente relevante quando da tomada de decisão, determinação do lucro e controle das operações.

A atividade hospitalar encaixa-se perfeitamente neste contexto. A baixa remuneração paga pelo Sistema Único de Saúde (SUS), tanto nos procedimentos hospitalares como nos honorários médicos e nos exames realizados, faz com que os hospitais se preocupem com seus custos, forçando-os a buscarem o conhecimento dos mesmos a fim de gerenciá-los com o intuito de encontrar alternativas para a minimização dos problemas relacionados a seus resultados.

Contudo, é preciso determinar os métodos de custeio que melhor se adéqüe as organizações hospitalares assim como que proporcione aos gestores as informações necessárias à tomada de decisão. Neste trabalho foi estudado o Método de Custeio por Absorção que objetivou a apropriação de todos os gastos decorrentes do processo de prestação de serviços do Laboratório de Análises Clínicas de um Hospital Filantrópico do município de Teófilo Otoni, MG; e o Método de Custeio Variável que teve como propósito alocar aos serviços prestados pelo referido Laboratório somente os custos identificados como variáveis.

Diante disto, o objetivo deste trabalho foi apurar os custos dos procedimentos laboratoriais pelos métodos de custeio por Absorção e Variável e comparar os resultados encontrados.

2. A importância da informação contábil para a tomada de decisão

A Contabilidade constitui-se num instrumento de relevante importância no auxílio da gestão das organizações, uma vez que “coleta dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e sumarizando-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribui sobremaneira para a tomada de decisões” (MARION, 2009b, p. 25). As informações geradas pela Contabilidade baseiam-se num banco de dados que organiza e controla todas as transações realizadas pela empresa. Esses dados transformam-se em informações capazes de demonstrar a história econômico-financeira e patrimonial da organização além de possibilitar a elaboração de previsões e projeções úteis para a tomada de decisões pelos gestores (FIORE *et al*, 2006).

Neste sentido, os sistemas de informações contábeis constituem-se de partes manuais e de computador inter-relacionadas, dividindo-se em dois subsistemas principais: o sistema de informações de contabilidade financeira e o sistema de informação de gestão de custos. O primeiro está voltado à produção de saídas para usuários externos, usando eventos econômicos bem especificados como entradas, e os seus processos seguem certas regras e convenções. O segundo está preocupado com a produção de saídas para usuários internos, usando entradas e processos necessários para satisfazer os objetivos gerenciais quanto a informações para computar o custo de serviços, produtos e outros objetos de interesse da gestão, planejamento, controle e tomada de decisão (HANSEN; MOWEN, 2001).

A informação contábil é destinada as pessoas físicas e jurídicas que tenham interesse pela situação da organização e que buscam suas respostas na Contabilidade (MARION, 2009a). Existem diversos grupos de pessoas interessadas nestas informações, destacando-se: sócios, acionistas e proprietários de quotas societárias de maneira geral; administradores, diretores e executivos dos mais variados escalões; bancos, capitalistas e emprestadores de dinheiro; governo e economistas governamentais, dentre outros (IUDÍCIBUS *et al*, 2007). Cabe destacar que apesar do interesse não coincidente pelas informações, a Contabilidade é capaz de suprir seus diversos usuários com “base segura às suas decisões, pela compreensão do estado em que se encontra a Entidade, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidade que oferece” (MARION, 2009b, p. 35).

Diante do exposto, fica claro que a Contabilidade deve evidenciar informações que auxiliem seus usuários na tomada de decisões. Para tanto é fundamental que as informações atendam às seguintes características: (1) Compreensibilidade: deve ser imediatamente entendida por seus usuários; (2) Relevância: quando as informações atendem as necessidades dos usuários, influenciando suas decisões contábeis e financeiras; (3) Confiabilidade: a informação contábil deve estar livre de erros e vieses, representando exatamente aquilo que se dispõe a representar; (4) Comparabilidade: quando se podem comparar as informações em períodos diferentes dentro da empresa e também com a de outras empresas; (5) Tempestividade: a informação deve estar disponível no momento em que se precisar dela; e, (6) Equilíbrio entre o custo e benefício: deve ser considerado o equilíbrio entre o custo e benefício da informação, ou seja, os benefícios para disponibilizar as informações devem exceder seus custos (CPC, 2008).

As informações são transmitidas por meio dos Relatórios Contábeis, que visam demonstrar as informações de forma resumida, estruturada e organizada aos seus diversos usuários (MARION, 2009a). De acordo com a Lei 11.638/2007, as organizações são obrigadas a publicar anualmente as seguintes demonstrações financeiras (ou relatórios

contábeis): Balanço Patrimonial, Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados ou Demonstração das Mutações Patrimônio Líquido, Demonstração do Resultado de Exercício, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração do Valor Adicionado, além das Notas Explicativas e outros quadros analíticos. As notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis visam dar maiores esclarecimentos sobre a situação patrimonial da entidade (WARREN *et al*, 2008). Existem ainda demonstrativos como o Balanço Social e o Balanço Scorecard que visam evidenciar as estratégias preconizadas dentro do atual contexto econômico. Cabe esclarecer que o conjunto de demonstração contábil a ser publicada pelas organizações varia de acordo com o tipo de sociedade empresarial, contudo sua elaboração mesmo que não obrigatória fornece informações relevantes aos gestores.

Figueiredo e Caggiano (2006, p. 36) acrescentam que os sistemas de informação contábil-gerencial é composto pelo Orçamento “que visa orientar a administração para atingir os fins específicos em mente, ou seja, os objetivos empresariais” e pelas informações geradas pelo sistema de custos que desempenha importante papel nas decisões gerenciais.

3. A gestão dos custos

O atual ambiente competitivo em que as organizações estão inseridas exige das mesmas alternativas gerenciais e operacionais que respondam de forma rápida e eficaz às necessidades do ambiente interno e externo, em busca do aumento de produtividade, melhoria e diversificação dos produtos, redução de custos e desperdícios, melhor precificação, dentre outros. Neste ambiente, o conhecimento e arte de gerir são fatores determinantes do sucesso e sobrevivência de qualquer empresa (POMPERMAYER, 2000).

