

La importancia de la gestión de costos de servicios: el CBA como herramienta en los servicios hospitalarios.

The importance of services management: the activity based costing as a tool in hospital services.

Vidigal Fernandes Martins¹, Vinícius Silva Pereira²

Palavras-chave:

Gestão de custos, custeio baseado em atividades, serviços hospitalares

Keywords:

Cost management, activity based costing, hospital services

Palabras clave:

Gestión de costo, costeo basado en actividades, servicios hospitalarios.

RESUMO

Este trabalho teve como objetivo fazer um levantamento sobre a utilização do Custeio ABC nos serviços hospitalares e apresentar um Modelo de destaque na aplicação dessa metodologia em hospital universitário e de ensino no Brasil. Foi realizado um levantamento na plataforma Lattes de pesquisas relacionadas ao tema e, após análise, apresentou a aplicação de um Modelo proposto por Martins (2002). Esse Modelo chamou atenção por se tratar de uma combinação de melhorias no processo de gestão hospitalar ao combinar o Custeio Baseado em Atividades (ABC) e a Gestão Baseada em Atividades (ABM), e por ser um processo contínuo. O estudo levou a conclusões importantes como: os sistemas de custos atuais dos hospitais têm poucas condições de fornecer informações úteis à gestão e o Custeio ABC é conhecido no ambiente hospitalar, e apresenta aplicações importantes.

ABSTRACT:

This study aimed to conduct a survey on the use of Activity Based Costing in hospital services and provide a model featured in the application of this methodology in teaching and university hospitals in Brazil. It was conducted a survey on the lattes platform searching for related research and after it was presented an analysis of the application of a model proposed by Martins. This model drew attention because it is a combination of process improvement of hospital management by combining the Activity Based Costing and Activity Based Management, presenting this as an ongoing process. The study led to important conclusions as the current cost systems of the hospitals have little ability to provide useful information to management and ABC costing is known in the hospital environment, and has important applications.

RESUMEN

El objetivo del estudio encuesta sobre el uso de los servicios del hospital ABC de costes y de ofrecer un modelo aparece en la aplicación de esta metodología en la universidad y el hospital universitario en Brasil. Una encuesta sobre los listones de cubierta de la investigación sobre el tema presentado y luego de examinar la aplicación de un modelo propuesto por Martins (2002). Este modelo llama la atención porque es una combinación de mejoras en el proceso de la gestión hospitalaria mediante la combinación del costeo basado en actividades (ABC) y gestión basada en actividades (ABM), lo presenta como un proceso continuo. En el estudio llevado a conclusiones importantes como los sistemas de costos actuales de los hospitales tienen poca capacidad para proporcionar información útil a la administración y costeo ABC es conocido en el ambiente hospitalario, y tiene aplicaciones importantes.

Introdução

Atualmente, percebe-se que devido à globalização da economia, a liderança em custos passou a ser uma vantagem competitiva para as organizações, devendo fazer parte de sua estratégia.

De acordo com Brinson (1996), "(...) a perseguição ao menor custo, sem afetar a funcionalidade e qualidade dos produtos ou serviços, deve ser um objetivo permanente nas empresas, que buscam excelência empresarial". Segundo Brinson (1996. p. 20-21)

Recebido em: 07/11/2010 Aprovado para publicação em: 29/03/2011.

1. Faculdade Ciências Contábeis - Universidade Federal de Uberlândia - Doutorando em Administração EAESP/FGV - vidigalfgv@gmail.com (Brasil); 2. Faculdade de Gestão e Negócios - Universidade Federal de Uberlândia - Doutorando em Administração EAESP/FGV - viniciuss56@gmail.com (Brasil)

Endereço para correspondência: Vidigal Fernandes Martins, Universidade Federal de Uberlândia, Av. João Naves de Ávila, 2121 1F 215, CEP 38408-100, Uberlândia, MG, Brasil, 55-34-3239-4164 / 55-34-9171-8400, vidigal@ufu.br / vidigalfgv@gmail.com

A excelência empresarial é a integração eficaz do custo das atividades de todas as unidades de uma empresa para melhorar continuamente a entrega de produtos e serviços que satisfaçam o cliente. (...) e que as atividades devem ser realizadas com tanta eficácia em custos quanto possível. Isso significa que a empresa produz a custo baixo, mas não necessariamente ao menor custo.

