

O Uso do ABC - Custeio Baseado em Atividades - na Gestão de Custos: Aplicação do Modelo na Lavanderia do Hospital do Coração de Natal/RN

Darlíane Ribeiro Cunha

Thadeu Nóbrega de Oliveira

Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima

Resumo:

Este trabalho aborda a importância de se aprimorar os sistemas de custos e de se adotar os princípios do ABC (Custeio Baseado em Atividades), que possibilita um racional rastreamento dos custos indiretos. Para tanto, foi feita uma pesquisa do tipo exploratória, tendo como método o estudo de caso, numa empresa do setor hospitalar aplicando o método ABC no setor de processamento de roupas do Hospital do Coração de Natal. Como resultado chegou-se ao custeamento preciso (para esse método) do kg de roupa lavada. Concluiu-se que o ABC é uma metodologia viável para o segmento e que com ela a empresa terá informações de custos mais oportunas, permitindo evidenciar os serviços mais lucrativos e tendo oportunidades de melhoria contínua por estar sempre analisando e aprimorando seus processos.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

O Uso do ABC - Custeio Baseado em Atividades - na Gestão de Custos: Aplicação do Modelo na Lavanderia do Hospital do Coração de Natal/RN

Autores:

Darlaine Ribeiro Cunha
Mestre em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP

Thadeu Nóbrega de Oliveira
Bacharel em Administração pela Universidade Potiguar
MBA Gestão de Negócios pela FEA/USP
Diretor Administrativo Financeiro da Cellmix

Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima
Mestrando em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP

RESUMO

Este trabalho aborda a importância de se aprimorar os sistemas de custos e de se adotar os princípios do ABC (Custeio Baseado em Atividades), que possibilita um racional rastreamento dos custos indiretos. Para tanto, foi feita uma pesquisa do tipo exploratória, tendo como método o estudo de caso, numa empresa do setor hospitalar aplicando o método ABC no setor de processamento de roupas do Hospital do Coração de Natal. Como resultado chegou-se ao custeamento preciso (para esse método) do kg de roupa lavada. Concluiu-se que o ABC é uma metodologia viável para o segmento e que com ela a empresa terá informações de custos mais oportunas, permitindo evidenciar os serviços mais lucrativos e tendo oportunidades de melhoria contínua por estar sempre analisando e aprimorando seus processos.

1. Introdução

A sobrevivência das organizações depende cada vez mais das práticas gerenciais de apuração, análise, controle e gerenciamento dos custos de produção dos bens e serviços, principalmente no atual ambiente de extrema competição.

Na visão de Oliveira e Perez Jr. (2000), a constante preocupação dos executivos responsáveis pelo destino das empresas com tais aspectos justifica-se plenamente em virtude da busca contínua de melhor posicionamento competitivo, nas diversas fases da evolução do ambiente empresarial e da sociedade.

Confirmando a importância da análise dos custos Porter *apud* Chiavenato (1999, p. 344) aponta que, “existem três estratégias genéricas para tornar uma empresa mais competitiva: a diferenciação, a liderança nos custos e a focalização”. Portanto, percebe-se que uma empresa pode utilizar a gestão de custos para sua estratégia competitiva, representando uma vantagem perante a concorrência.

Nesse sentido, a eficaz administração dos custos reveste-se de uma importância fundamental, fazendo com que haja sempre a procura de novas metodologias para apuração, análise e gestão dessa área crítica.

Percebe-se, também, que houve um enorme crescimento das empresas prestadoras de serviços, no entanto são poucas as que conseguem ter uma

administração eficiente voltada para o mercado atual de extrema competição e altamente mutável.

A sobrevivência das organizações depende cada vez mais das práticas gerenciais de apuração, análise, controle e gerenciamento dos custos de produção dos bens e serviços. Consta-se, contudo, a importância do uso de um adequado sistema para controle e apuração de custos das empresas.

E para estes tipos de empresas que prestam serviços e que se caracterizam, em geral, por não possuírem estoques, que não têm seu produto final, que é o caso da empresa em estudo, torna-se importante utilizar um sistema de controle e apuração de custos baseado nas atividades e não nos produtos, desta forma, identificando melhor os resultados. Outra razão identificada é o número de custos indiretos serem bem maiores e por não haver produção padronizada, como as empresas de outros setores.

Como o presente trabalho será realizado numa instituição hospitalar, que se caracteriza por uma dessas empresas de serviço, torna-se importante saber o que vem a ser um hospital, suas funções e quais as peculiaridades de sua administração.

Conceituando o que é um hospital e quais suas funções, Mirshawka (1994, p. 15) baseado na Comissão de Peritos em Assistência Médica da Organização Mundial da Saúde (OMS), em reunião realizada em Genebra, define hospital como:

Parte integrante de uma organização médica e social, cuja função básica consiste em proporcionar à população assistência médica integral, curativa e preventiva, sob quaisquer regimes de atendimento, inclusive o domiciliar, constituindo-se também em centro de educação, capacidade de recursos humanos e de pesquisas em saúde, bem como de encaminhamentos de pacientes, cabendo-lhes supervisionar e orientar os estabelecimentos de saúde a ele vinculado tecnicamente e estabelecer definição diversa de hospital geral, que seria aquele hospital destinado a atender pacientes portadores de doenças das várias especialidades médicas.