Segundo Araújo (2008), gerir pode ser entendido como o conjunto de esforços com o objetivo de planejar, organizar, dirigir ou liderar, coordenar e controlar as atividades de um grupo de indivíduos que se associam para atingir um resultado comum. O gestor deve considerar sempre as variáveis empresarial, ambiental e interativa qualquer que seja sua área de atuação, deve pensar na organização como um todo e tratar a sua ação como se estivesse na ponta da organização, próximo ao consumidor ou cliente (LACOMBE, 2004).

Conhecer os custos é uma condição essencial para gerir uma empresa. Contudo, é preciso que o sistema de informações de custos leve em consideração as particularidades de cada organização. Somente assim, a Contabilidade de Custos é capaz de gerar informações que podem ser utilizadas nos diversos ramos empresariais - indústrias, comércio e prestadores de serviços.

De acordo com Leone (2009) a determinação dos custos é fundamental para que a organização atinja seus objetivos quanto à determinação da rentabilidade e do desempenho das atividades da entidade; ao auxílio dos gestores no planejamento, controle e administração no desenvolvimento das operações; à tomada de decisões. Megliorini (2007) acrescenta que além desses objetivos, as informações geradas pela Contabilidade de Custos subsidiam os usuários: na determinação dos custos dos insumos aplicados na produção; na determinação dos custos das diversas áreas que compõem a empresa; na definição de políticas de redução dos custos dos insumos aplicados na produção ou das diversas áreas que compõem a empresa; no controle das operações e das atividades; na tomada de decisões ou na solução de problemas especiais; nas políticas de redução de desperdícios de material, tempo ocioso etc.; na elaboração de orçamentos; na definição de políticas de preço de venda; na determinação da contribuição de cada produto ou linha de produtos para o lucro da empresa; dentre outros.

O sistema de informações de gestão de custos tem dois subsistemas principais: o sistema de informações de controle operacional que fornece um *feedback* ao desempenho dos gestores e outras atividades relativas ao seu planejamento e controle das atividades e o

sistema de informações de Contabilidade de Custos, que atribui custos aos produtos e serviços e outros objetos especificados pela gestão (HANSEN; MOWEN, 2001).

Diante do exposto, observa-se que a informação gerada pelo sistema de custos é extremamente relevante e necessária para a sobrevivência das organizações diante da competitividade e das exigências do mercado. Para que as organizações realmente extraiam informações relevantes, tempestivas, confiáveis e comparáveis é fundamental que definam o método de custeio que melhor adéque a sua atividade e que o mesmo apresente custo-benefício desejável.

4. Os métodos de custeio estudados

De acordo com Bruni e Famá (2007, p.23) custos “representam os gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços”. Já custeio é a forma de apropriação dos custos, ou seja, a forma de distribuição dos gastos associados aos produtos produzidos ou serviços prestados pela organização. Acrescenta Frossard (2003, p.114) que métodos de custeio “é um conjunto estruturado de meios, possibilitando a obtenção de informações para o controle, avaliação, organização e análises do sistema empresarial, mediante a apropriação dos custos aos produtos”.

O método de custeio pode objetivar tanto a determinação dos preços, quanto uma análise interna dos custos, o que propicia um melhor conhecimento dos resultados pela administração e contribui para uma melhoria nos processos da organização (FERREIRA et al, 2009).

Existem diversos métodos de custeio que podem usados pelas organizações. A escolha de qual método a ser utilizado depende, principalmente, da necessidade de informações dos gestores, visto que cada um desses métodos gera informações diferentes e algumas vezes complementares (PRADO, 2001). Neste trabalho foram abordados apenas dois métodos de custeio, a saber: Método de Custeio por Absorção e Método de Custeio Variável.

No Método de Custeio por Absorção são apropriados todos os custos (diretos, indiretos, variáveis e fixos) de produção aos bens fabricados ou serviços prestados. Como o próprio nome diz, ele busca fazer com que cada item produzido absorva uma parte dos custos direcionados à sua fabricação (CARVALHO, 2009).

Embora os produtos tendam a absorver todos os custos, estes devem ser rigorosamente classificados, facilitando assim a análise gerencial dos gastos para fabricação dos produtos. Dessa forma, os custos são classificados em dois grupos distintos: custos diretos e custos indiretos.

Os custos diretos são aqueles que podem ser imediatamente alocados ao produto ou serviço, não sendo necessária a utilização de nenhum instrumento, métodos ou fórmulas de maior complexidade para alocá-los, pois seus valores e quantidades em relação aos produtos são facilmente identificados (MARQUES, 2004). Os custos diretos estão diretamente ligados à produção. Os exemplos mais conhecidos são matéria prima, embalagens e os salários e encargos das pessoas que trabalham diretamente na fabricação dos produtos.

Por sua vez, os custos indiretos não estão diretamente ligados à produção, ou seja, são aqueles em que o técnico precisa de um auxílio, uma metodologia, uma forma de rateio para identificar o custo, e não se pode afirmar com certeza ou com precisão se realmente o valor é correto, sendo a alocação destes custos a grande dificuldade e deficiência da maioria dos métodos de custeio, pois não são simples e podem ser identificados por meio de vários critérios (BERTI, 2006).

No método de Custeio por Absorção os custos indiretos da empresa podem ser alocados diretamente ao produto com base em um ou mais critérios de rateio ou podem ser

alocados primeiramente aos centros produtivos e só então repassados aos itens produzidos, sempre utilizando bases de rateio.

Esse é o método mais indicado pela Legislação Tributária do Imposto de Renda, pois atende melhor às exigências legais estabelecidas, assim como da Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade. Talvez por esse motivo seja a forma de apropriação de custos mais utilizada pela empresas (BEGOSSO; SOARES, 2002).

Pereira Filho e Amaral (1998) citam algumas desvantagens do Método de Custeio por Absorção: podem elevar artificialmente os custos de alguns produtos; não evidencia a capacidade ociosa da empresa; como os critérios de rateio são sempre arbitrários, nem sempre são justos.

