

UMA PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES EM UM HOSPITAL PÚBLICO NO CARIRI OCIDENTAL PARAIBANO

WALESKA BARBOSA ELIAS DE AZEVEDO

Universidade Estadual da Paraíba

waleskacontabeis@gmail.com

MS. LÍLIAN PEROBON MAZER

Universidade Estadual da Paraíba

lilian_mazer@yahoo.com.br

RESUMEN

O presente trabalho propõe a implantação do Custeio Baseado em Atividades no setor de Lavanderia de um Hospital Público no Cariri Ocidental Paraibano, de forma a evidenciar a possibilidade de sua utilização não somente em indústrias, como é comumente vinculado, mas também em prestadores de serviços, cabe ressaltar que as empresas do setor público têm adotado práticas da administração do setor privado, incluindo a busca pela eficiência e pela eficácia na concessão dos serviços. Para isso será realizado um estudo exploratório, descritivo e explicativo, através de uma pesquisa quantitativa, qualitativa e bibliográfica, caracterizada como um estudo de caso, como também uma pesquisa-ação. Verifica-se por meio de todos os cálculos realizados com base nas informações coletadas na instituição, uma percepção mais adequada e detalhada dos custos inerentes a prestação do serviço de fornecer as roupas hospitalares lavadas, ou seja, a gestão de custos fornece informações detalhadas capazes de subsidiar a tomada de decisão, em bases consolidadas e acuradas.

PALAVRAS-CHAVE: Custeio Baseado em Atividades; hospital público; gestão de custos.

1 INTRODUÇÃO

As inúmeras conquistas científicas, técnicas e em recursos materiais e humanos, acompanhadas de diversas inovações tecnológicas, as quais estão associadas aos interesses econômicos e financeiros das organizações e nações, resultaram em um novo cenário de ordem econômica e social, chamado globalização, que proporciona um ambiente de negócios mais competitivo e de ganhos mais difíceis, no qual sua gestão requer mais perspicácia, com níveis elevados de dedicação e persistência.

As empresas do setor público têm utilizado sistemas de gerenciamento mais racionais, como o estabelecimento de objetivos especificados e quantitativos no contexto de um planejamento estratégico cada vez mais usual, práticas comuns do setor privado, uma vez que os gerentes do setor público vêm tendo que demonstrar, a cada dia, um estilo de gestão mais participativo e consciente da necessidade de se antecipar aos fatos, em busca da eficiência e eficácia na concessão dos serviços. Além disso, tem sido observada na esfera pública mais autonomia decisória e, em consequência, flexibilidade e iniciativa passam também a caracterizar os comportamentos nesse setor (DATTOLI, 2004).

Para sobreviver no mercado cada vez mais competitivo, as instituições precisam perseguir e alcançar altos níveis de qualidade, eficiência e produtividade, eliminando desperdício e reduzindo custos. Nesse sentido, torna-se essencial para as instituições o conhecimento da estrutura de custos e dos fatores que os influenciam do negócio, para que possam fazer suas escolhas estratégicas (SILVA; COSTA; SILVA, 2005).

Os hospitais da rede pública têm como fontes de recursos, para sua manutenção, o convênio com Sistema Único de Saúde (SUS), que ressarcir 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 (BONACIM; ARAÚJO, 2009). Diante desse cenário, constata-se a necessidade da adoção de ferramentas de gestão que possam contribuir para o entendimento da realidade da empresa, e dessa forma atingir os níveis de desempenho desejados.

Pompermayer e Lima (2002, p.50) afirmam que “as organizações não são estruturadas por forças isoladas. Elas, ao contrário, são forças coesas, onde sua missão e seus objetivos promovem o desenvolvimento da comunidade, da cidade, da região e da macroeconomia em que estão inseridas”. No cumprimento da sua missão, as organizações desenvolvem suas atividades econômicas, buscando cumprir suas principais funções: patriótica, mercadológica, tecnológica, social e econômica.

A função econômica não é a principal, mas é imprescindível. Auferir e aferir lucro são as exigências maiores de qualquer atividade econômica. As demais funções se revestem de significativa importância se a função econômica for atendida. O lucro não é apenas uma simples verificação de uma desigualdade. Se o valor da receita é maior do que o valor da despesa o resultado é lucro; o lucro é a consequência da soma parcial ou total de qualidade e produtividade. O lucro deixou de ser atributo da

receita, mas, sim, função resultante dos custos incorridos, de tal modo que, almejar lucro, é conter custos. (POMPERMAYER; LIMA, 2002).

Diante de tais constatações, verifica-se a importância e a necessidade de uma adequada e eficiente gestão dos custos. Segundo Kaplan e Cooper (1998) um sistema gerencial de custeio é um dos mais importantes sistemas de controle e medição de desempenho das empresas.

Os sistemas tradicionais de custeio partem do pressuposto de que os produtos e serviços gerados pelas empresas consomem recursos provocando os custos, onde estes sistemas são utilizados com a finalidade de emitir os relatórios financeiros, porém, muito mais do que isso, as atividades da empresa também consomem recursos pagos por essa geração, devendo considerá-las nessa composição. Com isso percebe-se que os sistemas tradicionais foram desenhados para épocas anteriores, quando a mão de obra direta e os materiais eram os fatores de produção predominantes com tecnologia estável, existindo um número limitado de produtos, bem diferente de um cenário que apresenta constantes mudanças que exigem respostas cada vez mais ágeis e precisas (ABRANTES; MARIOTO, 2008).

Diante deste ambiente inconstante surgiu a necessidade de desenvolver um método de custeio que atendesse tais exigências, minimizando as distorções que os demais métodos demonstravam, como o custeio por absorção, e o custeio direto ou variável. Nesse sentido, Robert Kaplan, maior autoridade em custos e renomado professor de Harvard, desenvolveu o ABC (*Activity-Based Costing*) – Custeio Baseado em Atividades.

O Custeio Baseado em Atividades é uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividade, estabelecendo relações entre as atividades e o consumo dos recursos, independentemente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação dos fatores que levam a instituição a incorrer em custos em seus processos de oferta de produtos e serviços, e de atendimento a mercado e clientes (COOPER; KAPLAN, 1998).

Dessa forma, entende-se que o ABC é uma ferramenta de gestão de custos que permite uma percepção mais precisa das mudanças que afetam o desempenho das empresas.

Diante dos aspectos elencados a cerca das necessidades das organizações e das atribuições do Custeio Baseado em Atividades, objetiva-se com este estudo aplicar esse método de custeio em um Hospital Público no Cariri Ocidental Paraibano, de forma a evidenciar a possibilidade de sua utilização não somente em indústrias, como é comumente vinculado, mas também em prestadores de serviços. Para isso será realizado um estudo exploratório, descritivo e explicativo, através de uma pesquisa quantitativa, qualitativa e bibliográfica, caracterizada como um estudo de caso, como também uma pesquisa-ação.

Diante do contexto exposto, o presente estudo buscará identificar a viabilidade da implantação do Custeio Baseado em Atividades em um Hospital Público no Cariri Ocidental Paraibano. A proposta de implantação do método de custeio em questão é no setor de Lavanderia do Hospital Geral de Serra Branca – PB.

A relevância do trabalho é constatada diante do ambiente competitivo no qual as empresas estão inseridas, juntamente com as inovações tecnológicas, exige que estas busquem métodos que auxiliem a administração na tomada de decisão, e quando a informação gerada é voltada para os usuários internos, há uma liberdade na escolha de ferramentas de gestão que proporcionem orientações precisas, a fim de indicarem quais as melhores decisões a serem tomadas naquele momento.