Todavia, autores diversos o conceituam de outras maneiras, como Malcom T. Mac Eachern, pioneiro da administração científica dos hospitais norte-americanos: Hospital é a representação do direito inalienável que o homem tem de gozar saúde e o reconhecimento formal, pela comunidade, da obrigação de prover meios para mantê-lo são ou de restaurar-lhe a saúde perdida. (MIRSHAWKA, 1994).

Percebem-se, então, a importância, o dever e a responsabilidade de um hospital para com a sociedade, pois um hospital não é mais visto apenas como o local de curar doenças. Torna-se agora o local onde promove saúde e se espera receber serviços de excelente qualidade, de forma digna e ética, através de um atendimento humanizado, avançada tecnologia e recursos humanos altamente qualificados.

Para Berman e Weeks (1979), Hospitais são empreendimentos de grande porte. De fato, os hospitais estão entre as maiores indústrias do país. Operar e administrar um hospital são, contudo, sob vários aspectos, diferente dos outros negócios. A distinção entre o funcionamento de hospitais e o de empresas comerciais é, particularmente, evidente com referência às fontes de receitas que mantêm a instituição.

Do ponto de vista econômico-financeiro, Martins, D. (2001, p. 13) descreve os hospitais como:

Os hospitais podem ser descritos como grandes empresas, pois seus ativos, passivos, custos e despesas operacionais somam milhões. Por outro lado,

hospitais são recursos necessários à comunidade e devem ser administrados para gerar os serviços que ela necessita, com o menor custo possível e nível de qualidade máximo, para que se perpetuem e remunerem adequadamente os fatores de trabalho e capital.

Para isso, Berman e Weeks (1979) afirmam que os instrumentos e técnicas da administração financeira podem ajudar a administração, através do fornecimento de informações necessárias para que se tomem decisões inteligentes sobre investimento de capital; através da orientação de operações de determinados subsistemas de hospitais e do fornecimento do sistema e das informações necessárias para acompanhar e controlar as operações.

Observa-se, então, a necessidade de uma administração eficiente onde possa atingir todos esses objetivos por meio dos esforços das pessoas, com as funções administrativas de planejamento, organização e controle e com o uso otimizado dos recursos.

Bittar (1997) alerta ainda que um outro ponto a ser observado na administração hospitalar é que tudo deve estar diretamente ligado a princípios da melhoria contínua, tanto os programas, quanto os serviços providos pelos hospitais.

A grande maioria das instituições de saúde, segundo Beulke (1997), desconhece a sua estrutura de custos para estabelecer os preços dos seus serviços, gerando, dessa forma, um inevitável conflito e impasse entre os planos de saúde, que pretendem pagar um preço justo, mas não excessivo, e os hospitais que querem obter um preço que lhe traga resultado.

Como não conhece o seu custo, estabelece na maioria das vezes preços arbitrários, obtidos em tabelas genéricas de terceiros ou de associações de classes, entre outras fontes quaisquer. A consequência disso é o estabelecimento por vezes de valores de serviços absolutamente fora da realidade, o que implica redução de competitividade e, por consequência, de receita.

Daí um dos motivos de se adotado um sistema de custeio eficiente que possa oferecer informações detalhadas dos custos das atividades da organização para o estabelecimento de um preço rentável e competitivo.

2. Importância da Lavanderia Hospitalar

Num momento cercado de crises econômicas, administradores zelosos pela imagem institucional percorrem o caminho difícil da qualidade total e nas etapas vencidas encontram serviços esquecidos, alguns deles são a Lavanderia e Limpeza.

E essas duas áreas são de extrema importância para o Hospital, para seus funcionários e pacientes. Pois através serviços bem prestados no que tocam a essas áreas, podem-se evitar diversos casos de infecções hospitalares. Portanto, considerando a roupa suja como uma fonte de transmissão indireta de infecções, percebe-se a importância de uma manipulação cuidadosa destas peças.

Vale a pena também atentar ao fato de que, segundo Fernandes, Fernandes e Soares (2000, p. 1256):

O ser humano dependendo de sua atividade física elimina de 3.000 a 60.000 bactérias por minuto, que aderem às fibras de tecido onde, se agitadas, podem ser dispersas pela poeira contaminante. Normalmente, em lenços, encontramos flora nasal, predominantemente *S. aureus*, e nas roupas íntimas, representantes das microbiotas cutânea e intestinal, que não sobrevivem por muito tempo. Quando encontramos matéria orgânica, esta sobrevivência pode aumentar. Entretanto, em cobertores de lã os

Gram-negativos podem permanecer até 67 dias. O estafilococo 127 dias e alguns vírus até 14 semanas.

Portanto, com a melhoria das condições higiênico-sanitárias dos hospitais e com a manipulação adequada e reprocessamento da roupa utilizada pelos pacientes, o risco de infecções hospitalares reduz bastante. Os mesmos autores supracitados confirmam que o processo normal de lavagem, que consiste na remoção da sujidade, reduz até 99% da contaminação.