Já no Método de Custeio Variável apenas os custos variáveis são apropriados aos produtos ou serviços, tornando-se útil para auxiliar a tomada de decisões visto que os custos não sofrem influência de rateios arbitrários (REBELATTO, 2004). Neste método, os custos fixos são considerados com despesas do período e não custo do produto.

Para melhor compreensão Carneiro (2007, p. 21) explica que custos variáveis são aqueles que estão diretamente relacionados ao volume de produção, citando como exemplo, na organização hospitalar, medicamentos, filmes radiológicos, entre outros. Já os custos fixos, por sua vez, são aqueles que independem do volume de produção, mantendo-se inalterados mesmo quando há mudanças quantidade de atividade desenvolvida pela organização, tais como a energia gasta na iluminação do laboratório de análises clínicas, a depreciação, a manutenção em geral, salários do gerente da radiologia dentre outros.

Com o Método de Custeio Variável é possível encontrar a Margem de Contribuição, calculada deduzindo-se da Receita Bruta os custos variáveis: Receita Bruta menos Custos Variáveis igual a Margem de Contribuição (BERTI, 2007). A Margem de Contribuição permite verificar a potencialidade de cada produto, mostrando como cada um contribui para a amortização dos custos fixos e para a formação do lucro propriamente dito (MAUAD; PAMPLONA, 2002). Com esses dados os administradores conseguem informações necessárias para decidir quais produtos ou serviços devem receber maior atenção para serem disponibilizados no mercado e quais precisam ser melhorados ou até mesmo deixados para segundo plano (PRATES, 2003).

Ainda sobre a margem de contribuição Pereira Filho e Amaral (1998, p. 8) enfocam que “essa informação tem poder extraordinário, principalmente porque não é poluída pelos procedimentos de rateio, característicos do custeio por absorção, os quais inviabilizam, de certa forma, a tomada de decisão referente a custos de produtos ou serviços”

De acordo com Leone (2006) o Método de Custeio Variável apresenta as seguintes desvantagens: não pode ser utilizado isoladamente, visto que para algumas decisões necessita de outros métodos; subsidiam decisões somente de curto prazo, para decisões de longo prazo as informações geradas por este método não são recomendadas; a análise para separação das despesas e custos em fixos e variáveis é dispendioso e demorado; não é aceito para preparação das demonstrações contábeis.

5. A gestão dos custos hospitalares

Se comparada às demais atividades empresariais, a gestão de custos hospitalares ainda é pouco explorada como ferramenta gerencial, havendo necessidade de melhor aproveitamento, pelos gestores, deste instrumento. A ausência da Contabilidade de Custos não é apenas um problema contábil, mas se constitui em uma deficiência administrativa, pois sem o controle adequado, não se consegue compreender os fatos ocorridos dentro da empresa (CALLADO, HOLANDA, 2004).

Se referindo à questão hospitalar Abbas (2001, p. 2) complementa:

(...) uma das áreas que mais precisa se modernizar, principalmente no Brasil, é a hospitalar, que ainda se utiliza de métodos contábeis tradicionais (quando muito), que não levam ao efetivo conhecimento dos seus custos, ou seja, grande parte dessas organizações não faz uso de nenhum sistema de custos que oriente e ofereça parâmetros para suas decisões administrativas, controle de atividade e investimentos.

Gersdorff (1980) listou algumas das funções que a ferramenta de custos pode desempenhar dentro de uma organização hospitalar: (1) auxílio na tomada de decisões: o sistema de custos deve proporcionar segurança para o administrador tomar decisões táticas e estratégicas; (2) controle de custos: demonstra se os custos estão dentro dos parâmetros aceitáveis; (3) redução de custos e eliminação de desperdícios: as informações podem auxiliar os gestores a montar um programa de redução de custos e eliminação de desperdícios; (4) 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); (5) planejamento dos serviços hospitalares: colaborar no estabelecimento de orçamentos, custos-metas e custos padrão; (6) cálculo dos valores a serem cobrados dos pacientes: estabelecer o preço mínimo para os serviços produzidos pelo hospital; (7) avaliação de estoques: valorizar os estoques do hospital; (8) separação dos custos: os dispêndios referentes a cada função do hospital (reabilitação, prevenção, restauração, ensino e pesquisa) devem ser controlados separadamente.

A complexidade dos hospitais exige que se forneça à administração informações para que seus objetivos se concretizem auxiliando nas tomadas de decisões. Essas informações são necessárias para: fixar a meta de resultados, estabelecerem objetivos departamentais que orientem suas atividades para a meta final; determinar, controlar e analisar variações que desviam dos padrões estabelecidos, entre outros (CARNEIRO, 2007).

Existe dificuldade por parte dos gestores em estruturar, desenvolver, implantar e avaliar o sistema de custos dos hospitais (ABBAS, 2001). Contudo, cabe aos gestores a responsabilidade de implementar uma política de ação que vise tanto o controle e gerenciamento das receitas, quanto dos custos hospitalares, possibilitando assim que a instituição cumpra o seu papel social, oferecendo serviços de qualidade para toda a população (CARNEIRO, 2007).

As preocupações com os custos crescentes de saúde e particularmente de hospitais, suscitam a adoção de estratégias de controle cada vez maiores, no sentido de garantir a viabilidade dessas instituições, assegurando conseqüentemente o direito a toda população de atendimento de saúde num contexto de eficiência e eficácia. Portanto, para que crescimento exponencial dos gastos hospitalares e as restrições orçamentárias não se tornem um entrave a continuidade das instituições de saúde é absolutamente necessário que as mesmas adotem sistemas de controle e avaliação gerencial, principalmente o referente à gestão de custos.

6. A metodologia da pesquisa

Esta pesquisa caracterizou-se como exploratória tendo em vista que buscou maior familiaridade sobre o problema estudado, qual seja: a gestão dos custos em hospitalares do Vale do Mucuri, MG (Gil, 1999). Assumiu como técnica de coleta de dados: o estudo de caso, que objetivou maior aproximação com a realidade estudada (CERVO; BERVIAN, 1996; GIL, 1996; ALENCAR, 2003).