Gerenciar custos passou a ser uma tarefa tão importante para as organizações que Drucker (1999, p. 28-29), analisando os cinco pecados mortais do negócio, alerta que: "(...) o terceiro pecado mortal é fixar preço com base nos custos. (...) O preço ditado pelos custos é a razão para o desaparecimento da indústria americana de eletrônica de consumo".

Portanto, a gerência deve compreender sua estrutura de custos e gerenciamento, de forma a obter vantagem competitiva.

Neste sentido, o objetivo deste estudo é verificar os métodos de custeio aplicados no setor de serviços hospitalares e verificar o volume de pesquisas em serviços hospitalares através do método do Custeio Baseado em Atividades.

Quanto aos procedimentos metodológicos de pesquisa, foi realizado o levantamento bibliográfico e documental sobre o assunto. Para tanto, o trabalho teve como fundamentação o método científico da pesquisa exploratória, que segundo Gil (1999) (apud Beuren 2003, p. 60), "(...) a pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato". Assim, para a elaboração do trabalho foi feita uma revisão teórica acerca do assunto, em seguida avaliou-se o levantamento de pesquisas realizadas sobre a aplicação do ABC em serviços hospitalares, através da plataforma Lattes disponível em: <<http://lattes.cnpq.br/index.htm>>. Acesso em 14.ago.2006, realizado por Miranda, Martins, Faria e Carvalho (2006).

Fundamentos Teóricos

A importância da gestão de custos na área de serviços tem sido reforçada por diversos autores no sentido de gerar vantagem competitiva sustentável.

Govindarajan (1995, p. 5) diz que "(...) uma compreensão sofisticada da estrutura de custos de uma empresa pode ir longe na busca de uma vantagem competitiva sustentável".

A maioria das empresas de serviços nunca teve a necessidade de medir os custos de seus produtos ou clientes e funcionou por décadas sem sistemas de custos (Kaplan e Cooper, 1998, p. 249).

Percebemos nas empresas de serviços, que gerenciar custos torna-se uma tarefa de extrema importância, principalmente devido à desregulamentação do mercado que vem ocorrendo nos últimos anos. Esse processo tende a forçar as empresas de serviços a se preocuparem com os custos para tornarem-se mais competitivas. Para isso, os gerentes terão que entender a estrutura de custos, os métodos existentes

para poder analisá-los, buscando um método eficaz para auxiliar na gestão da organização.

Hoje, as empresas de transporte podem entrar e sair de mercados e determinar os preços dos serviços que oferecem aos clientes. Empresas de telecomunicações competem agressivamente com base no preço, na qualidade e no serviço. O reembolso do seguro-saúde está se afastando dos esquemas simples de recuperação de custos. As empresas de serviços públicos estão cruzando várias fronteiras anteriormente impermeáveis passando a competir em várias regiões geográficas. Até os monopólios do governo como os correios estão experimentando a concorrência das empresas privadas (Kaplan e Cooper, 1998, p. 250-251).

De acordo com Craig (apud Johnson e Kaplan, 1996, p. 188): (...) com a desregulamentação, os preços serão estabelecidos pelos produtores mais eficientes. Precisamos conhecer nossos custos para poder fixar preços agressivamente, enfrentar nossos competidores e, ainda assim, ganhar dinheiro suficiente para permanecer no negócio.

Acredita-se que devido à desregulamentação de empresas do ramo de serviços, a demanda seja aumentada por indicadores de custos e sistemas para que possam avaliar os custos das diversas atividades no processo de serviços, propiciando informações para a gerência controlar os custos visando uma busca contínua da eficiência.

E segundo Kaplan e Cooper (1998, p. 251):

Mais do que nunca, os gerentes de empresas de serviços precisam de informações para melhorar a qualidade, pontualidade e eficiência das atividades que executam, além de compreender as atividades que executam o custo e a lucratividade de cada uma.

A compreensão das atividades da organização de serviços será um grande avanço para reduzir os custos desnecessários, principalmente aqueles que não agregam valor ao cliente, e, conseqüentemente, melhorar a lucratividade. Mas, qual deveria ser o sistema ou método de custeio que atenderia essas necessidades?