Assim, o Custeio Baseado em Atividades por ser considerado o mais avançado em termos de lógica dos critérios de alocação dos custos indiretos e mais vinculados a realidade produtiva atual, enquanto ferramenta que ajuda a compreensão, a mudança e o crescimento organizacional, no qual sua principal regra é que os recursos de uma organização são consumidos por suas atividades e não pelos produtos (ABRANTES; MARIOTO, 2008), e o Hospital Público por ser uma instituição prestadora de serviços indispensáveis pela sociedade, objetivou-se propor a aplicação desta ferramenta de gestão a este segmento, o qual apresenta uma atuação de extrema importância no cotidiano de toda a população. De forma a contribuir com o desempenho adequado de toda a organização hospitalar e evidenciar a possibilidade de utilização do Custeio Baseado em Atividades não somente em indústrias.

O ABC é uma técnica que pode ser aplicada às empresas prestadoras de serviços – na verdade, estas enfrentam problemas ainda mais difíceis que os das companhias industriais, pois basicamente todas as suas despesas são indiretas (KAPLAN, 1999).

Vale ressaltar casos de empresas prestadoras de serviços que adotaram o Custeio Baseado em Atividades e obtiveram resultados satisfatórios. O emprego do sistema ABC em hospitais tem como referência o Hospital Albert Einstein em São Paulo e o Hospital João XXIII, reconhecido como o maior hospital geral de Belo Horizonte (OLIVEIRA, 2010).

No Brasil, as inúmeras dificuldades pelas quais passam os hospitais da rede pública, decorrente, principalmente, dos recursos insuficientes enviados pelo governo, acarretam alterações na qualidade dos serviços prestados. Logo, para estes manterem-se dentro de um ambiente com escassez de recursos, precisam dispor de informações consistentes, especialmente às relacionadas a custos (WENSING *et al.*, 2005).

O ABC é uma ferramenta que pode forçar a atenção de gerenciamento sobre os custos dentro de qualquer organização de uma maneira nova, criando oportunidades para revisar o encarecimento de valor a um nível detalhado. Também podem provocar mudanças significativas no comportamento gerencial, enfocando atenção sobre os padrões de despesas, processos operacionais, apoiando atividades e responsabilidades ao longo da organização (SILVA, 2000).

A estrutura do trabalho, incluindo esta introdução em que são expostos: o problema, os objetivos e a justificativa da pesquisa; no segundo capítulo apresenta o referencial teórico, no qual constam considerações com relação aos custos nas empresas prestadoras de serviços; o repasse de valores para a saúde; os métodos de custeio; e o custeio baseado em atividades; o terceiro capítulo indica a

metodologia utilizada para o desenvolvimento da pesquisa; o quarto capítulo dispõe a análise dos dados; e em seguida citam-se as referências utilizadas na construção do conhecimento.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Custos nas empresas prestadoras de serviços

A tarefa de gestão de serviços é diferente da gestão de produção de bens. É importante compreender as características especiais das operações de serviços (MAUAD; PAMPLONA, 2002). As principais características que as diferenciam, são identificadas como: intangibilidade: diferentemente dos produtos físicos, os serviços não podem ser vistos, sentidos, provados, antes de ser comprados; inseparabilidade: os serviços são produzidos e consumidos ao mesmo tempo; variabilidade: são altamente variáveis porquanto dependem de quem os executa e de quando e onde são executados; perecibilidade: os serviços não podem ser estocados (KOTLER, 2003).

Os hospitais, como qualquer outra organização, para sobreviverem em longo prazo, necessitam se modernizar para enfrentar as dificuldades e adotar não só um sistema de gestão, como também um sistema de apuração de custos, que facilite atingir as metas traçadas para alcançar os objetivos propostos (WORM; BRANDT, 2006).

A evolução tecnológica relacionada aos equipamentos e tratamentos na área da saúde tem contribuído para que os custos dos serviços hospitalares fiquem cada vez mais elevados, com isso precisam de investimentos para suprir o aumento da demanda, entretanto os problemas que ocorrem na área da saúde no Brasil não se restringem somente à falta de recursos financeiros e materiais, contatando-se que nas organizações desse setor não se faz uso adequado de ferramentas de gestão financeira (SOUZA *et al*, 2009).

O hospital público, no Brasil, apresenta características peculiares em relação ao atendimento dos diversos tipos de pacientes, pois a maior demanda está direcionada aos conveniados do Sistema Único de Saúde (SUS). Através do SUS, o governo administra os gastos com a saúde pública e determina o preço de cada procedimento, ou serviço realizado. O SUS é, portanto, um sistema de regulamentação, por meio do qual o governo é o principal agente financiador, reembolsando hospitais e clínicas, públicos e privados, com base na tabela de procedimentos do Ministério da Saúde. Com isso verifica-se que a receita dos serviços hospitalares é uma variável dependente da regulamentação governamental. Por isso, o principal meio de gestão do resultado passa necessariamente pelo controle dos gastos e melhoria de processos (MARTINS; ÁVILA; MASSUDA, 2003).

2.2 Repasse de valores para a saúde

Os recursos financeiros do Sistema Único de Saúde (SUS) serão depositados em conta especial, em cada esfera de sua atuação, e movimentados sob fiscalização dos respectivos Conselhos de Saúde. Na

esfera federal, os recursos financeiros, originários do Orçamento da Seguridade Social, de outros Orçamentos da União, além de outras fontes, que serão administrados pelo Ministério da Saúde, através do Fundo Nacional de Saúde (BRASIL, 1990).

O Fundo Nacional de Saúde (FNS) é o gestor financeiro, na esfera federal, dos recursos do Sistema Único de Saúde (SUS). Tem como missão: contribuir para o fortalecimento da cidadania, mediante a melhoria contínua do financiamento das ações de saúde. A transferência Fundo a Fundo consiste no repasse de valores, regular e automático, diretamente do FNS para os Estados e Municípios, independentemente de convênio ou instrumento similar, de acordo com as condições de gestão do beneficiário (BRASIL, 2012).

Os recursos federais destinados às ações e aos serviços de saúde são organizados e transferidos na forma de blocos de financiamento, em conta única e específica para cada bloco, que são: Atenção Básica; Atenção de Média e Alta Complexidade Ambulatorial e Hospitalar; Vigilância em Saúde; Assistência Farmacêutica; e Gestão do SUS (BRASIL, 2007).

2.3 Métodos de Custeio

O sistema de custos ideal é aquele que tem capacidade de fornecer informações úteis para que os usuários internos das empresas possam avaliar os desempenhos tanto da empresa como de seus diversos setores, de forma a controlar os próprios custos, diagnosticar com facilidade as disfunções, traçar planos e que possa ser implantado com o emprego mínimo de recursos (LEONE, 2008).

Existem vários métodos de custeio, dentre eles podem ser citados os seguintes: custeio por absorção, o variável ou direto, e o custeio baseado em atividades.

O custeio por absorção é proveniente da aplicação dos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos e nasceu com a Contabilidade de Custos. Esse método foi desenvolvido para atender as necessidades de avaliação de estoques e para estabelecimento de preços de produtos e serviços (MARTINS, 2003). Este método é considerado o método de apuração de custo mais comum. Nesta forma de custeio todos os custos de fabricação, sejam eles fixos ou variáveis, são apropriados às unidades dos produtos. As despesas de vendas e administrativas compõem o resultado do período. Essa metodologia é amplamente utilizada para a elaboração de relatórios financeiros externos e nos demonstrativos para efeitos tributários (GARRISON; NOREEN, 2001).

Santos (2000, p. 41) defende que a utilização desse custeio como “instrumento gerencial de tomada de decisão é falho em muitas circunstâncias”, em virtude do rateio dos custos fixos que poderão levar às alocações arbitrárias. Martins (2003, p. 197) afirma que o uso de um valor apurado com a aplicação do custeio por absorção, “normalmente”, não possui “grande utilidade para fins gerenciais” por causa da parcela dos custos fixos alocadas nesse valor.

A utilização de rateios para distribuir custos é geralmente apontada como a principal desvantagem do custeio por absorção, uma vez que nem sempre os critérios de rateios adotados são objetivos, podendo ocasionar distorções no resultado dos produtos (SILVA; COSTA; SILVA, 2005).