A pesquisa teve como objeto de estudo os procedimentos (exames laboratoriais) realizados pelo Laboratório de Análises Clínicas de um hospital filantrópico do município de Teófilo Otoni, Minas Gerais. Os exames selecionados para o estudo foram definidos de acordo com as informações fornecidas pela gestora do Laboratório, obedecendo ao critério de maior impacto nos resultados.

O Laboratório realiza quinze procedimentos laboratoriais e deste total foram selecionados cinco: (1) Hemograma - exame que avalia as células sanguíneas do paciente; (2) Classificação sanguínea – define o tipo sangue A, B, O ou AB e do fator Rh; (3) VRL - exame que verifica a presença de sífilis; (4) Elementos Anormais e Sedimentos (EAS) - exame que verifica a ocorrência de infecção urinária; e, (5) Cultura - exame de identificação de fungos, bactérias e vermes na urina (VALLADA, 1999; HELITO e KAUFFMAN, 2006).

Como técnica de coleta de dados utilizou-se a análise documental dos demonstrativos e planilhas fornecidas pela Contabilidade do Hospital e pelo Laboratório estudado. Os dados coletados foram: custos unitários dos exames calculados pelos gestores do Laboratório; valor pago em cada convênio por exame; quantidade de cada exame realizado; materiais diretos necessários para a realização dos exames; custo e despesas do Hospital por diretoria e por centro de custos; receitas do Laboratório; custos diretos, indiretos, variáveis e fixos do Laboratório, dentre outras informações. Todos os dados foram analisados e estão apresentados nos resultados da pesquisa.

7. Os resultados e as discussões

O Hospital encontra-se situado no Vale do Mucuri, nordeste do estado de Minas Gerais, no município de Teófilo Otoni. Foi fundado em 1896 com o objetivo de prestar serviços de assistência à saúde aos moradores do município e da região. Criado por um grupo de cidadãos locais que se reuniram com o intuito de prestar assistência médica às pessoas que não tinham acesso aos serviços da área da saúde.

Inicialmente, os atendimentos contavam com o trabalho voluntário dos médicos e de algumas religiosas que ajudavam a administrá-lo e todas as despesas eram custeadas por meio de doações da comunidade. Na década de 60 com a criação do Fundo de Assistência do Trabalhador Rural (FUNRURAL) e do Instituto Nacional de Previdência Social (INPS), celebraram-se os primeiros convênios entre o Estado e o Hospital, ocorrendo a partir de então a gradual desvinculação da participação da comunidade na manutenção e no financiamento do mesmo. Na década de 90, firmou vínculo com o Sistema Único de Saúde (SUS), prestando serviços à população do município de Teófilo Otoni, aos habitantes das regiões dos Vale Mucuri, do Vale do Jequitinhonha, do Sul da Bahia e do norte do Espírito Santo.

Tornou-se uma instituição filantrópica recebendo, portanto, subvenções do poder público através do Programa de Fortalecimento e Melhoria da Qualidade dos Hospitais de Minas Gerais (PROHOSP) e isenções fiscais. Por isso deve disponibilizar 60% dos seus serviços aos atendimentos realizados pelo Sistema Único de Saúde; os outros 40% estão divididos entre serviços particulares e conveniados.

Em 2010, o Hospital é considerado o melhor do Nordeste de Minas Gerais, com capacidade de 148 leitos. É um dos maiores empregadores da região, atualmente com mais de 700 funcionários, distribuídos nas áreas de enfermagem, administração e serviços gerais, contando com um corpo clínico de mais de 100 médicos nas várias especialidades.

O Hospital está dividido em seis diretorias e sessenta e três centros de custos. O método utilizado para alocação dos custos aos centros de custos é o Método de Custeio por Absorção, onde os custos diretos são alocados aos centros de custos de acordo com o consumo. Por sua vez, os custos indiretos são distribuídos primeiramente aos centros auxiliares e dos centros auxiliares alocados aos centros produtivos, ambos por meio de rateio. Cabe destacar que os centros de custos podem distribuir e receber rateio de todos os outros centros de custos - reciprocidade.

Na alocação dos custos indiretos são utilizados diferentes tipos de critérios de rateio. Para os custos indiretos em que é possível identificar bases de rateio que retratam a realidade são utilizados critérios específicos, como por exemplo, a lavanderia, onde os custos são

rateados com base no quilo de roupa lavada; ou o almoxarifado em que os custos indiretos são rateados de acordo com o número de itens requisitados. Já para o rateio dos custos indiretos genéricos, ou seja, os que são comuns a todos os setores, como por exemplo, a energia elétrica, utiliza-se como base para rateio o tamanho dos setores.

Observa-se, contudo, que apesar do esforço do setor responsável pelo controle dos custos do Hospital na busca por bases de rateio eficazes, este ainda se mostra bastante impróprio visto que diversos custos indiretos recebidos por alguns centros de custos não condizem com sua realidade. Por exemplo, o rateio da água é feito com base na área (metro quadrado) ocupada pelos centros de custos, dessa forma quanto maior o setor mais custos receberá, mas isso não significa que o consumo deste centro seja elevado. O Laboratório de Análise Clínicas consome reduzida quantidade de água, mas por possuir área maior que a Lavanderia, pelo critério adotado pelo Hospital para distribuição dos custos de consumo de água, o Laboratório recebe mais custos que a Lavanderia.

7.1 O Laboratório

O Laboratório foi fundado em 1985 como entidade particular e, somente, em 1996 passou a fazer parte do Hospital. Realiza aproximadamente 180 tipos de exames e 15 tipos de procedimentos laboratoriais; mensalmente, atende em média 4.798 pessoas, realizando uma média de 20.633 exames.