As sistemáticas de custeio representam uma combinação entre o princípio e método e, quando ocorre, pode atender às necessidades gerenciais de uma organização, no curto, médio e longo prazo. A figura abaixo apresenta de uma maneira esquemática os principais sistemas de custeio existentes.

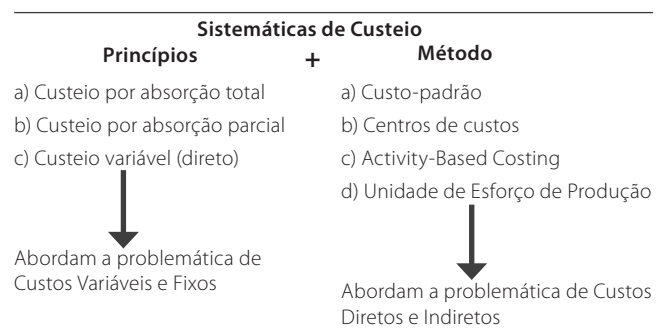


Figura 1 – Sistemáticas de custeio (adaptado de Kliemann, apud Bittencourt, 1999)

Os princípios de custeio respondem a pergunta “O que foi gasto?”, e são compostos por três tipos (Kliemann, apud Bittencourt, 1999):

- Custeio por absorção total: adota o conceito de gasto, ou seja, considera todos os recursos alocados no processo produtivo como pertencentes ao produto ou serviço (empregado para fins fiscais).
- Custeio por absorção parcial: considera como custo somente aqueles recursos que efetivamente deveriam ser alocados na produção do produto ou serviço (empregado em análises de eficiências e formação de preços).
- Custeio variável (direto): considera somente os custos variáveis envolvidos (empregados em decisões de operação em períodos de baixos níveis operacionais).

Os métodos de custeio alocam os custos para os produtos, respondendo a pergunta “Onde foi gasto?”. As modalidades mais empregadas são (Kliemann, apud Bittencourt 1999):

- Custo-padrão;
- Centro de custos;
- Custeio Baseado em Atividades (CBA) ou Activity Based Costing (ABC);
- Unidade de Esforço de Produção (UEPs).

O custo-padrão fornece um padrão de comportamento para os custos, ou seja, fixa quais deveriam ser os montantes para, ao final da apuração dos custos do período, proceder à comparação com os custos realmente ocorridos. As diferenças existentes entre o padrão e o real são, então, evidenciadas e analisadas. Naturalmente, as causas das variações devem ser encontradas e as correções decorrentes efetuadas o mais rapidamente possível para que o controle realmente ocorra (Bornia, 1997). Nas atividades de serviços, os custos devem ser estimados, padronizados e alocados à medida que o serviço vai sendo executado. As diferenças são analisadas e, se permanentes, o padrão é ajustado (Ibracon, 1995). Segundo Martins (2001, p. 334), “(...) custo-padrão implica sempre a adoção de mais trabalho por parte da empresa do que se não o tivesse. (...) não elimina o real, nem diminui sua tarefa”. Diante dessa afirmativa de Martins, entende-se que este não é um bom método de custeio por ser dispendiosa a sua utilização.

O método de centro de custos divide a organização em segmentos, segundo compartimentos funcionais, buscando a homogeneidade da produção. A partir do total de custos de um período, cada centro de custo recebe a parcela correspondente aos custos. Esse é método mais empregado no mundo, em todos os setores, inclusive na área hospitalar (Kliemann, 1996; Lewis, 1995; apud Bittencourt, 1999). Analisando a afirmativa de Bornia (1997, p. 41), percebe-se que esse método deixa algo a desejar “(...) deixa muito a desejar, porque não trabalha com atividades e, então, é difícil a diferenciação entre custos e perdas nos vários centros de custos”.

O método ABC tem como ideia básica atribuir custos às várias atividades da empresa e entender seu comportamento (Bornia, 1997). O ABC é um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como essas atividades estão relacionadas à geração de receitas e consumo de recursos (Ching, 1997). O ABC está sendo implementado por um crescente número de organizações ao redor do mundo (Hongren apud Bittencourt, 1999).