O critério do Custeio Variável ou direto fundamenta-se na ideia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis (debitados aos produtos em processamento e acabados) serão apenas aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade. Os demais custos, definidos como fixos, serão debitados diretamente contra o resultado do período (LEONE, 2008).

No Custeio Variável ou Direto apenas os custos variáveis de produção são atribuídos às unidades produzidas, e os custos fixos são considerados despesas do período. Este método proporciona um formato de demonstração de resultado, que mostra a margem de contribuição como um estágio intermediário no cálculo do lucro operacional, uma vez que há a separação dos custos fixos dos variáveis. E o custeio variável e o custeio baseado em atividades podem ser utilizados simultaneamente, uma vez que os custos utilizados no primeiro muitas vezes originam-se do segundo (MAHER, 2001).

O Custeio Baseado em Atividades é uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa (ABRANTES; MARIOTO, 2008).

Diante das características dos principais métodos de custeio verifica-se que cada um possui suas particularidades, as quais auxiliam no controle dos custos, fator determinante em uma administração eficiente, que busca a excelência num mercado cada vez mais exigente e competitivo.

2.4 Custeio Baseado em Atividades – ABC

O Custeio Baseado em Atividades foi criado na década de 80, com o objetivo de prover as necessidades de informações precisas sobre custos de produtos, serviços, clientes e canais. Esse método permite que os custos indiretos e de apoio sejam direcionados, primeiramente as atividades e processos e posteriormente aos produtos, serviços e clientes (KAPLAN; COOPER, 1998).

Nakagawa (2001), afirma que o principal papel do ABC é o de espelhar as operações de uma empresa, com a maior fidelidade e clareza possível, de modo a comunicar às pessoas as causas e as taxas de consumo de recursos em seus principais processos de negócios. Assim sendo, o conhecimento de como as atividades destinadas à manufatura de produtos e ao atendimento de clientes consomem os recursos da empresa e como estão sendo administrados é de fundamental importância para o desenho e implantação do custeio ABC.

Segundo Geishecker (1997), existem 3 benefícios básicos: ajudar a organização em obter mais e melhores informações sobre seus processos e atividades, o que por sua vez permite que a eficiência das operações seja continuamente aumentada; racionalizar e otimizar a alocação de pessoal, capital e

outros ativos; agilizar a ‘nova’ organização baseada em atividades e voltá-la para o mercado, o que resulta em uma posição competitiva mais forte diante dos concorrentes.

Assim, o Custeio Baseado em Atividades apresenta-se como uma importante ferramenta, uma vez que segundo Eliseu Martins (2003), o ABC é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

Pode-se dizer que o ABC está fundamentado na visão sistêmica da organização e na fragmentação da cadeia de prestação de serviços em atividades que são desenvolvidas para a sua realização. Ainda, a informação gerada sobre o objeto de custo pode ser relacionada à atividade, ao recurso e à etapa do processo de produção ou de prestação do serviço (COOPER; KAPLAN, 1991; HORNGREN; SUNDEN; STRATTON, 2004).

O sistema ABC, desde seu início, voltou-se para a área de serviços porque a incidência de custos indiretos nesta é maior em relação à indústria ou ao comércio (KAPLAN; COOPER, 1998). Nesse sentido, o sistema ABC apresenta como diferencial em relação aos sistemas de custeio tradicionais o fato de aprimorar a alocação dos custos indiretos aos serviços por intermédio das atividades.

As atividades em uma organização constituem o ponto crucial no desenvolvimento do sistema ABC, já que as atividades desenvolvidas configuram-se como o centro de análises e estudo deste sistema. Kaplan e Cooper (1998) definem atividade como a unidade de trabalho realizado na organização que utiliza recursos para a prestação de serviço ou a produção de um produto. Ainda, para fins de planejamento, de controle e de tomada de decisão, é uma unidade que agrega valor ou não ao objeto de custos, na perspectiva do cliente, e o benefício gerado para a organização hospitalar, de modo que possibilita a avaliação e o controle da atividade com o propósito de melhorar a sua eficácia e, conseqüentemente, o desempenho operacional com reflexos no desempenho financeiro da organização.

Várias atividades agrupadas constituem um processo, e a análise do processo possibilita distinguir os fatores responsáveis pelo consumo dos recursos e das atividades. Assim, têm-se os direcionadores de custos associam o consumo dos recursos às atividades consumidoras do recurso e ao objeto de custos. A definição adequada de direcionadores de custos possibilita, além de mensurar o consumo médio de recursos pelas atividades, o acompanhamento e o controle das atividades quanto à sua capacidade de operação (SOUZA *et al*, 2009).

Os direcionadores de recursos são os fatores que, com o objetivo de mensurar o consumo médio de recursos em cada atividade, vinculam, diretamente, os custos dos recursos às atividades desenvolvidas. Por sua vez, os direcionadores de custos direcionam os custos das atividades aos objetos de custos, explicando a relação entre o custo do objeto e a atividade. Com isso, pode-se dizer que o número de direcionadores é o fator principal que propicia uma mensuração mais realista dos custos de produtos, clientes, serviços ou de qualquer outro objeto de custo no sistema ABC (COKINS, 1998; HOMBURG, 2001; KEE; SCHMIDT, 2000).

Os direcionadores são utilizados para que as atividades sirvam de medida da capacidade operacional e possibilitem identificar onde e de que modo os recursos são consumidos pelos objetos de custos.

2.5 Etapas de implantação do ABC

Segundo Worm e Brandt (2006, p. 04), as etapas que compõem o processo de implantação do método ABC são:

Etapa 1 – Identificar as atividades - Nesta etapa todas as atividades executadas no setor em estudo são identificadas e listadas num relatório (espécie de dicionário de atividades), exemplo: coletar as roupas sujas nas salas de expurgo; pesar as roupas; separar as roupas por sujidade;

Etapa 2 – Atribuir custo a cada atividade - Esta etapa determina quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades, ou seja, quanto custa para o hospital desenvolver cada atividade;

Etapa 3 – Identificar os objetos de custos – A etapa identifica os produtos, serviços e clientes da instituição;

Etapa 4 – Alocar custos das atividades aos objetos de custos - Selecionar geradores de custos da atividade que associam os custos das atividades aos produtos, serviços e clientes da instituição.

As etapas de implantação do Custeio ABC são imprescindíveis para obter precisão na organização dos dados coletados no setor analisado, de forma que atenda as necessidades de uma informação mais detalhada sobre o negócio, uma vez que proporciona o conhecimento aprofundado de todos os aspectos envolvidos à atividade que desempenha.

3 METODOLOGIA

Neste estudo a pesquisa é aplicada uma vez que objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses locais. Visto que esta investigação buscará implantar o Custeio Baseado em atividades em um Hospital Público, de forma a demonstrar que sua aplicação neste tipo de segmento pode contribuir com a gestão de custos, não somente desta organização, como também das demais (SILVA; MENEZES, 2001).

Com relação à abordagem do problema a pesquisa será quantitativa e qualitativa, visto que a primeira considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números, opiniões e informações para classificá-las e analisá-las, onde este estudo definirá as atividades da instituição, seus respectivos direcionadores, e identificará os gastos envolvidos na sua operacionalização; e a segunda considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não podem ser traduzidas em números, e nesse sentido as ações serão devidamente fundamentados na literatura, como também todos os procedimentos e análise dos dados serão confrontados com a mesma (SILVA; MENEZES, 2001).