O Laboratório está dividido em nove setores principais: Recepção e Coleta, Bioquímica, Hematologia, Urinálise, Sorologia, Lavagem de Material, Descontaminação, Parasitologia e Bacteriologia. Funciona com um quadro de funcionários composto por nove técnicos em patologia clínica, uma recepcionista, seis auxiliares de laboratório, quatro auxiliares de análises clínicas, dez auxiliares administrativos, um supervisor administrativo e dois bioquímicos, totalizando 33 colaboradores.

Segundo os gestores, o laboratório atua com capacidade produtiva em torno de 70%, porém não consegue atingir a capacidade máxima de prestação de serviço porque a estrutura física não permite, já que a recepção não suporta atender um número maior de pacientes.

Como já exposto, o Hospital é dividido atualmente em sete diretorias que, utilizando o Método de Custeio por Absorção, apresentam os custos mostrados na Figura 1. A Diretoria Técnica juntamente com a Diretoria de Enfermagem são responsáveis por quase 70% dos custos de todo o Hospital. Ressalta-se que cada Diretoria possui seus Centros de Custos, não demonstrado na Figura 1, visto o elevado número de centros (sessenta e três ao todo).

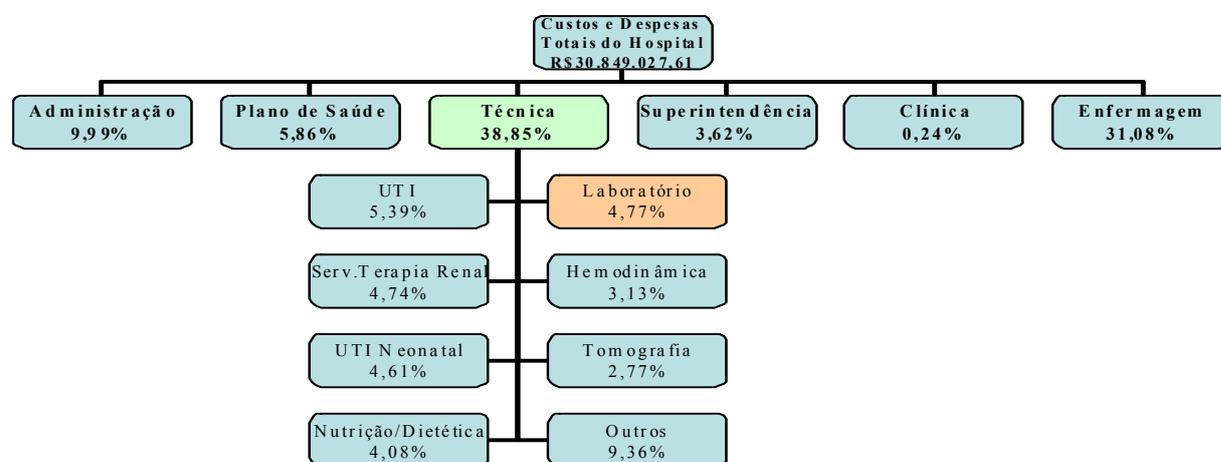


Figura 1: Distribuição dos custos/despesas do Hospital por Diretorias e distribuição dos custos/despesas da Diretoria Técnica por Centro de Custos.

Fonte: Dados de 2009 fornecidos pelo Hospital, 2010.

Conforme se verifica na Figura 1, a Diretoria Técnica recebe 38,85% dos custos totais do Hospital. Esta Diretoria é composta por 27 Centros de Custos, sendo o Laboratório pesquisado um dos seus Centros. Os custos do Laboratório representam 4,77% dos custos da referida Diretoria, sendo o segundo maior receptor de gastos.

Destaca-se que dois gargalhos para a execução da pesquisa foram encontrados. Primeiro, o Hospital utiliza-se do Método de Custeio por Absorção para alocação de seus custos, contudo apropriada aos Centros de Custos também as despesas do período, portanto, com a atual distribuição dos gastos do Hospital não é possível identificar o real custo dos serviços prestados, já que as despesas estão também embutidas no cálculo dos mesmos. O segundo gargalho diz respeito a não apuração dos custos por serviço prestado, ou seja, o Hospital não conhece os custos de seus serviços, conhece somente os custos/despesas dos Centros de Custos. Portanto, os resultados apresentados consideram os custos e as despesas para o cálculo do resultado do Laboratório, não sendo possível identificar o resultado bruto do período visto que o Hospital não possui a separação dos custos e despesas (Tabela 1):

Tabela 1: Demonstrativo de receita e despesa do exercício.

RECEITA TOTAL	R\$ 1.191.199,21
Gastos com Insumos	(R\$ 283.620,34)
Custos Indiretos Absorvidos	(R\$ 373.324,21)
Gastos com Pessoal	(R\$ 357.342,64)
Gastos com Expediente	(R\$ 12.819,85)
Gastos com Serviços de Terceiros	(R\$ 310.382,52)
Gastos Diversos	(R\$ 135.431,36)
RESULTADO	(R\$ 281.721,71)

Fonte: Dados de 2009 fornecidos pelo Hospital, 2010.

Conforme pode-se observar na Tabela 1, comparando-se a receita com os custos e despesas do Laboratório encontrou-se um resultado negativo de R\$281.721,71. Procedendo-se a análise detalhada destes custos e despesas percebe-se que os custos absorvidos por rateio (R\$373.324,21) têm impacto relevante no resultado, acompanhado dos custos e das despesas com pessoal próprio e com serviços de terceiros, R\$357.342,64 e, R\$310.382,52, respectivamente. Estes dois últimos inclusive apresentam custos mais elevados que dos próprios insumos (material direto) necessários para realização dos exames laboratoriais (R\$283.620,34), ou seja, gasta-se mais com a mão-de-obra do que com os insumos necessários para a realização dos exames. Estes dados vêm contrapondo as tendências apresentadas pela literatura de custos que enfatiza uma redução dos custos de mão-de-obra dada à automatização e mecanização das atividades.