O método das UEPs baseia-se na unificação da produção para simplificar o processo de controle de gestão. A mensuração do desempenho da empresa é feita através de custos e medidas físicas de eficiência, eficácia e produtividade (Bornia, 1997). O método das UEPs calcula o custo de produtos e serviços levando em conta os custos diretos e indiretos através de preços e tempos padrões (Bittencourt, 1999).

Os métodos de custo-padrão e centro de custos são os mais tradicionais e largamente empregados pelas empresas, enquanto o ABC e UEP são métodos mais recentes, e pelas suas características atendem melhor às necessidades gerenciais da realidade atual (Bittencourt, 1999). O método das UEPs é utilizado em empresas industriais multiprodutoras, utilizando-se um modelo de cálculo da produção do período através da determinação de uma unidade de medida comum a todos os produtos (e processos) da empresa, a UEP. As características do método ABC, visualizando os processos e as cadeias de valor facilitam a sua aplicabilidade no setor de serviços (Bittencourt, 1999).

As empresas de serviços são candidatas ideais ao ABC, porque seus custos são praticamente indiretos e aparentemente fixos, e o volume de materiais diretos é mínimo e a maior parte de seu pessoal oferece suporte indireto a produtos e clientes Kaplan e Cooper (1998, p. 251).

Kaplan e Cooper (1998, p. 272) afirmam que:

Os gerentes precisam de informações provenientes de um modelo ABC (Activity Based Costing), para tomar decisões sobre produtos e serviços que desejam oferecer. (...) Os gerentes usarão informações do ABC para desenvolver produtos e serviços que possam ser fornecidos aos clientes a preços que cubram os custos dos recursos utilizados, permitindo-lhes servir os clientes em relacionamentos lucrativos.

Um estudo do ABC revelou que o custo de uma diálise renal feita em casa, em relação a uma diálise renal feita em um hospital, era muito mais alto do que o estimado pelo sistema de custos do hospital, desenvolvido com base em princípios de custeio preestabelecidos (West apud Kaplan e Cooper, p. 259). Além disso, os indícios de capacidade substancial ociosa em instalações de assistência médica terão implicações drásticas e surpreendentes no que se refere aonde os pacientes podem ser tratados ao menor custo (Sopariwala apud, Kaplan e Cooper 1998, p. 259).

O ABC tem proporcionado às organizações hospitalares condições de melhorarem seus processos de negócio, identificando e controlando os custos e oferecendo aos gestores de saúde informações que podem melhorar o processo de tomada de decisão, em nível operacional ou estratégico, visando atender às necessidades do paciente (Lawson apud Bittencourt, 1999).

O ABC é um instrumento que permite chegar a indicadores de desempenho que irão apoiar o processo decisório e servir como ferramenta gerencial aos profissionais de saúde através das informações de custos aliadas à análise de processos e de valor agregado (Bittencourt, 1999).

Acredita-se que gerenciar custos seja a base para o sucesso das organizações de serviços e que o ABC pode ser um método eficaz, principalmente nas organizações hospitalares através da análise de custos baseada em atividades, combinado com informações confiáveis sobre atividades e recursos valorizados pelos clientes em diferentes segmentos de mercado.

Pesquisas relacionadas ao método ABC em serviços hospitalares no Brasil

Diversos estudos têm sido realizados por pesquisadores brasileiros para verificar a aplicação do Custeio ABC no ambiente hospitalar. Estudos de Miranda, Martins, Faria e Carvalho (2006), revelaram dados extraídos da plataforma Lattes, e possibilitaram encontrar 109 publicações de trabalhos relacionados ao Custeio ABC no ambiente hospitalar. A tabela 1 mostra o recorte de estudos realizados em dez anos.

O crescimento da investigação em relação ao tema do Custeio ABC em ambiente hospitalar se justifica pela gran-

de relevância para a apuração dos custos em organizações hospitalares. Neste estudo verificou-se o volume de teses e dissertações sobre a temática no Brasil, iniciadas a partir de 1999. Nesse trabalho, chama-se a atenção para o Modelo proposto por Martins (2002): Desenvolvimento de modelo de resultados em serviços hospitalares com base na comparação entre receitas e custos das atividades associadas aos serviços. O referido modelo apresentou uma combinação entre custeio baseado em atividades e gestão baseada em atividades (ABM). Essa metodologia foi aplicada em um hospital universitário, o terceiro maior no Brasil, localizado no município de Uberlândia (MG). O modelo proposto possui 10 fases, e a fase 9 apresenta grande relevância para o processo de gestão porque proporciona uma oportunidade de melhoria após o conhecimento do primeiro diagnóstico do resultado econômico. A primeira aplicação do “modelo proposto de resultados em serviços hospitalares com base na comparação entre receitas e custos das atividades associadas aos serviços” foi nos serviços de hemodinâmica do Hospital de Clínicas de Uberlândia – Figura 2.