No tocante aos objetivos, a pesquisa pode ser: exploratória que visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses, e é o caso deste estudo que buscará analisar os dados econômico-financeiros das atividades selecionadas na organização hospitalar estudada, como também fundamentar-se na bibliografia disponível no que diz respeito à aplicação do Custeio Baseado em Atividades; descritiva que visa expor as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis, que se aplica a presente investigação que apresentará os procedimentos envolvidos na implantação do Custeio ABC em uma prestadora de serviços; e explicativa que busca identificar os fatores que determinam ou contribuem para a ocorrência dos fenômenos, aprofunda o conhecimento da realidade porque explica a razão, o “por que” das coisas, que diz respeito ao que se pretende com esta pesquisa que é indicar os aspectos determinantes que possam agregar valor para a empresa estudada, no tocante a gestão de custos (SILVA; MENEZES, 2001).

Considera-se a referida pesquisa, quanto aos procedimentos técnicos: bibliográfica, uma vez que foi realizada e fundamentada a partir de livros, dissertações, artigos, e materiais disponíveis na internet, referentes ao assunto abordado, que proporciona uma ênfase a sua aplicabilidade e relevância; caracteriza-se também como um estudo de caso visto que será estudada uma organização hospitalar, o Hospital Público de Serra Branca - PB, permitindo um detalhamento maior das variáveis que serão analisadas para a devida implantação do Custeio ABC; e é uma pesquisa-ação pois será concebida e realizada em estreita associação com uma ação ou com a resolução de um problema coletivo, onde os pesquisadores e participantes representativos da situação ou do problema estão envolvidos de modo cooperativo ou participativo (SILVA; MENEZES, 2001).

3.1 Coleta dos dados

A coleta de dados foi realizada através de entrevista não estruturada, e Richardson (1999, p. 208) define-a da seguinte forma:

A entrevista não estruturada em vez de responder à pergunta por meio de diversas alternativas pré-formuladas, visa obter do entrevistado o que ele considera dos aspectos mais relevantes de determinado problema: as suas descrições de uma situação em estudo. Por meio de uma conversação guiada, pretende-se obter informações detalhadas que possam ser utilizadas em uma análise qualitativa.

A coleta dos dados consistiu no contato direto com diretoria e funcionários do hospital, através de questionamentos pertinentes para a obtenção de informações e fatores determinantes, a fim de alcançar os dados necessários na identificação dos aspectos contidos na implantação do Custeio Baseado em Atividades, a qual envolve o conhecimento dos recursos consumidos na realização dos serviços, o

tempo gasto pelos funcionários para executar as atividades, a quantidade de materiais consumidos no processo, a proporção aproximada de quantos litros de água são gastos no setor, e o consumo em kWh/mês (quilowatt-hora por mês) dos equipamentos utilizados na unidade em questão, de forma que se encontrem valores referentes aos gastos com energia elétrica.

3.2 Delimitação da Pesquisa e Setor de análise

A escolha da organização objeto deste estudo de caso – um hospital público localizado na cidade de Serra Branca no Cariri Ocidental Paraibano, Hospital Geral Benedita Targino Maranhão – foi realizada de forma intencional, uma vez que dependeu do contato do pesquisador com a administração da entidade e esteve condicionada à autorização desta para que a pesquisa pudesse ser realizada. O setor administrativo da organização mostrou-se aberto a uma abordagem gerencial que pudesse tratar de um assunto de interesse de toda a Diretoria do hospital.

O setor selecionado foi a Lavanderia, o qual é responsável pelo processamento de toda a roupa utilizada na instituição hospitalar.

Considera-se que esse serviço constitui um dos mais importantes serviços de um hospital, uma vez que é fator de redução da infecção hospitalar e gerador de custos elevados, e é indiscutível que os demais setores dependem de sua atuação para realizarem suas funções, pois a higiene é uma característica determinante no desempenho adequado de seus serviços. Diante dessas constatações justifica-se sua escolha (WORM; BRANDT, 2006).

Segundo Negra *et al* (2004, p. 03), os quais desenvolveram um estudo em uma lavanderia hospitalar, enfatizaram as atribuições do setor supracitado:

No desenvolvimento da prestação de serviços de apoio logístico hospitalar têm-se vários serviços de apoio, dentre estes se destaca o Serviço de Processamento de Roupas. Esta assertiva está baseada nos inúmeros processos desse setor: responsável pelo processamento da roupa e sua distribuição em condições de higiene e conservação, em quantidade a atender todas as unidades do hospital, proporcionando condições de lavagem das roupas usadas; como também a adequação de seu funcionamento refletirá diretamente na eficiência e nos resultados finais da instituição, principalmente nos aspectos: controle das infecções; facilidade e segurança da equipe de trabalho; racionalização do tempo; de material e redução de custos operacionais.

Diante dessas constatações justifica-se a escolha do setor a ser explorado, de forma que sejam extraídas todas as informações necessárias para a implantação do método de custeio supracitado.

3.3 Descrição do setor

No setor de Lavanderia do Hospital Geral de Serra Branca são lavados, aproximadamente, 1.380 kg de roupas por mês, e possui 6 funcionários que trabalham por escala de domingo a domingo, das 06h00min às 18h00min. Esta unidade está dividida em duas áreas: a molhada e a seca. O trabalho desse setor inicia com a coleta das roupas nas salas de expurgo, locais em que são depositadas as roupas utilizadas pelos pacientes nos diversos leitos do hospital, vale salientar que cada andar possui de uma a duas salas para esse fim.

A área molhada compreende o recebimento de roupas, a pesagem, a separação conforme o grau de sujidade, que indicará se as roupas serão classificadas como pesadas (possui manchas secas e de sangue, urina, fezes e medicamentos recentes) ou leves (possui apenas traços de suor e pó) e em seguida lavá-las (WORM; BRANDT, 2006).

Na área seca as roupas lavadas são prensadas (comprimir até extrair toda a água) e em seguida destinadas à máquina de secar e posteriormente são dobradas, estocadas e distribuídas, de acordo com a necessidade das unidades. A lavanderia do Hospital Geral de Serra Branca possui 1 máquina de lavar; 1 máquina de prensar e 1 máquina de secar.

4 ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Identificação das atividades realizadas na Lavanderia

Nesta etapa foram identificadas e listadas as atividades executadas no processamento das roupas. Essa fase possibilitou a criação de uma espécie de dicionário de atividades que permitiu o relacionamento e a definição de cada atividade executada. A Tabela nº 1 apresenta as atividades desenvolvidas no Setor de Lavanderia, identificadas a partir do acompanhamento do processo desde a coleta das roupas nas salas de expurgo, até a distribuição da roupas limpas nas unidades do hospital.

Tabela 1 - Listagem das atividades e descrição das tarefas.

ATIVIDADES	DESCRIÇÃO
COLETAR AS ROUPAS SUJAS	Os funcionários coletam as roupas nas salas de expurgo, em sacos ou em baldes.
SEPARAR AS ROUPAS	As roupas são separadas por tipo de sujidade.
PESAR AS ROUPAS	Pesar as roupas leves e pesadas, separadamente, a fim de identificar a quantidade de cada a ser lavada.
LAVAR AS ROUPAS – LEVES	Lavar as roupas apenas com traços de suor e pó.
LAVAR AS ROUPAS - PESADAS	Lavar as roupas que possuem manchas secas e de sangue, urina, fezes e medicamentos recentes.
PRENSAR AS ROUPAS	Após a lavagem, as roupas são colocadas na máquina de prensar, para retirar todo o excesso de água.
SECAR AS ROUPAS	Após retirar as roupas da máquina de prensar, as mesmas são colocadas na máquina de secar.
DOBRAR AS ROUPAS	As roupas secas e limpas são dobradas.

ESTOCAR AS ROUPAS	As roupas secas, limpas e dobradas são estocadas.
DISTRIBUIR AS ROUPAS	As roupas estocadas são distribuídas, de acordo com a necessidade das unidades.

Fonte: Elaborada pelas autoras com base em dados da instituição.