7.2 Os custos dos procedimentos laboratoriais apurados pelo método de custeio por absorção

Utilizando-se os dados fornecidos pelo Laboratório: número de procedimentos realizados por convênio, preço de venda de cada procedimento por convênio e o custo/despesa unitário de cada procedimento calculado pelos gestores do Laboratório, foi possível apurar os resultados de cada um dos procedimentos laboratoriais estudados por convênio, conforme mostrado na Tabela 2.

Tabela 2: Apuração dos custos/despesas dos procedimentos laboratoriais por Convênios utilizando o método de Custeio por Absorção.

Procedimentos	Convênios					Total
	IPSEMG	SRS	Unimed	Particular	SUS Externo	
Hemograma	2.088,00	7.785,72	8.398,38	11.525,15	(2.243,42)	27.553,83
Classificação	(145,60)	(120,00)	(70,85)	921,60	(1.061,91)	(476,76)
VDRL	635,39	158,61	89,46	216,48	(874,50)	225,44
EAD	2.934,08	2.773,04	2.046,72	3.001,92	3.030,54	13.786,30
Cultura	(701,40)	905,05	940,50	3.546,40	(2.480,64)	2.209,91
Total	4.810,47	11.502,42	11.404,21	19.211,55	(3.629,93)	43.298,72

Fonte: Dados de 2009 fornecidos pelo Hospital, 2010.

Verifica-se que os valores pagos pelo SUS externo não foram suficientes para cobrir os custos/despesas em quatro dos cinco tipos de procedimentos estudados, sendo que o valor pago por esse convênio apresentou melhor resultado para o procedimento Elementos Anormais e Sedimentos - EAD. Observou-se ainda que o procedimento Cultura apresentou resultado negativo no convênio com o IPSEMG. A Classificação é ainda mais preocupante, já que seu resultado é negativo em todos os convênios.

Por outro lado, considerando os resultados de todos os procedimentos por convênio, exceto pelo SUS Externo, observou-se que o Laboratório consegue cobrir todos os seus gastos e ainda obter superávit. Cabe destacar que os procedimentos particulares realizados são os que apresentam resultado mais significativo em relação aos outros convênios, visto que são realizados somente 1.849 exames nesta categoria, que representa, aproximadamente, 6% do total dos exames realizados pelos outros quatro procedimentos estudados. Na Figura 3 é apresentado gráfico onde se pode melhor visualizar os resultados dos procedimentos.

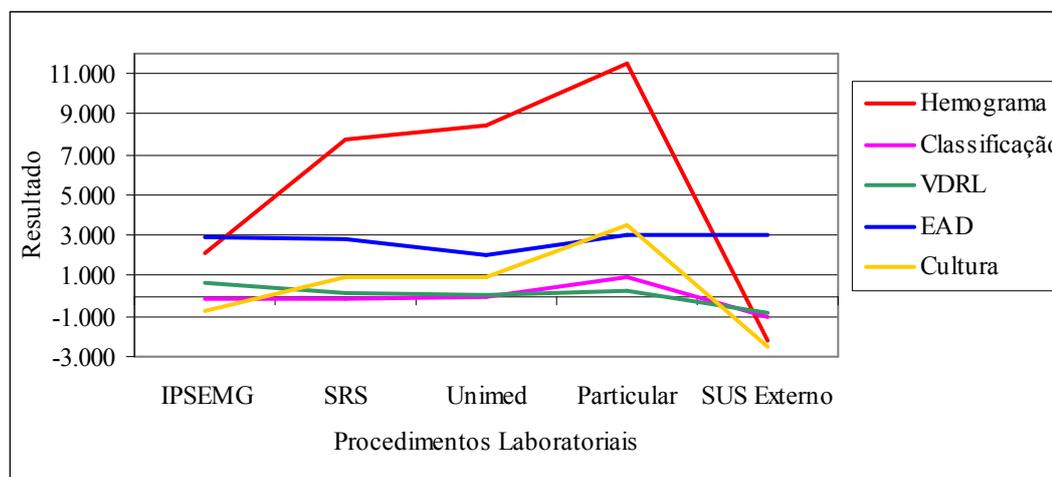


Figura 2: Distribuição dos custos/despesas dos procedimentos laboratoriais por Convênios utilizando o método de Custeio por Absorção.

Fonte: Dados de 2009 fornecidos pelo Hospital, 2010.

Diante do exposto, pode-se afirmar que para melhor apuração dos resultados do Laboratório é fundamental que o Hospital realize a separação dos gastos em Custos e Despesas, alocando aos Centros de Custos e posteriormente aos serviços prestados os custos e despesas dos mesmos de maneira segregada. Destaca-se, portanto, a necessidade eminente que se proceda a identificação dos custos dos serviços corroborando com o que afirma Martins (2008) que a classificação dos custos em Direto e Indireto tem relação ao serviço prestado, e não aos departamentos dentro da instituição, como está sendo feito pelo Hospital.

Contudo, é importante salientar que a divisão do Hospital em Centros de Custos possibilita melhor controle e determinação mais precisa dos custos e despesas dos serviços. Além disto, permite identificação de bases de alocação dos custos indiretos mais justa e reduz as chances de maiores erros.

7.3 Os custos dos procedimentos laboratoriais apurados pelo método de custeio variável

Para a aplicação do Método do Custeio Variável foi considerado como custo variável somente o material direto consumido para realização de cada procedimento. A mão-de-obra direta foi considerada como custo fixo, visto que não é possível identificar a taxa horária dispensada para cada exame, pois um único funcionário realiza diversas funções e participa da realização de vários procedimentos ao mesmo tempo dada a mecanização das atividades. Além disso, uma máquina que realiza um exame em 15 minutos tem capacidade para realizar cinquenta exames utilizando a mesma taxa horária do funcionário. Abaixo estão apresentados resultado dos procedimentos realizados, utilizando-se o Método de Custeio Variável:

Tabela 3: Apuração dos custos dos procedimentos laboratoriais por Convênios utilizando o método de Custeio Variável.