Considerações finais

Nesta investigação ressaltamos os seguintes pontos: os resultados obtidos foram satisfatórios ao salientar a importância de gerenciar custos em serviços hospitalares; apresentamos um recorte do número de pesquisas relacionadas à aplicação do método ABC a partir da década de 2000; destacamos o modelo proposto por Martins (2002), que demonstra a aplicação do custeio baseado em atividades e que foi aplicado em um hospital universitário de grande complexidade.

Tabela 1 – Produção Científica, Custeio ABC, Plataforma Lattes, 1996/2005

Categoria	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	Totais
Anais	0	0	2	1	1	1	6	7	4	5	27
Periódicos	1	0	0	1	1	4	7	11	4	7	36
Teses	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	2
Dissertações	0	0	0	2	5	1	1	9	2	3	23
Monografias	0	1	0	0	1	1	4	1	5	4	17
Livros	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Totais	11	2	4	8	8	18	28	15	20	105	

Fonte: Plataforma Lattes (2006)

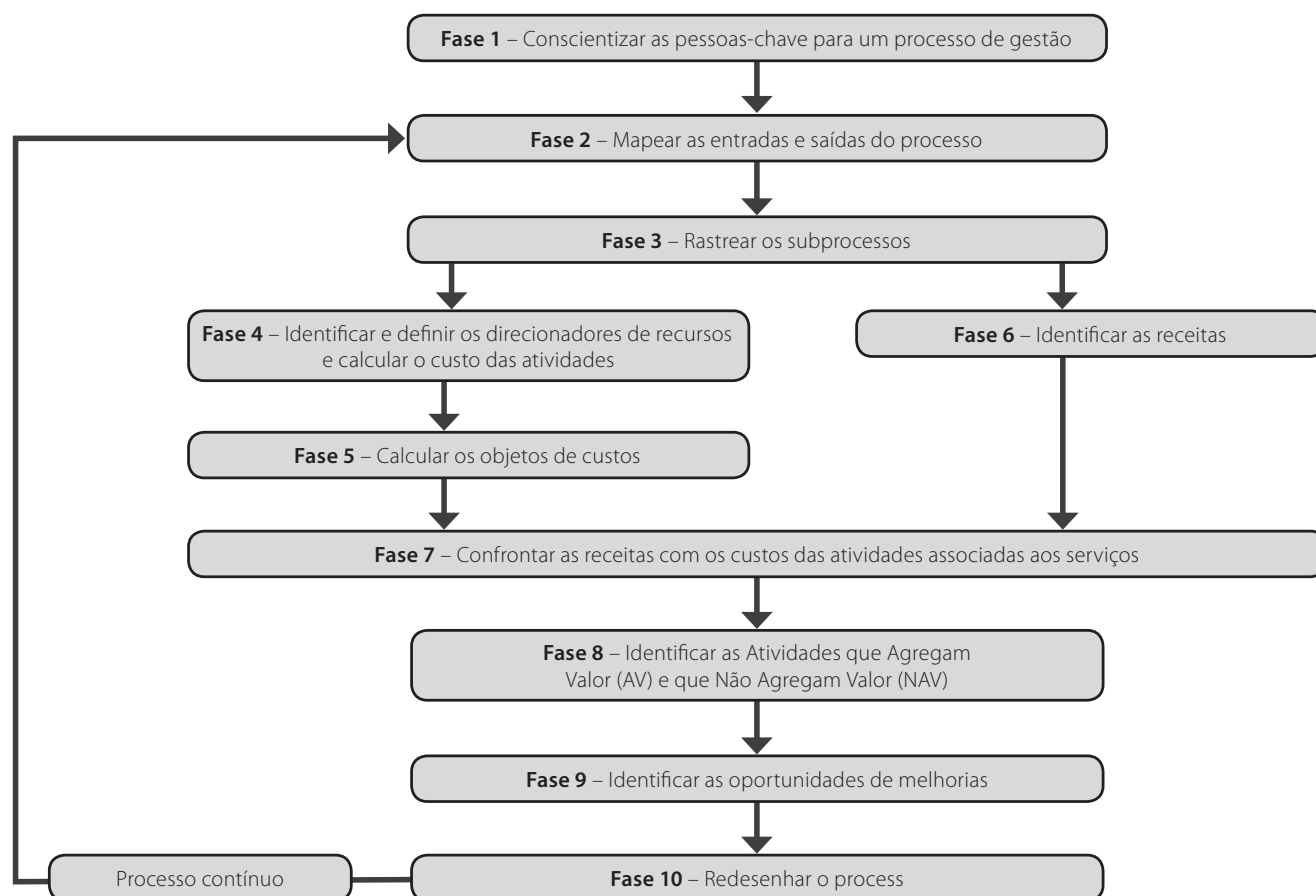


Figura 2 - Modelo proposto de resultados em serviços hospitalares, Martins (2002).

Constatamos que os modelos de custos baseados em atividades têm sido uma ferramenta estratégica para as organizações de serviços hospitalares, com uma capacidade de geração de informações sobre o processo de gestão que justifica a sua validade.

Referências bibliográficas

- Associação Brasileira De Normas Técnicas. NBR 6023. Informação e documentação: Referências - Elaboração. Rio de Janeiro, ABNT, 2000.
- Beuren, I. M. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 2003. São Paulo: Atlas, p. 80.
- Bittencourt, Otávio Neves da Silva. O emprego do método de custeio baseado em atividades – activity-based costing (ABC) – como instrumento de apoio à decisão na área hospitalar. UFRGS, Porto Alegre, 1999.
- Bornia, Antônio César. Apostila da Disciplina de Custos Industriais. PPGEP/UFSC, 1997.
- Análise Gerencial de custos em empresas modernas. Porto Alegre, Bookman, 2002.