4.2 Recursos e direcionadores

Nesta etapa serão descritas as atribuições dos recursos envolvidos no processo, de forma qualitativa e quantitativa, e seus respectivos direcionadores:

- PESSOAL: engloba salários recebidos pelos funcionários do Setor de Lavanderia. Esse recurso foi alocado às atividades a partir do tempo despendido pelos profissionais para realizar as atividades necessárias para a obtenção do serviço.
- MATERIAL DE CONSUMO: correspondem aos materiais aplicados na lavagem das roupas. O critério de alocação desse recurso foi à quantidade em quilogramas de cada produto utilizado. É importante destacar que após a separação e identificação do tipo de sujidade, escolhe-se o processo de lavagem, de acordo com o grau de sujidade, que indicará a utilização do processo leve ou pesado, uma vez que para cada processo será utilizada uma quantidade diferente de cada produto necessário para a devida realização do serviço, isto é, o fornecedor dos produtos do hospital a fim de propor um consumo consciente, determinou a dosagem correta para 50 kg (quilogramas) de roupa, como segue na Tabela nº 2:

Tabela 2 - Dosagem de produtos para lavar 50 kg de roupa, no processo leve e pesado.

PRODUTOS	PROCESSO LEVE	PROCESSO PESADO
UMECTANTE	0	150g
DETERGENTE EM PÓ		
Pré-lavagem	0	300g
Lavagem	200g	350g
ALVEJANTE	100g	200g
ACIDULANTE	50g	100g
AMACIANTE	200ml	250ml

Fonte: Elaborada pelas autoras com base em dados da instituição.

- Água: o consumo de água foi alocado através de um cálculo demonstrado na tabela 12, em que foram obtidos quantos litros de água são gastos para lavar as roupas leves e as pesadas.
- Energia Elétrica: a energia elétrica é paga em kWh. O cálculo foi baseado na quantidade de kWh gastos por cada tipo de máquina e lâmpadas do setor, valor do kWh e no total de horas que as máquinas e lâmpadas trabalham por mês.

Na Tabela nº 3 consta os valores dos recursos, referentes ao mês de janeiro de 2012, envolvidos no adequado funcionamento do setor em questão, no qual há o fornecimento de roupas lavadas, coletados

durante o acompanhamento do processo e também mediante entrevistas com a diretoria e seus funcionários. Ressalte-se que os cálculos a seguir estão relacionados a informações do mês citado.

Tabela 3 - Recursos envolvidos no processo - janeiro/2012.

RECURSOS	VALORES (R\$)
MÃO-DE-OBRA DIRETA - MOD	3.825,30
MATERIAL DE CONSUMO - MC	2.358,20
ENERGIA ELÉTRICA - EE	115,28
ÁGUA	42,92
TOTAL	6.341,70

Fonte: Elaborada pelas autoras com base em dados da instituição.

Na apuração do custo do quilograma da roupa lavada leve e pesada do hospital em estudo, foram definidos os direcionadores para cada recurso consumido pelas atividades do processo. Para isso, analisaram-se cada um dos recursos e as atividades em que tais recursos foram consumidos. Na Tabela nº 4 é descrito os recursos consumidos no setor em estudo e seus respectivos direcionadores.

Tabela 4 - Direcionadores de cada recurso.

RECURSOS	DIRECIONADORES
MÃO-DE-OBRA DIRETA	Tempo em horas
MATERIAL DE CONSUMO	Quantidade em Kg
ENERGIA ELÉTRICA	Kwh
ÁGUA	Litros

Fonte: Elaborada pelas autoras com base em dados da instituição.

4.3 Alocação dos recursos às atividades

A alocação dos recursos às atividades será obtida por meio de cálculos, com base nos dados da organização hospitalar.

Os recursos envolvidos nas atividades foram alocados a cada atividade, com base nos critérios mencionados na Tabela nº 4, e serão demonstrados a seguir. A Tabela nº 5 expõe a alocação do custo salários com a mão de obra a cada uma das atividades desenvolvidas e utilizou por base as horas despendidas pelos funcionários para realizá-las.

Tabela 5 - Alocação do custo salários a cada uma das atividades com base nas horas despendidas.

ATIVIDADES	MÃO DE OBRA - TEMPO EM HORAS		
	HORAS POR DIA	PARTICIPAÇÃO (%)	CUSTO (R\$)
COLETAR AS ROUPAS SUJAS	0,5	6%	230,44
SEPARAR AS ROUPAS	0,5	6%	230,44
PESAR AS ROUPAS	0,5	6%	230,44

LAVAR AS ROUPAS - LEVES	1	12%	460,88
LAVAR AS ROUPAS - PESADAS	1,3	16%	599,14
PRENSAR AS ROUPAS	0,5	6%	230,44
SECAR AS ROUPAS	2	24%	921,76
DOBRAR AS ROUPAS	1	12%	460,88
ESTOCAR AS ROUPAS	0,5	6%	230,44
DISTRIBUIR AS ROUPAS	0,5	6%	230,44
TOTAL	8,3	100%	3.825,30

Fonte: Elaborada pelas autoras com base em dados da instituição.

Devido o material de consumo ter sido determinado em gramas, como observado na Tabela nº 2 realizou-se a conversão das dosagens em quilogramas.

A partir dos resultados encontrados deve-se alocar o custo do material de consumo às atividades, como demonstrado na Tabela nº 6.

Tabela 6 - Alocação do custo material de consumo às atividades que o consome.

ATIVIDADES	MATERIAL DE CONSUMO - QUANTIDADE EM KG		
	QTDE EM KG	PARTICIPAÇÃO (%)	CUSTO (R\$)
LAVAR AS ROUPAS - LEVES	0,33	43%	1.023,96
LAVAR AS ROUPAS - PESADAS	0,43	57%	1.334,24
TOTAL	0,76	100%	2.358,20

Fonte: Elaborada pelas autoras com base em dados da instituição.

O cálculo do consumo de energia elétrica em Kwh/mês (quilowatt-hora por mês) da máquina de lavar, da máquina de prensar, da máquina de secar, de 5 lâmpadas de 40W (watts) e de 2 lâmpadas de 20W (watts) do setor de Lavanderia, foram obtidos da seguinte forma: cada máquina indica a potência do motor em HP (*horse power* – cavalo de força) e deve-se converter esses valores em Watts, 1 (um) HP (*horse power*) equivale a aproximadamente 746 Watts, em seguida identifica-se o tempo aproximado em horas da operação do equipamento por mês, e então multiplica-se a potência pelo tempo e divide-se por 1.000. Depois de realizados todos os cálculos, obtive-se o total de 314,97 kWh/mês (quilowatt-hora por mês) consumidos no setor e multiplicando-se pelo valor quilowatt-hora de R\$ 0, 36601 (aproximadamente trinta e seis centavos) encontrou-se o resultado de R\$ 115,28 (cento e quinze reais e vinte e oito centavos), ou seja, consumo de energia em reais apenas do setor de Lavanderia.

Ressalta-se que o valor total da conta de energia, que se refere ao consumo de toda a organização hospitalar, foi de R\$ 2.368,30 (dois mil trezentos e sessenta e oito reais e trinta centavos).

A alocação da energia elétrica realizou-se da seguinte forma: nas atividades de separar as roupas sujas, pesar, dobrar e estocar considerou-se que é necessário apenas o uso das lâmpadas, as quais apresentam

o consumo total de 57,60 kWh/mês, e o critério foi o tempo em horas, aproximadamente, que os funcionários levam para realizar cada atividade; enquanto que nas atividades de lavar as roupas leves, lavar as roupas pesadas, prensar e secar considerou-se além do uso das lâmpadas o consumo das máquinas em kWh, e o cálculo do consumo mensal de cada máquina está exposto na Tabela nº 7.

Tabela 7 - Cálculo do total de kWh/mês das atividades que consomem energia elétrica.