Além disso, pela sua própria natureza, a área física da lavanderia exige uma tecnologia pesada, representada pelos maquinários e equipamentos utilizados, como também sofisticada e bastante onerosa; além de ser geralmente um setor onde ocorrem muitos desperdícios e necessita de uma manutenção regular e dispendiosa.

Portanto, como o crescimento dos gastos na área de saúde e as limitações impostas pelos tomadores de serviços hospitalares tornam-se necessário a adoção de um sistema que forneça informações úteis.

Os sistemas tradicionais já não mais atendem às características das empresas modernas, sendo, assim, já não é mais possível distribuir os custos indiretos com base nas horas de mão-de-obra direta, como é feito no custeio por absorção.

Conhecendo os verdadeiros custos dos serviços prestados, o Hospital terá condições de cortar desperdícios, melhorar seus serviços, avaliar incentivos de qualidade e impulsionar para o melhoramento contínuo através das informações oriundas do ABC.

Segundo Abbas (2001, p 1), “controlar e reduzir custos, formar corretamente os preços de venda dos serviços e arquitetar a estrutura operacional, eis a receita básica para o sucesso de uma organização”.

E foram estes quesitos abordados neste trabalho, na Lavanderia do Hospital do Coração, a qual presta e vende seus serviços às demais áreas, setores e empresas localizadas no próprio Hospital.

3. O método ABC – Custeio Baseado em Atividades

Para alguns estudiosos o ABC já é uma metodologia praticada há alguns séculos atrás, para outros é um novo modelo que surgiu há poucas décadas. Para tanto serão apresentadas a seguir as considerações dos principais autores.

Nakagawa (1994) define o ABC como algo muito simples, “trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”.

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

Para Martins, E. (2000), o custeio baseado em atividades é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Pode ser aplicado, também, aos custos diretos. Sua utilidade não se limita ao custeio de produtos. Ele é, acima de tudo, uma poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão de custos.

Complementando, Brimson (1996, p. 62) afirma que,

Contabilidade por atividades é um processo de acumulação e rastreamento de custos e de dados de desempenho para as atividades da empresa, proporcionando o *feedback* dos resultados reais comparados com o custo planejado, para iniciar ações corretivas sempre que necessário. É uma ferramenta para entendimento do custo.

Kaplan (1999) define o ABC como, uma abordagem empresarial que analisa o comportamento dos custos por atividade estabelecendo relações entre as atividades e o consumo de recursos independentes de fronteiras departamentais que levam a instituição ou empresa a incorrer em custos em seus processos de oferta de produtos e serviços e atendimento do mercado e clientes.

Leone (1992, p. 255) tem um conceito muito parecido com o de Kaplan e afirma que,

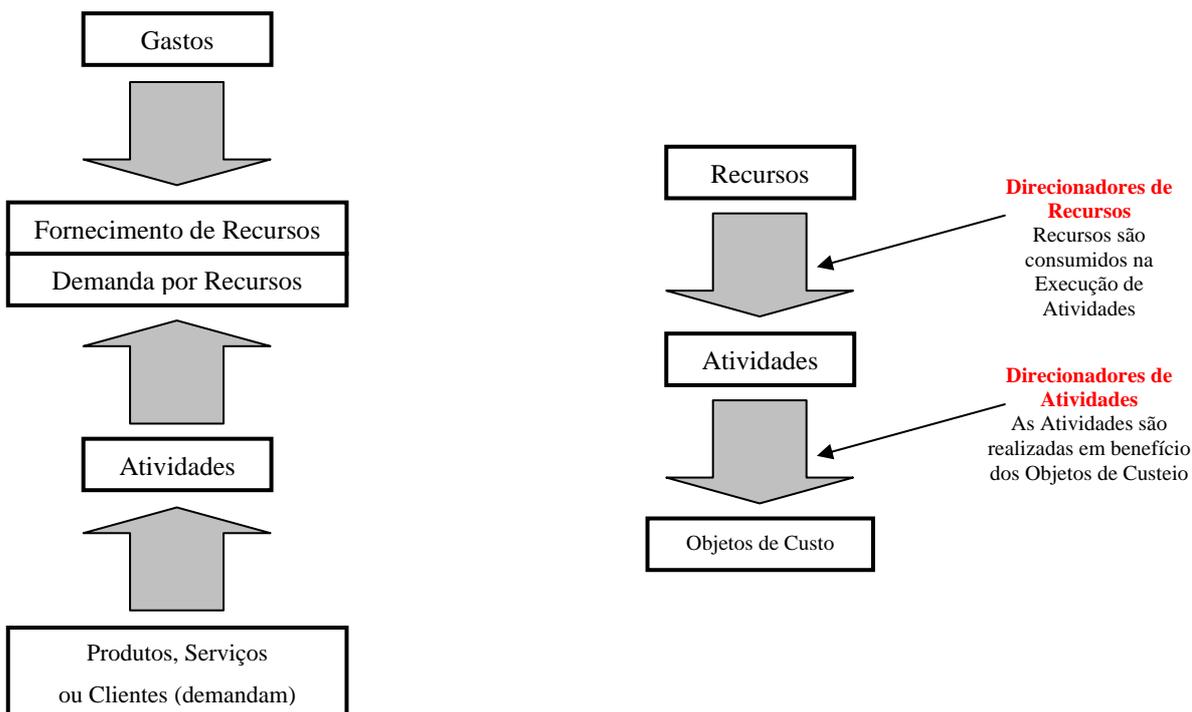
o ABC é uma nova forma de medir os custos, mediante a destinação de gastos às atividades que devem efetuar-se em torno da cadeia de valor e que se podem definir como aquelas que agregam valor ao produto, em qualquer das distintas etapas no caminho que chamamos da produção ao cliente.