	Procedimentos					Total
	Hemograma	Classificação	VDRL	EAD	Cultura	
RECEITA BRUTA	102.424,14	3.042,04	7.634,71	38.734,30	28.485,56	180.320,75
Custos Variáveis	(38.098,46)	(1.103,86)	(1.062,76)	(1.442,82)	(7.499,50)	(49.207,40)
<i>Margem de Contribuição Total</i>	<i>64.325,68</i>	<i>1.938,18</i>	<i>6.571,95</i>	<i>37.291,48</i>	<i>20.986,06</i>	<i>131.113,35</i>
<i>Margem Contribuição Unitária</i>	<i>3,93</i>	<i>2,09</i>	<i>3,10</i>	<i>3,95</i>	<i>7,07</i>	-
Custos/despesas Fixas Totais						(87.814,63)
Resultado						43.298,72

Fonte: Dados de 2009 fornecidos pelo Hospital, 2010.

Analisando os dados apresentados na Tabela 3 observa-se que a margem de contribuição global de cada exame para a amortização dos custos fixos e formação do resultado é bastante expressiva para os procedimentos Hemograma, Cultura e EAS, alcançando respectivamente, o percentual de 62,8%, 73,67% e 96,28% da receita bruta. A margem de contribuição unitária apresentou os mesmos resultados demonstrados pela margem de contribuição global, ou seja, quanto mais exames de Cultura, Urina e Hemogramas forem realizados pelo laboratório maior será seu resultado. Com essas informações é possível os gestores avaliarem de maneira criteriosa, específica e confiável os resultados de cada procedimento.

Conforme pode-se observar na Tabela 4 o resultado final alcançado pelo Laboratório é muitas vezes negativo dado volume de custos e despesas fixas, principalmente, daqueles provindos de rateio dos outros Centros de Custos.

Tabela 4: Comparação entre o resultado unitário de cada procedimento pelo método de custeio por absorção e a margem de contribuição unitária apurado pelo método de Custeio Variável.

	Convênios				
	IPSEMG	SRS	Unimed	Particular	SUS Externo
Hemograma					
Custeio Absorção*	0,50	2,43	2,78	10,43	-0,46
Margem de Contribuição unitária – Custeio Variável	2,74	4,67	5,02	12,67	1,78
Classificação					
Custeio Absorção*	-0,80	-0,80	-0,65	19,20	-2,43
Margem de Contribuição unitária – Custeio Variável	1,82	1,82	1,97	21,82	0,19
VDRL					
Custeio Absorção*	2,03	0,51	0,71	4,51	-0,66
Margem de Contribuição unitária – Custeio Variável	5,02	3,50	3,70	7,50	2,33
EAD					
Custeio Absorção*	1,06	1,36	1,56	6,36	1,06
Margem de Contribuição unitária – Custeio Variável	3,55	3,85	4,05	8,85	3,55
Cultura					
Custeio Absorção*	-1,05	1,15	1,65	20,15	-3,20
Margem de Contribuição unitária – Custeio Variável	5,27	7,47	7,97	26,47	3,12

* O resultado foi calculado utilizando o método de custeio por absorção da seguinte forma: preço de venda unitária menos custos e despesas unitárias de cada procedimento.

Fonte: Dados de 2009 fornecidos pelo Hospital, 2010.

Diante do exposto, conclui-se que as informações geradas pelos dois métodos de custeio, embora diferentes e com características particulares, não devem ser consideradas opostas, mas complementares para o auxílio à tomada de decisão pelos gestores do Laboratório.

8. Considerações finais

Por meio de entrevistas realizadas com os gestores do Laboratório e os analistas de custos do Hospital, verificou-se que o SUS interno é o que causa maior impacto nos resultados do Laboratório, visto que a receita advinda deste convênio é um valor fixo (R\$10.914,34), formalizado por contrato com o Hospital, independentes de quantos e quais exames sejam realizados. Infelizmente os resultados gerados por esse segmento não puderam ser analisados, visto que o laboratório não tem controle de quantos e quais exames foram realizados nas internações, o que seria uma informação de alta relevância para demonstrar exatamente o resultado do SUS interno e do Laboratório.

Por se tratar de uma instituição filantrópica, o Laboratório como parte do Hospital fica obrigado a disponibilizar 60% dos seus trabalhos ao Sistema Único de Saúde. Esse é um dos principais motivos dos resultados apresentados pelo Laboratório estarem abaixo do esperado pelos gestores, visto que a remuneração paga pelo SUS é bastante reduzida.

Verificou-se que o Laboratório não controla suas atividades de forma eficaz, pois não mantém informações importantes para análise dos resultados e aprimoramento do trabalho realizado.

Percebeu-se que com a inadequada utilização do Custeio por Absorção não é possível visualizar os custos que compõem a prestação de serviços, visto que são alocados aos serviços o valor integral dos gastos, custos e despesas, para sua realização sem qualquer distinção. Observou-se ainda que apesar do Hospital possuir um sistema de custos as informações geradas não atendem as necessidades dos gestores visto que não são capazes de dizer os custos dos serviços prestados e utilizem bases de rateios para custos e despesas inadequadas.

Sugere-se que os gestores do Laboratório analisem os custos e despesas absorvidas, pois este tem grande impacto no resultado apresentado e, se bem analisados poderiam servir de base para discussão com a Administração do Hospital a fim de melhor distribuí-los.

Os resultados alcançados com a aplicação do Método de Custeio Variável demonstraram que este seria uma boa ferramenta para gerar informações para a tomada de decisão dos gestores. Porém, para que se consiga extrair resultados mais fidedignos seria necessária uma maior disponibilidade de dados e, se possível, que fosse feita uma análise de todos os procedimentos, exames e atividades desenvolvidas no Laboratório. Com o Custeio Variável foi possível saber a contribuição que cada serviço, ou seja, que cada procedimento laboratorial oferece para a amortização dos custos fixos e formação do resultado do laboratório.

Conclui-se, portanto, que o Método de Custeio por Absorção não atende as necessidade de informações dos gestores e que o Método de Custeio Variável poderia ser uma ferramenta de auxílio a tomada de decisões. Contudo, é fundamental que o Hospital reavalie seu Sistema de Custos juntamente com os gestores de cada centro.