ATIVIDADES	CONSUMO EM KWH - ENERGIA ELÉTRICA - LÂMPADAS E MÁQUINAS		
	LÂMPADAS	MÁQUINAS	TOTAL DE KWH/MÊS
SEPARAR AS ROUPAS	3,95	0,00	3,95
PESAR AS ROUPAS	3,95	0,00	3,95
LAVAR AS ROUPAS - LEVES	7,89	67,14	75,03
LAVAR AS ROUPAS – PESADAS	10,26	89,52	99,78
PRENSAR AS ROUPAS	3,95	55,95	59,90
SECAR AS ROUPAS	15,78	44,76	60,54
DOBRAR AS ROUPAS	7,89	0,00	7,89
ESTOCAR AS ROUPAS	3,95	0,00	3,95
TOTAL	57,60	257,37	314,97

Fonte: Elaborada pelas autoras com base em dados da instituição.

Encontrando-se o total de kWh/mês (quilowatt-hora por mês) de cada atividade, então é realizada a alocação do custo da energia elétrica às atividades, como pode ser observado na Tabela nº 8.

Tabela 8 - Alocação do custo da energia elétrica às atividades.

ATIVIDADES	ENERGIA ELÉTRICA		
	TOTAL DE KWH/MÊS	PARTICIPAÇÃO (%)	CUSTO (R\$)
SEPARAR AS ROUPAS	3,95	1%	1,44
PESAR AS ROUPAS	3,95	1%	1,44
LAVAR AS ROUPAS - LEVES	75,03	24%	27,46
LAVAR AS ROUPAS – PESADAS	99,78	32%	36,52
PRENSAR AS ROUPAS	59,90	19%	21,92
SECAR AS ROUPAS	60,54	19%	22,16
DOBRAR AS ROUPAS	7,89	3%	2,89
ESTOCAR AS ROUPAS	3,95	1%	1,44
TOTAL	314,97	100%	115,28

Fonte: Elaborada pelas autoras com base em dados da instituição.

Através de entrevista com os funcionários do setor de Lavanderia o total de roupas lavadas por mês, aproximadamente, são 1.380 kg, onde: 900 kg são de roupas consideradas leves e 480 kg são de roupas consideradas pesadas, e a capacidade da máquina de lavar é de 50 kg de roupas e 100 litros de

água. A justificativa para a maior quantidade de roupas leves é a sua frequência diária, porém o mesmo não acontece com as roupas pesadas, que ocorrem apenas em dias de cirurgia.

Deve-se alocar o custo com o consumo de água às atividades, demonstrada na Tabela nº 9, para isso consideram-se as devidas proporções, de forma a conhecer quanto de água consumida refere-se a lavar as roupas leves e às pesadas. Destaca-se ainda que mesmo que seja necessária menos quantidade de produtos e de água para lavar as roupas leves, estas ocorrem diariamente, e, portanto, requer maior volume de água.

Tabela 9 - Alocação do custo - água às atividades que a consomem.

ATIVIDADES	ÁGUA - LITROS		
	LITROS	PARTICIPAÇÃO (%)	CUSTO (R\$)
LAVAR AS ROUPAS – LEVES	1.800	65%	27,99
LAVAR AS ROUPAS - PESADAS	960	35%	14,93
TOTAL	2.760	100%	42,92

Fonte: Elaborada pelas autoras com base em dados da instituição.

Vale salientar que o valor utilizado referente à água é uma taxa pública de R\$ 42,92 (quarenta e dois reais e noventa e dois centavos) - o valor total da conta é R\$ 1.842,88 (um mil oitocentos e quarenta e dois reais e oitenta e oito centavos), referente ao consumo de todo o hospital - pois de acordo com dados informados pela CAGEPA – Companhia de Água e Esgotos da Paraíba, caso sejam consumidos até 10 m³ (dez metros cúbicos), o valor cobrado é esse, e no caso dos cálculos referentes ao consumo da água no setor de lavanderia, são gastos, aproximadamente, 2.760 L (dois mil setecentos e sessenta litros), e como 1 m³ (um metro cúbico) equivale a 1.000 L (mil litros), o total de metros cúbicos consumidos pelo setor são 2,76 m³.

A demonstração dos cálculos, de forma isolada, proporciona uma visão específica de todos os recursos relacionados ao processo de lavar as roupas, e quais se aplicam em cada atividade. Entretanto, faz-se necessário a apresentação da Tabela nº 10 que expõe de maneira geral todas essas informações.

Tabela 10 - Alocação dos recursos às atividades - geral.

RECURSOS	DIRECIONADORES	TOTAL DE RECURSOS
ATIVIDADE: COLETAR AS ROUPAS SUJAS		
MÃO-DE-OBRA DIRETA	TEMPO EM HORAS	230,44
CUSTO DA ATIVIDADE		230,44
ATIVIDADE: SEPARAR AS ROUPAS SUJAS		
MÃO-DE-OBRA DIRETA	TEMPO EM HORAS	230,44
ENERGIA ELÉTRICA	KWH	1,44
CUSTO DA ATIVIDADE		231,88

ATIVIDADE: PESAR AS ROUPAS SUJAS		
MÃO-DE-OBRA DIRETA	TEMPO EM HORAS	230,44
ENERGIA ELÉTRICA	KWH	1,44
CUSTO DA ATIVIDADE		231,88
ATIVIDADE: LAVAR AS ROUPAS LEVES		
MÃO-DE-OBRA DIRETA	TEMPO EM HORAS	460,88
MATERIAL DE CONSUMO	QUANTIDADE EM KG	1.023,96
ENERGIA ELÉTRICA	KWH	27,46
ÁGUA	LITROS	27,99
CUSTO DA ATIVIDADE		1.540,29
ATIVIDADE: LAVAR AS ROUPAS PESADAS		
MÃO-DE-OBRA DIRETA	TEMPO EM HORAS	599,14
MATERIAL DE CONSUMO	QUANTIDADE EM KG	1.334,24
ENERGIA ELÉTRICA	KWH	36,52
ÁGUA	LITROS	14,93
CUSTO DA ATIVIDADE		1.984,84
ATIVIDADE: PRENSAR AS ROUPAS		
MÃO-DE-OBRA DIRETA	TEMPO EM HORAS	230,44
ENERGIA ELÉTRICA	KWH	21,92
CUSTO DA ATIVIDADE		252,36
ATIVIDADE: SECAR AS ROUPAS		
MÃO-DE-OBRA DIRETA	TEMPO EM HORAS	921,76
ENERGIA ELÉTRICA	KWH	22,16
CUSTO DA ATIVIDADE		943,92
ATIVIDADE: DOBRAR AS ROUPAS		
MÃO-DE-OBRA DIRETA	TEMPO EM HORAS	460,88
ENERGIA ELÉTRICA	KWH	2,89
CUSTO DA ATIVIDADE		463,77
ATIVIDADE: ESTOCAR AS ROUPAS		
MÃO-DE-OBRA DIRETA	TEMPO EM HORAS	230,44
ENERGIA ELÉTRICA	KWH	1,44
CUSTO DA ATIVIDADE		231,88
ATIVIDADE: DISTRIBUIR AS ROUPAS		
MÃO-DE-OBRA DIRETA	TEMPO EM HORAS	230,44
CUSTO DA ATIVIDADE		230,44
TOTAL		
		6.340,26

Fonte: Elaborada pelas autoras com base em dados da instituição.

4.4 Objetos de custos e Mapa de custos do Custeio Baseado em Atividades

A etapa seguinte foi alocar os custos das atividades aos objetos de custos – Kg da roupa lavada “leve” e “pesada”, exposta na Tabela nº 11. Neste estudo o direcionador de custo utilizado na alocação foi à quantidade de roupa “leve” e “pesada” lavada, uma vez que o ciclo de lavagem é determinado pelo grau de sujidade. Os dados referentes à quantidade de roupa lavada no mês foram adquiridos por meio de entrevistas com os funcionários do setor.

Tabela 11 - Alocação dos custos das atividades aos objetos de custos.