Ching (2001) afirma que o ABC define custos em termos de atividades e processos de uma organização e determina custos associados com as atividades. O ABC rastreia custos de suporte/indireto para as atividades de acordo com o seu consumo. Uma vez determinados os custos das atividades, estes são levados aos objetos de custo (produtos, serviços, clientes etc.) com base na sua demanda por estes objetos.

Mais especificamente, os recursos são atribuídos a atividades com base nas taxas de consumo, e então as atividades são atribuídas a objetos de custo também com base no consumo.

Em outras palavras, Lobo, Carlos e Lima (2001), alegam que o custeio por atividades é uma forma de identificar os recursos consumidos com base nos processos (Figura 01).

Figura 01. Esquema de Demanda de Recursos do ABC



Fonte: LOBO, CARLOS E LIMA, 2000.

Porém é importante alertar que as informações fornecidas pelo ABC não envolvem somente o custo no chão da fábrica como normalmente apresentado pelos métodos tradicionais, mas envolve também o custo da distribuição e suporte associado ao produto ou serviço. Ching (1997, p. 19) corrobora dizendo que:

Algumas décadas atrás, o valor do negócio era criado na fábrica, em seu processo de manufatura. Hoje, a essência do valor acontece no serviço que prestamos aos clientes, na identificação de suas necessidades e exigências, no melhor desenho do produto, na distribuição mais eficiente etc. Enfim, em atividades da área de custos indiretos (*overhead*) na qual a vantagem diferencial competitiva é criada. (...) Ser eficiente no chão de fábrica não é mais suficiente.

Helfert (2000, p. 85) confirma este pensamento afirmando que,

O ABC pode ser usado para avaliar a participação econômica relativa dos vários segmentos de uma empresa, podendo ir além das limitações dos sistemas de contabilidade de custos existentes. Durante esse processo, é feita uma alocação financeira/econômica específica de todos os recursos, diretos ou indiretos, internos ou externos, que são a base de uma atividade, linha de produto, operação ou linha de negócio específica. (...) As perspectivas obtidas freqüentemente diferem de uma análise de contabilidade direta, porque o processo baseado na atividade é muito mais preciso em definir e alocar esforço relativo, custo e capital de apoio requerido.

Os estudiosos pioneiros do ABC, Cooper e Kaplan (2000), que afirmam que o ABC foi criado para corrigir as deficiências dos sistemas de relatórios financeiros que informam resultados, mas dão poucas explicações sobre suas causas e esse nível de agregação não ajuda os altos executivos a compreender ou melhorar as operações da empresa ou sua microeconomia.

O custeio baseado em atividades permite aos altos executivos avaliar produtos, cliente e rentabilidade de unidades de negócio atribuindo custos com base no uso dos recursos de toda a empresa. Um subsistema baseado em atividades coleta informações sobre o custo efetivo das atividades para gerar um *feedback* em curto prazo sobre a eficiência dos processos das diversas áreas.

Ainda segundo Cooper e Kaplan (2000, p.71),

O sistema de custeio baseado em atividades proporciona aos executivos uma visão mais estratégica de suas áreas, ajudando-os a conhecer a viabilidade econômica de fabricação e de atendimento de clientes. Os sistemas ABC associam os custos de recursos (pessoal, máquinas e instalações) a atividades e processos, e depois a produtos, serviços e clientes específicos. O custo de todos os recursos utilizados para fabricar um produto e atender um cliente (inclusive recursos fisicamente muito distantes do chão de fábrica) está incluído nos custos estratégicos de produtos e clientes.

Percebe-se que um modelo baseado em atividades permite a empresa determinar porque, como e onde os custos estão sendo incorridos ao longo dos seus processos. É possível através da análise das atividades ultrapassando as áreas departamentais da empresa. Com isso coletam-se as seguintes informações:

- 1) O custo das atividades e processos;
- 2) O custo das atividades que não têm valor adicionado;
- 3) As medidas de desempenho à base da atividade;
- 4) O custo correto dos produtos e serviços;
- 5) Os fatores causadores de custo em forma de objetos de custo.

E com esses dados, os gestores podem avaliar a rentabilidade dos centros de custos e tomar decisões referentes a mudar ou não determinadas atividades dependendo do seu nível de agregação de valor ao produto ou cliente.

3.1 Implantação do ABC – Custeio Baseado em Atividades

Alguns autores consideram que as etapas básicas para implantação de um sistema de custo que se utiliza da metodologia ABC são:

- Mapeamento das atividades, que envolve mapear as atividades desenvolvidas nos processos;
- Custeio das atividades, que envolve em gerar o custo de cada atividade;
- Análise das atividades, que envolve definir direcionadores de recurso e de atividades;
- E finalmente o custeio dos produtos atribuídos dos custos das atividades.