Referências

- ABBAS, K. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. 2001. 171 f. (Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001. Disponível em: <<http://www.gea.org.br/scf/ABC%20para%20hospitais.pdf>>. Acesso em: 08 fev. 2010.
- ALENCAR, E. **Pesquisa social e monografia**. Lavras: UFLA/FAEPE, 2003.
- ARAÚJO, L. C. G. **Gestão de pessoas**. 1. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.
- BEGOSSO, V. J.; SOARES, M. C. P. **Um Reflexo das Legislações Federal e Estadual e o Princípio da Competência e o Regime de Caixa sobre o Cálculo do Preço de Venda para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte e o Desenvolvimento da Metodologia de Dedução Mensal do Simples Paulista para as Empresas de Pequeno Porte: Fatores Indispensáveis à Competitividade**. 2002. 11 f. (Trabalho de Conclusão de curso de graduação em Ciências Contábeis) - Faculdades Integradas Antonio Eufrásio de Toledo, Presidente Prudente, 2002. Disponível em: <<http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/951/921>>. Acesso em: 20 abr. 2010.
- BERTI, A. **Contabilidade e Análise de Custos**. Curitiba: Juruá, 2006.
- _____. **Contabilidade e Análise de Custos**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2007.
- BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de Custos e Formação de Preços: com aplicações na calculadora HP12C e Excel**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- CALLADO, A. L. C.; CALLADO, A. A. C.; HOLANDA, F. M. de A. **Gestão de Custos em Empresas de Pequeno Porte: um estudo empírico**. São Paulo, 2004. Disponível em: <<http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds.pdf>>. Acesso em: 23 abr. 2010.
- CARNEIRO, F. A. **A Gestão de Custos Pautada no Custeio Variável Aplicado no Setor de Radiologia da Associação Hospitalar Santa Rosália**. 2007. 82f. (Graduação em Administração) - Faculdades DOCTUM, Teófilo Otoni, 2007.
- CARVALHO, D. F. **Gestão de Custos**. Minas Gerais, 2009. Disponível em: <<http://www.scribd.com/doc/35403052/Apostila-Gestao-de-Custos-Administracao>>. Acesso em: 09 mar. 2010.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1996.

FERREIRA, et al. **Projeto de Dinamização e Otimização do Faturamento Hospitalar e Implantação do Centro de Custos**. Campo Grande, 2009. Disponível em: <<http://www.saude.ms.gov.br/control/ShowFile.php?id=32432>>. Acesso em: 12 mai. 2010.

FIGUEIREDO, S.; GAGGIANO, P. C. **Controladoria: teoria e pratica**. São Paulo: Atlas, 2006.

FIGLIORE, et al. **A Importância da Informação Contábil como Fonte de Informação para a Tomada de Decisão**. Cascavel, 2006. Disponível em: <<http://www.unioeste.br/campi/cascavel/ccsa/VISeminario/Artigos.pdf>>. Acesso em: 12 mai. 2010.

FROSSARD, A. C. P. Uma contribuição ao Estudo dos Métodos de Custeio Tradicionais e do Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) quanto à sua Aplicação numa Empresa Pesqueira Cearense para Fins de Evidenciação de Resultados. 2003. 237 f. (Dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

GERSDORFF, R. C. J. 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, A. C. **Métodos e técnicas em pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de Custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HELITO, A. S. de; KAUFFMAN, P. **Saúde: entendendo as doenças, a enciclopédia médica da família**. São Paulo: Nobel, 2006.

IUDÍCIBUS, et al. **Contabilidade Introdutória**. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LACOMBE, F. J. M.; HEILBORN, G. L. J. **Administração: princípios e tendências**. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRASÍLIA. Pronunciamento conceitual básico: estrutura conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, 2008. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 15 mai. 2010.

LEONE, G. S. G. **Curso de Contabilidade de Custos: contém o Custeio ABC**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, J. C. **Contabilidade Básica**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009a.

_____. **Contabilidade Empresarial**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2009b.

MARQUES, W. L. **Contabilidade Gerencial à Necessidade das Empresas**. 2. ed. 2004. Disponível em: <<http://books.google.com.br>>. Acesso em: 15 mai. 2010.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MAUAD, L. G. A.; PAMPLONA, E. O. O Custeio ABC em Empresas de Serviços: características observadas na implantação em uma empresa do setor. In: IX Congresso Brasileiro de Custos, 2002, São Paulo. Disponível em: <<http://www.iepg.unifei.edu.br.pdf>>. Acesso em: 19 abr. 2010.

MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão**. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

PEREIRA FILHO, A. D.; AMARAL, H. F. A Contabilidade de Custos como Instrumento de Informação Gerencial: um enfoque no sistema de custeio ABC. **Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte, v. 9, n. 2 p. 3-14, jun.1998.

POMPERMAYER, C. B. **Estruturas e Sistemas de Gestão de Custos**: proposta de um modelo conceitual de gestão de custos para estruturas contemporâneas. Disponível em: <<http://www.ppgte.cefetpr/dissertacoes.pdf>>. Acesso em: 15 abr. 2010.

PRADO, L. J. **Guia de Custos**. 1. ed. Jaguariaiva, 2001. Disponível em: <<http://www.scribd.com/Guia-de-Custos>>. Acesso em: 15 Jun. 2010.

PRATES, G. A. Tecnologia da Informação em Pequenas Empresas: analisando empresas do interior paulista. **Revista Administração Online**, São Paulo, v. 4, n. 4, p. 1-13. 2003. Disponível em: <http://www.fecap.br/adm_online/adol/artigo.htm>. Acesso em: 23 abr. 2010.

REBELATTO, D. **Projeto de Investimento**. 2. ed. Barueri: Manole, 2004.

VALLADA, E.P. **Manual de técnicas hematológicas**. 4. ed. São Paulo: Atheneu, 1999.

WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. F. Contabilidade gerencial. 2. ed. São Paulo: Thomson Learning, 2008.