ATIVIDADES	OBJETOS DE CUSTOS		TOTAL
	Kg roupa leve (R\$)	Kg roupa pesada (R\$)	
COLETAR AS ROUPAS SUJAS	150,29	80,15	230,44
SEPARAR AS ROUPAS	151,23	80,65	231,88
PESAR AS ROUPAS	151,23	80,65	231,88
LAVAR AS ROUPAS - LEVES	1.004,54	535,75	1.540,29
LAVAR AS ROUPAS - PESADAS	1.294,46	690,38	1.984,84
PRENSAR AS ROUPAS	164,58	87,78	252,36
SECAR AS ROUPAS	615,60	328,32	943,92
DOBRAR AS ROUPAS	302,46	161,31	463,77
ESTOCAR AS ROUPAS	150,29	80,15	230,44
DISTRIBUIR AS ROUPAS	150,29	80,15	230,44
CUSTO TOTAL	4.134,95	2.205,31	6.340,26
TOTAL DE ROUPA LAVADA/ MÊS (KG)	900	480	1.380
PARTICIPAÇÃO (%)	65,22%	34,78%	100%
CUSTO POR KG ROUPA LAVADA	4,59	4,59	4,59

Fonte: Elaborada pelas autoras com base em dados da instituição.

Após ter conhecimento do gasto total dos objetos de custos, o mapa de custos do Custeio Baseado em Atividades na Tabela nº 12 apresenta de forma ampla e detalhada as atividades desenvolvidas, os custos efetivos e os respectivos recursos necessários para o pleno funcionamento do Setor de Lavanderia.

Tabela 12 - Mapa de Custos do Custeio Baseado em Atividades.

ATIVIDADES											
	COLETAR	SEPARAR	PESAR	LAVAR- LEVES	LAVAR- PESADAS	PRENSAR	SECAR	DOBRAR	ESTOCAR	DISTRIBUIR	TOTAL
MOD	230,44	230,44	230,44	460,88	599,14	230,44	921,76	460,88	230,44	230,44	3.825,30
MC				1.023,96	1.334,24						2.358,20

EE		1,44	1,44	27,46	36,52	21,92	22,16	2,89	1,44		115,27
ÁGUA				27,99	14,93						42,92
TOTAL	230,44	231,88	231,88	1.540,29	1.984,83	252,36	943,92	463,77	231,88	230,44	6.341,69

Fonte: Elaborada pelas autoras com base em dados da instituição.

MOD: Mão de obra direta; **MC:** Material de Consumo; **EE:** Energia elétrica.

4.5 Limitação da pesquisa

Observando-se os resultados desta pesquisa considera-se a limitação da não utilização da depreciação das máquinas como direcionador, e deve-se ao fato que as mesmas são muito antigas, e não há registros sobre os valores dos bens em questão. Com isso, recomenda-se que seja realizada uma avaliação desses equipamentos, ou até mesmo avaliar a possibilidade de adquirir novos, a fim de obter uma informação ainda mais adequada dos custos do setor.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A adoção de ferramentas de gestão, as quais proporcionem orientações precisas, que auxiliem a administração na tomada de decisão, justifica-se pelo ambiente competitivo no qual as empresas estão inseridas, acompanhado pelas inovações tecnológicas, a fim de obterem eficiência e eficácia na concessão dos serviços, para isso é necessário eliminar desperdícios e reduzir custos por meio do conhecimento da estrutura dos gastos e dos fatores que influenciam o negócio, e nesse sentido verifica-se que a gestão de custos é imprescindível para as organizações alcançarem os objetivos traçados.

O propósito desta pesquisa foi verificar a viabilidade da implantação do Custeio Baseado em Atividades no setor de Lavanderia do Hospital Geral de Serra Branca – PB, de forma a demonstrar as contribuições que a sua adoção proporciona a administração, a partir do conhecimento de informações detalhadas e precisas sobre a estrutura de custos do setor em questão.

Nesse sentido construiu-se um roteiro de etapas a ser realizada a fim de determinar os aspectos necessários para a aplicação do Custeio ABC, no qual foi possível identificar as atividades, direcionadores, recursos e objetos de custos envolvidos no processo, por meio do contato com a direção e o setor de estudo.

Os resultados encontrados corroboram com outros estudos (BONACIM; ARAÚJO, 2009; WORM; BRANDT, 2006; NEGRA *et al*, 2004).

Em suma, diante dos resultados obtidos constata-se que a implantação do Custeio Baseado em Atividades no Setor de Lavanderia do Hospital Geral de Serra Branca, evidenciou a possibilidade da utilização desse método de custeio não somente em indústrias, como é comumente divulgado, mas também em organizações prestadoras de serviços.

Identificou-se por meio de todos os cálculos realizados e alocações criteriosas dos gastos, com base nas informações coletadas na instituição, uma percepção mais adequada e detalhada dos custos inerentes a prestação do serviço de fornecer as roupas hospitalares lavadas, uma vez que se conheceram os custos de cada atividade desempenhada no setor, no mês de janeiro de 2012: coletar as roupas sujas (R\$ 230,44); separar as roupas sujas (R\$ 231,88); pesar (R\$ 231,88); lavar – leves (R\$ 1.540,29); lavar – pesadas (R\$ 1.984,83); prensar (R\$ 252,36); secar (R\$ 943,92); dobrar (R\$ 463,77); estocar (R\$ 231,88); distribuir (R\$ 230,44).

No tocante aos objetos de custos, constatou-se que o serviço de fornecer a roupa leve lavada apresenta um custo total maior, no valor de R\$ 4.134,95 (quatro mil cento e trinta e quatro reais e noventa e cinco centavos), em relação ao da roupa pesada lavada, que indicou um valor de R\$ 2.205,31 (dois mil duzentos e cinco reais e trinta e um centavos). O resultado encontrado é justificado diante do fato, de que é lavada maior quantidade de roupas consideradas leves, pois sua frequência é diária e o mesmo não acontece com as pesadas que ocorrem apenas em dias de cirurgia.

É notável que o Custeio ABC atende às novas necessidades impostas por um mercado cada vez mais competitivo, que exigem organizações com uma gestão mais eficiente, uma vez que este fornece informações detalhadas capazes de subsidiar a tomada de decisão, em bases consolidadas e acuradas, pois uma eficaz gestão dos custos é resultado do conhecimento aprofundado do negócio, e para isso é imprescindível a adoção de ferramentas gerenciais, como é o caso deste método, a fim de que as metas traçadas pela entidade sejam alcançadas.

Verificou-se que a implantação do ABC proporcionou ao setor de lavanderia do Hospital Benedita Targino Maranhão o conhecimento de quanto efetivamente, dos gastos da organização hospitalar no setor em questão, no qual o custo por kg (quilograma) de roupas lavadas é R\$ 4,59 (quatro reais e cinquenta e nove centavos), tanto para lavar as roupas leves como as pesadas.

Portanto, ao se identificar os recursos, as atividades, os direcionadores envolvidos no processo operacional do empreendimento, conseqüentemente, adquiri-se meios de planejar e executar ações estratégicas, as quais proporcionem a empresa uma posição de destaque no mercado.

Como sugestões para pesquisas futuras indicam-se a ampliação da implantação do Custeio Baseado em Atividades nos outros setores da organização hospitalar, isso proporcionará uma visão mais abrangente sobre a estrutura de custos de toda a instituição, como também o conhecimento aprofundado dos aspectos operacionais de cada unidade analisada. Utilizar um período maior para estudo, dos recursos envolvidos no processo realizado no setor de Lavanderia.

Aplicar o Custeio variável ou direto no setor em questão, e a partir dos resultados encontrados, confrontar com a implantação do Custeio Baseado em Atividades, de forma que determine qual ferramenta de gestão atende de forma mais adequada às necessidades da administração. Realizar este estudo em outros hospitais de cidades do Cariri Ocidental, a fim de obter um estudo comparativo dos gastos entre instituições com realidades semelhantes, e com isso apresentar análises relevantes.