4. Metodologia da Pesquisa

O método utilizado nesta pesquisa foi o de estudo de caso de natureza exploratória, pois segundo Yin apud Roesch (1999), “é uma estratégia de pesquisa que busca examinar um fenômeno contemporâneo dentro do seu contexto”. Foi desenvolvido no Hospital do Coração de Natal, tendo como característica principal a gestão de custos.

A área que a pesquisa abrangeu foi todo o setor de processamento de roupas do Hospital do Coração, onde foi aplicado o modelo de gestão de custo proposto, que é o ABC (Custeio Baseado em Atividades). Para tanto, houve também a necessidade de coletar algumas informações nas demais áreas e departamentos do Hospital, como engenharia, contabilidade, finanças e compras.

Para se levantar os dados e informações foram utilizadas as seguintes técnicas: entrevistas (entrevistas com o funcionário responsável pelo departamento contábil; o administrador geral do hospital; a gerente do setor de processamento de roupas; o engenheiro do hospital e os demais funcionários da lavanderia sobre medições do tempo e materiais utilizados no processo); observação (observação da rotina e do processo existente no setor da lavanderia do Hospital); análise documental através do uso de dados já existentes (revisão de registros e acompanhamento do processo).

Foram utilizados os registros contábeis para coletar dados, além de analisar o sistema de custeio utilizado pelo Hospital.

5. A Aplicação do Método ABC na Lavanderia do Hospital

Foi através da observação da rotina existente no setor da lavanderia do Hospital que os dados para aplicação do ABC foram coletados. Houve também a

necessidade de fazer entrevistas com a gerente do setor, esclarecimentos com os demais funcionários da lavanderia e medições do tempo e dos materiais utilizados no processo. Porém houve ainda a necessidade de coletar alguns dados juntamente com outras áreas da empresa, como engenharia, contabilidade, finanças e compras.

Portanto para custear o objeto proposto e aplicar o modelo ABC foi seguida a seguinte etapa:

1. Definição dos objetos de custeio;
2. Identificação das atividades e seleção das relevantes executadas para a obtenção do objeto de custeio;
3. Identificação dos recursos e seus correspondentes custos totais;
4. Identificação dos Direcionadores de Recursos;
5. Custeio das atividades;
6. Alocação dos custos das atividades aos objetos de custos.

5.1 Etapa 01 – Definição do objeto de custo.

Foi definido como objeto de custeio o Kg da roupa lavada. E para um melhor resultado foi separado em kg da roupa lavada “leve” e kg da roupa lavada “pesada”. Obtendo-se este resultado, pretende tomar decisões no que se refere à redução de custos, análise de processo, análise de viabilidade etc.

5.2 Etapa 02 - Identificação das atividades e seleção das relevantes executadas para a obtenção do objeto de custeio.

Foram identificadas as seguintes atividades no quadro 01, a partir da observação do processo desde a coleta da roupa suja, até a distribuição da roupa limpa pronta para o uso.

QUADRO 01 – Lista das Atividades

ATIVIDADES	DESCRIÇÃO DAS TAREFAS
COLETAR AS ROUPAS SUJAS	O funcionário da área suja pega um carrinho e recolhe as roupas nas unidades do Hospital
SEPARAR AS ROUPAS	Já na lavanderia (área contaminada), o funcionário separa as roupas por sujidade: leve e pesada e por cor.
PESAR AS ROUPAS	O funcionário deposita a roupa em uma balança e registra o peso em uma planilha
LAVAR AS ROUPAS LEVES	O funcionário opera a máquina orientando-se pela prescrição e observa a entrada da água e a quantidade de produtos prescritos.
LAVAR AS ROUPAS PESADAS	Também aqui o funcionário opera a máquina orientando-se pela prescrição
CENTRIFUGAR	Já na área limpa, o funcionário conduz um carrinho próximo da abertura da máquina de lavar, retira as roupas de dentro, separa por tipo de roupa e as encaminha para as centrífugas.
SECAR	O funcionário retira a roupa centrifugada do carrinho e coloca no secador. Após, aproximadamente de 15 a 20 minutos de ciclo, o funcionário desliga a máquina, abre e verifica se as roupas estão secas. Se estiverem, ele conduz um carrinho até o secador e as retira.

CALANDRAR	Um funcionário pega uma peça de roupa de cada vez e, segurando pelas pontas, conduz-la até a esteira da calandra, que puxa a roupa ao encontro dos cilindros aquecidos. Depois recolhe as roupas passadas e dobram.
PASSAR	Uniformes e outras peças (não passíveis de serem colocadas na calandra) são passados a ferro de engomar.
DOBRAR	As roupas são dobradas e empilhadas de acordo com o setor/unidade a que se destinam.
ESTOCAR	À medida que são formadas pilhas de roupas sobre a mesa, estas são encaminhadas para o setor de rouparia.
DISTRIBUIR	O funcionário monta as cargas nos carrinhos para encaminhar às unidades de acordo com a planilha de solicitação diária. Cada unidade recebe uma cota de roupa para reposição de estoques nas rouparias setoriais.