- Brimson, James. Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades; trad. Antônio T. G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996.
- Canby IV, Lt. Comdr. James B. Applying activity-based costing to healthcare settings. Healthcare Financial Managment, p: 50-56, February, 1995.
- Ching, Hong. Yuh. Gestão baseada em custeio por atividades = ABM - . Activity Based Maagement. São Paulo: Atlas, 1997.
- Drucker P. F. Administrando em tempos de grandes mudanças [tradução de Nivaldo Montingelli Jr. ; supervisão técnica de Liliana Guazzelli] – São Paulo: Pioneira; 1999.
- Gil, Antônio Carlos. Como elaborar projeto de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 159 p.
- Govindarajan V., Shank, J. K. Gestão Estratégica de Custos – A nova ferramenta para a vantagem competitiva; trad. de Luiz Orlando Coutinho Lemos – Rio de Janeiro: Campus, 1995.
- IBRACON. Custo como ferramenta gerencial. São Paulo: Atlas, 1995.
- Johnson H., T; kaplan, R. S. A Relevância da Contabilidade de Custos; trad. Ivo Korytowsky – Rio de Janeiro: Campus, 1996.
- Kaplan, R. S. E Cooper Robin. Custo e Desempenho: Administre Seus Custos Para Ser Mais Competitivo. trad. O.P. Traduções. São Paulo : Futura, 2000.
- Martins, Eliseu. Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 2001.
- Martins, Vidigal Fernandes. Desenvolvimento de Modelo de Resultados em Serviços Hospitalares com Base na Comparação entre Receitas e Custos das Atividades Associadas aos Serviços. / Vidigal Fernandes Martins. Florianópolis, 2002.117f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção.
- Miranda, Gilberto José; MARTINS, Vidigal Fernandes; FÁRIA, Adolar Ferreira de; CARVALHO, Cleverton Euclen. Custeio ABC no Ambiente Hospitalar: Um Estudo nos Hospitais Universitários e de Ensino Brasileiros. Revista Contabilidade & Finanças (Online), v. 44, p. 33-43, 2007.
- Plataforma Lattes. Disponível em: <<http://lattes.cnpq.br/index.htm>>. Acesso em 14.ago.2006.