REFERÊNCIAS

ABRANTES, Francianne M. Gama; MARIOTO, Sérgio Luiz. *Método de Custeio Baseado na Atividade - ABC*. Revista de Ciências Gerenciais, Vol. XII, N. 16, Ano 2008. Disponível em: <http://sare.unianhanguera.edu.br/index.php/rcger/article/viewFile/380/381>>. Acesso em: 20 de setembro de 2011.

BONACIM, Carlos Alberto Grespan; ARAÚJO, Adriana Maria Procópio. *O Processo de Implantação do Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) em um Hospital Universitário Público – o caso do HCFMRP/USP*. Qualit@s Revista Eletrônica ISSN, Vol. 08, Nº 1, 2009. Disponível em: < <http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/viewFile/379/277>>. Acesso em: 20 de novembro de 2011.

BRASIL. *Fundo Nacional de Saúde – Transferências*. Disponível em: < http://portal.saude.gov.br/portal/saude/Gestor/area.cfm?id_area=347>. Acesso: 28 de maio de 2012.

BRASIL. *Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990. Lei Orgânica de Saúde que dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18080.htm>. Acesso em: 15 de maio de 2012.

BRASIL. *Portaria nº 204/GM de 29 de janeiro de 2007. Regulamenta o financiamento e a transferência dos recursos federais para as ações e os serviços de saúde, na forma de blocos de financiamento, com o respectivo monitoramento e controle*. Disponível em: < <http://dtr2001.saude.gov.br/sas/PORTARIAS/Port2007/GM/GM-204.htm>>. Acesso em: 20 de março de 2012.

COKINS, G. *Activity-Based Management: making it work*. USA: McGraw-Hill, 1996.

COOPER, R.; KAPLAN, R. S. *The design of cost management systems: text, cases and readings*. New Jersey: Prentice-Hall, 1991.

DATTOLI, José Clóvis B. *O Sistema de Custos do Banco Central do Brasil – Um Estudo do Caso. Banco Central do Brasil – Diretoria de Administração – Departamento de Planejamento e Orçamento*, 2004. Disponível em: < http://www.bcb.gov.br/htmls/sobre/sistema_de_custos_bid.pdf>. Acesso em: 30 de setembro de 2011.

GARRISON, Ray H; NORREN, Eric W. *Contabilidade Gerencial*. Traduzida por José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2001, Capítulos 3 e 7.

GEISHECKER, Mary Lee. *Tecnologia melhora o ABC*. Revista Management, p. 18-22, Nov.-Dez./1997.

HOMBURG, C. *A note o optimal cost driver selections in ABC*. Management Accounting Research, v. 12, n. 2, p. 197-205, jun. 2001.

HORNGREN, C. T.; SUNDEN, G. L.; STRATTON, W. O. *Contabilidade gerencial*. 12 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

KAPLAN, Robert S. *Dos Custos à Performance*. Revista HSM Management, nº 13, 1999.

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

KEE, R.; SCHMIDT, C. *A comparative analysis of utilizing activity-based costing and the theory of constraints for making product-mix decisions*. International Journal of Productions Economics, v. 63, n. 1, p. 1-17, jan. 2000.

KOTLER, P. *Administração de marketing: análise, planejamento, implementação e controle*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LEONE, George S. G. *Curso de Contabilidade de Custos: Contém Custeio ABC*. São Paulo: Editora Atlas S.A – 2008. Capítulo: 07, p. 252 a 268.

MAHER, Michael. *Contabilidade de Custos: Criando Valor para a Administração*. Tradução: José Evaristo dos Santos. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2001. Capítulos: 08 e 11.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Editora Atlas, 2003, 9ª Edição. Capítulo 08.

MARTINS, Vidigal Fernandes; ÁVILA, Lucimar Antônio Cabral; MASSUDA, Júlio César. *Modelo de Gestão de resultado econômico para hospitais públicos brasileiros*. 2003. Disponível em: <http://www.intercostos.org/por/tp_congresos.php?id=1211>. Acesso em: 08 de fevereiro de 2012.

MAUAD, L. G. A.; PAMPLONA, E. O. *O custeio ABC em empresas de serviços: características observadas na implantação em uma empresa do setor*. In.: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 9, 2002, São Paulo - SP: out. 2002.

NAKAGAWA, Masayuki. *ABC: custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 2ª Edição, 2001.

NEGRA, Carlos Alberto Serra *et al.* *Controle de Gestão: Caso de Lavanderia Hospitalar*. XI Congresso Brasileiro de Custos, realizado em Porto Seguro, Bahia, no período de 27 a 30 de junho de 2004. Disponível em: <http://www.peritoscontabeis.com.br/trabalhos/lavanderia-11_cbc.pdf>. Acesso em: 10 de maio de 2012.

OLIVEIRA, Anderson de Souza. *Custeio Baseado em Atividades – ABC: Um estudo de caso sobre aplicabilidade e análise de custos em um hospital privado*. Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais, 2010. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=190408>. Acesso em: 24 de novembro de 2011.

POMPERMAYER, Cleonice Bastos; LIMA, João Evangelista Pereira. *Gestão de Custos*. 2002. Disponível em: <<http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/financas/4.pdf>>. Acesso em: 29 de setembro de 2011.

RICHARDSON, Roberto Jarry. *Pesquisa Social – Métodos e Técnicas*. São Paulo: Editora Atlas, 3ª Edição, revista e ampliada, 1999, p. 208.

SANTOS, Joel. *Análise de Custos: remodelando com ênfase para custo marginal, relatórios e estudos de casos*. São Paulo: Atlas, 3ª Edição, 2000, p. 41.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; COSTA, Lenir Guerra; SILVA, Márcia Helena Stelmo. *Percepção dos empregados da Caixa Econômica Federal com relação ao uso das metodologias de custeio adotadas pela empresa*. 2005. Disponível em: <http://www.intercostos.org/documentos/custos_565.pdf>. Acesso em: 07 de outubro de 2011.

SILVA, Edna Lúcia; MENEZES, Estera Muszkat. *Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação*. 3ª Edição revisada e atualizada, Florianópolis: Laboratório de Ensino a distância da UFSC, 2001, p. 19 a 26.

SILVA, Elizabete Ribeiro Sanches. *O uso do ABC no gerenciamento de custos: pesquisa-ação em uma agência bancária*. Florianópolis-SC, 2000. Dissertação de mestrado - Universidade Federal de Santa Catarina. Disponível em: <<http://www.inf.ufsc.br/~cezar/indexorienta,oes.html>>. Acesso em: 29 de outubro de 2011.

SÍNDICONET. *Economia de energia – Calcule o gasto de um equipamento*. Disponível em: <<http://www.sindiconet.com.br/6918/Informe/Economia-de-energia/Calcule-o-gasto-de-um-equipamento>>. Acesso em: 15 de maio de 2012.

SOUZA, Antônio Artur *et al.* *Modelagem do Custeio Baseado em Atividades para farmácias hospitalares*. RIC - Revista de Informação Contábil - ISSN 1982-3967 - Vol. 3, no 1, p. 149-172, Jan-Mar/2009.

WENSING, Flávia Defrein *et al.* *Aplicação do activity based costing no setor de maternidade de uma organização hospitalar*. Revista Contabilidade Vista e Revista, Belo Horizonte, vol. 16, n.2, p. 103 – 117. Agosto/2005. Disponível em: <<http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/viewFile/280/273>>. Acesso em: 22 de novembro de 2011.

WORM, Tatiani; BRANDT, Eloi Almiro. *A aplicabilidade do método ABC no setor de processamento de roupas de uma instituição hospitalar*. Disponível em: <<http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoI/01/CCG389.pdf>>. Acesso em: 24 de fevereiro de 2012.