FONTE: Dados Pesquisados

5.3 Etapa 03 - Identificação dos recursos e seus correspondentes custos totais.

Foram então identificados na Lavanderia do Hospital do Coração, os seguintes recursos, apresentados na tabela seguinte, que são consumidos no processo de lavagem da roupa e levantados seus respectivos custos durante o acompanhamento do processo e também mediante entrevistas como os departamentos de finanças, contabilidade, engenharia e compras.

TABELA 01 – Recursos envolvidos do processo – Outubro/2002 (mês pesquisado)

RECURSOS	VALORES EM R\$ - OUT/02
Mão-de-obra direta	6.927,90
Mão-de-obra indireta – Gerente do setor	1.214,23
Serviços de terceiros – Manutenção	4.414,00
Material de consumo	2.485,55
Água	5.081,97
Energia elétrica	12.325,94
Máquinas e equipamentos	999,46
Administração e direção geral	1.106,99
TOTAL	R\$ 34.556,05

FONTE: Dados Obtidos

5.4 Etapa 4 – Identificação dos Direcionadores de Recursos

Para que seja possível a atribuição dos recursos às atividades, deve-se antes identificar e selecionar os direcionadores de custo que serão utilizados (direcionadores de recursos), como se pode ver no quadro seguinte:

QUADRO 02 – Direcionadores de Recursos

RECURSOS	DIRECIONADORES DE RECURSOS
Mão-de-obra direta	Tempo em horas
Mão-de-obra indireta – Gerente do setor	Quantidade de Funcionários

Serviços de terceiros – Manutenção	Quantidade de máquinas
Material de consumo	Quantidade em mililitros
Água	Volume em m ³
Energia elétrica	Kwh
Máquinas e equipamentos	Valor das máquinas e equipamentos
Administração e direção geral	Quantidade de Funcionários

FONTE: Dados Primários

Para definir esses direcionadores foram analisados cada um dos recursos e as atividades em que tais recursos foram consumidos. Eles foram definidos de forma racionais e lógicos. Pois qualquer tentativa de rateio é arbitrária. Caso a relação de causa e efeito não possa ser considerada na apropriação do custo do recurso às atividades, não se deve ratear o recurso por meio de bases arbitrárias. Portanto, deve existir uma relação causal entre os recursos e as atividades que os consomem.

5.5 Etapa 5 – Custeio das Atividades

É importante, sempre realizar as atribuições de custos às atividades da forma mais criteriosa possível e é recomendado seguir a seguinte ordem de prioridade:

Deve-se procurar, inicialmente, utilizar a alocação direta para aqueles custos que tem uma identificação clara, direta e objetiva com as atividades. Pode ocorrer com salários, depreciação, material de consumo etc.

Após alocar os custos perfeitamente identificados com as atividades, deve-se então rastrear os demais custos identificando a relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração do custo. Essa relação é expressa mediante os direcionadores de custos, como foi apresentado anteriormente.

Ou seja, o custo de uma atividade é o somatório de todos os recursos utilizados, consumidos ou transformados para execução da mesma.

Para maior entendimento da alocação dos custos totais da lavanderia às atividades, foram montadas as tabelas 02 e 03, que demonstram essa distribuição dos custos a todas as atividades.

Tabela 02. Distribuição dos custos às atividades

RECURSOS	ATIVIDADES						
	Coletar	Separar	Pesar	Lavar as leves	Lavar as pesadas	Centrifugar	Secar
Mão-de-obra direta	R\$ 348,96	R\$ 697,93	R\$ 174,48	R\$ 257,54	R\$ 265,91	R\$ 692,79	R\$ 692,79
Mão-de-obra indireta	R\$ 61,16	R\$ 122,32	R\$ 30,58	R\$ 45,14	R\$ 46,61	R\$ 121,42	R\$ 121,42
Serviços de terceiros	---	---	---	R\$ 630,57	R\$ 630,57	R\$ 1.261,14	R\$ 1.261,14
Material de consumo	Builder	---	---	R\$ 338,39	R\$ 698,92	---	---
	Destainer	---	---	R\$ 193,16	R\$ 319,16	---	---
	Softex	---	---	R\$ 172,81	R\$ 178,47	---	---
	Detergente SP	---	---	R\$ 128,36	R\$ 132,56	---	---
	Oxigênio	---	---	R\$ 159,25	R\$ 164,47	---	---
Água	---	---	---	R\$ 2.045,91	R\$ 3.036,06	---	---
Energia elétrica	---	---	---	R\$ 2.156,44	R\$ 2.226,56	R\$ 4.867,20	R\$ 2.460,14
Máq. e equip.	R\$ 13,33	---	R\$ 5,00	R\$ 205,00	R\$ 211,67	R\$ 209,17	R\$ 240,00
Administração Geral	R\$ 55,76	R\$ 111,52	R\$ 27,88	R\$ 41,15	R\$ 42,49	R\$ 110,70	R\$ 110,70
TOTAL	R\$ 479,22	R\$ 931,77	R\$ 237,94	R\$ 6.373,72	R\$ 7.953,44	R\$ 7.262,42	R\$ 4.886,20

FONTE: DADOS PRIMÁRIOS

Tabela 03. Continuação da distribuição dos custos às atividades

RECURSOS	ATIVIDADES				
	Calandrar	Passar	Dobrar	Estocar	Distribuir
Mão-de-obra direta	R\$ 1.345,81	R\$ 687,65	R\$ 388,73	R\$ 304,06	R\$ 1.071,25
Mão-de-obra indireta	R\$ 235,88	R\$ 120,52	R\$ 68,13	R\$ 53,29	R\$ 187,75
Serviços de terceiros	R\$ 630,57	---	---	---	---
Material de consumo	Builder	---	---	---	---
	Destainer	---	---	---	---
	Softex	---	---	---	---
	Detergente SP	---	---	---	---
	Oxigênio	---	---	---	---
Água	---	---	---	---	---
Energia elétrica	R\$ 615,60	---	---	---	---
Máq. e equip.	R\$ 88,33	R\$ 0,29	---	R\$ 13,33	R\$ 13,33
Administração Geral	R\$ 215,04	R\$ 109,88	R\$ 62,11	R\$ 48,58	R\$ 171,17
TOTAL	R\$ 3.131,24	R\$ 918,34	R\$ 518,98	R\$ 419,27	R\$ 1.443,50

FONTE: DADOS PRIMÁRIOS

4.6 Etapa 6 – Alocação dos custos das atividades aos objetos de custeio

Uma vez identificadas as atividades relevantes, seus direcionadores de recursos e seus respectivos custos, a próxima etapa é custear os objetos de custeio escolhidos.

Para alocar as atividades aos produtos, é recomendado levantar a qualidade e quantidade de ocorrência dos direcionadores de atividades por período e por objeto de custeio.

Para tanto, o direcionador utilizado para a alocação foi a quantidade de roupa “leve” e de roupa “pesada” lavada no mês, visto que o ciclo de lavagem é determinado pelo grau de sujidade (“leve” ou “pesada”).

Portanto o custo do kg de roupa lavada é determinado através de uma lista de atividades e a quantidade consumida de cada uma no processo de lavagem do kg de roupa. E o custo final do objeto de custeio é obtido pela soma dos custos de todas as atividades relacionadas dividido pelo total de roupa lavada no mês. O custeamento é realizado pelo rastreamento mais direto dos custos das atividades do processo.

Para a obtenção da quantidade de roupa lavada no mês, recorreu-se ao livro de ocorrência onde os funcionários colocam a quantidade de roupa que foi lavada por turno e por sujidade (leve ou pesada).

TABELA 04 – Custo Total do Objeto de Custeio

ATIVIDADES	OBJETOS DE CUSTOS		TOTAL
	Kg da Roupa “Leve” (R\$)	Kg da Roupa “Pesada” (R\$)	
Coletar as roupas	235,78	243,44	479,22
Separar as roupas	458,43	473,34	931,77
Pesar as roupas	117,07	120,88	237,94
Lavar as “leves”	3.135,87	3.237,85	6.373,58
Lavar as “pesadas”	3.913,09	4.040,35	7.953,30
Centrifugar as roupas	3.573,11	3.689,31	7.262,42
Secar as roupas	2.404,01	2.482,19	4.886,20
Calandrar as roupas	1.540,57	1.590,67	3.131,24
Passar as roupas	451,83	466,52	918,34
Dobrar as roupas	255,34	263,64	518,98
Estocar as roupas	206,28	212,99	419,27
Distribuir as roupas	710,20	733,30	1.443,50
CUSTO TOTAL	R\$ 17.001,57	R\$ 17.554,47	R\$ 34.556,05
TOTAL DE ROUPA LAVADA NO MÊS (kg)	9.780	10.100	19.880
CUSTO POR KG DE ROUPA LAVADA	R\$ 1,74	R\$ 1,74	R\$ 1,74

FONTE: DADOS PRIMÁRIOS

Portanto o custo do kg da roupa “leve”, assim como o da roupa pesada foi de: R\$1,74.

Geralmente ocorre de o custo da roupa “pesada” ser maior que o da “leve”, porém ocorreu uma peculiaridade no mês que foi feito a coleta dos dados que foi o fato de uma das máquinas de lavar ter quebrado, ficando sem uso por quase 15 dias. E grande quantidade da roupa “pesada” foi enviada para ser lavada por uma lavanderia terceirizada onde cobrou por cada kg de roupa o valor de R\$1,85. Por isso na Lavanderia do Hospital do Coração, a quantidade de roupas lavadas leves e pesadas foi bem próxima, igualando também o seu custo.

Este fato torna-se importante, pois demonstra que utilizando o modelo proposto, ou seja, o ABC, o custo do objeto de custeio encontrado irá variar de mês a mês, dependendo da frequência com que as atividades ocorrerão naquele período.

Levando em consideração os valores encontrados neste estudo, o Hospital pode reavaliar o valor cobrado às clínicas que utilizam os serviços da Lavanderia, além de ter tido também as vantagens da análise dos processos que o ABM (Gestão Baseada em Atividades) proporcionou, ou seja, a oportunidade de ter sugestões para melhoria e segurança das atividades, redução de custos etc. visando sempre otimizar e aprimorar o atendimento ao paciente buscando a qualidade, eficiência e segurança.

6. Conclusões

Este trabalho mostra a importância da aplicação de um Sistema de Custos adequado numa empresa do setor hospitalar, que é uma prestadora de serviços e também está engajada na luta pela sobrevivência diante da competitividade deste mercado cada vez mais direcionado à globalização. E, nessa luta, o critério do bom senso, apenas, não é suficiente diante das inúmeras ferramentas de apoio a decisões que conduzam a continuidade do negócio.

Na prestação de serviços, que é o caso do hospital, os custos indiretos apresentam um papel preponderante nos custos totais. Logo a metodologia tradicional por absorção perdeu sua utilidade e aplicabilidade no processo decisório, pois falha por não fornecer informações confiáveis sobre o custo dos objetos de custeio, uma vez que utiliza método arbitrário de rateio dos custos indiretos; estes sistemas de alocação dos custos indiretos somente tinham sentido há 50 ou 80 anos (quando foram criados), pois, na época, a mão-de-obra direta era responsável por grande parte dos custos incorridos na fabricação.

Torna-se inevitável, hoje, que os sistemas contábeis, utilizados nas empresas, tornem-se cada vez mais sofisticados.

Dentro desta visão, demonstrou-se, com base na fundamentação teórica, a aplicação prática e a viabilidade do sistema ABC em um setor de uma empresa hospitalar, mais especificamente na Lavanderia do Hospital do Coração.

E isso foi bastante válido à organização, pois proporcionou que se conhecesse os custos reais do setor, possibilitando, assim, aos gestores a não tomarem mais decisões com base nas informações geradas pelo Custeio por Absorção, como por exemplo o rateio arbitrário dos custos indiretos, como a água e energia, o que levam a decisões equivocadas.

Quanto às decisões que podem ser tomadas com os resultados deste trabalho, comenta-se o seguinte:

1. Pode-se aproveitar para renegociar os valores cobrados pelo kg de roupa lavada aos consultórios;
2. Otimização de processos e atividades que agregam valor – o gestor pode otimizar o processo por meio de treinamento do pessoal envolvido e da minimização de custos, da mesma forma isto se estende às atividades.

Este trabalho, hoje centrado na Lavanderia do Hospital do Coração, pode servir de modelo para o restante das unidades do hospital, como para outros hospitais.

Há de se observar, porém, que o ABC não é uma panacéia para todos os problemas dentro de um hospital ou qualquer outra organização. Se uma organização está operando ineficientemente, o ABC pode auxiliar os administradores na identificação das atividades que são caras e que não adicionam valor.

A ampliação do ABC nos demais setores do Hospital do Coração, em conjunto com o desenvolvimento de um software, será de grande valia, pois poderá produzir uma visão mais abrangente sobre a instituição, a partir das novas informações de custeio por atividade.

Conclui-se que, ao adotar o ABC, a empresa terá informações de custos mais acuradas permitindo a ela evidenciar os serviços mais lucrativos e oportunidades de melhoria contínua.

7. Bibliografia

ABBAS, K. Gestão de custos em organizações hospitalares. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

BERMAN, H. J.; WEEKS, L. E. Administração Financeira de Hospitais. São Paulo: Livraria Pioneira Editora, 1979.

BEULKE, R.; BERTÓ, D. J. Gestão de custos e resultado na saúde: hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres. São Paulo: Saraiva, 1997.

BITTAR, O. J., N. V. Hospital: qualidade e produtividade. São Paulo: Sarvier, 1996.

BRIMSON, J. A. Contabilidade por atividades: uma bordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

CHIAVENATO, I. Administração nos novos tempos. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

CHING, H. Y. Gestão baseada em custeio por atividades. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. Medindo e gerenciando atividades: os modelos de ABC e Balanced Scorecard. São Paulo: 2001

FERNANDES, A. T.; FERNANDES, M. O.; SOARES, M. R. Lavanderia Hospitalar. Infecção Hospitalar e suas interfaces na Área de Saúde. São Paulo: Editora Atheneu, 2000.

HELFERT, E. A. Técnicas de análise financeira: um guia prático para medir o desempenho dos negócios. 9. ed. Porto Alegre: Bookman, 2000.

KAPLAN, R. S. Dos custos à performance. Revista HSM Management. Nº 13. Março-Abril/1999.

LEONE, G. S. G.. Custos: um enfoque administrativo. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

LOBO, Y.; CARLOS, A.; LIMA, P. C. OMM: a força dos índices de custo aplicado ao gerenciamento baseado em atividades - ABM. Campinas: UNICAMP, 2001.

MARTINS, D. Custos e orçamentos hospitalares. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. Gestão Financeira de hospitais. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, E. Contabilidade de custos. São Paulo: Atlas, 2000.

MIRSHAWKA, V. Hospital: fui bem atendido, a vez do Brasil. São Paulo: Makron Books, 1994.

NAKAGAWA, M. ABC: custeio baseado em atividade. São Paulo: Atlas, 1994.

OLIVEIRA, L. M. de; PEREZ JR., José Hernandez. Contabilidade de custos para não contadores. São Paulo: Atlas, 2000.

ROESCH, S. M. A. Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guias para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudo de casos. São Paulo: Atlas, 1999.