

SISTEMAS TRADICIONAIS DE CUSTEIO E SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES: UMA COMPARAÇÃO DOS SISTEMAS ADOTADOS NA GESTÃO HOSPITALAR

Camilla Soueneta Nascimento Nganga¹

Bacharel em Ciências Contábeis

Fernanda Franco de Sá²

Bacharel em Ciências Contábeis

Vidigal Fernandes Martins³

Mestre em Engenharia de Produção e Bacharel em Ciências Contábeis

Carlos Roberto Souza Carmo⁴

Mestre em Ciências Contábeis e Bacharel em Ciências Contábeis

Fármio José Lemos Júnior⁵

Bacharel em Ciências Contábeis

Resumo

Este estudo tem como objetivo discorrer sobre os principais métodos de custeio, de forma comparativa, e, ainda, identificar os pontos positivos e negativos de se adotá-los na gestão hospitalar. Para tanto, inicialmente, buscou-se realizar uma breve contextualização dos principais sistemas de custeio adotados na gestão hospitalar. Em seguida, elaborou-se um referencial teórico apresentando os principais métodos de custos utilizados nesse estudo (Absorção, Variável, RKW e ABC). Com base na

¹ Universidade Federal de Uberlândia, FACIC, Uberlândia-MG, camilla.soueneta@hotmail.com

² Universidade Federal de Uberlândia, FACIC, Uberlândia-MG, fernandaf franco_ds@hotmail.com

³ Universidade Federal de Uberlândia, FACIC, Uberlândia-MG, vidigalfgv@gmail.com

⁴ Universidade Federal de Uberlândia, FACIC, Uberlândia-MG, carlosjj2004@hotmail.com

⁵ Universidade Federal de Uberlândia, FACIC, Uberlândia-MG, flemosjunior@gmail.com

plataforma teórica constituída, promoveu-se a aplicação de cada uma das metodologias de custos discutidas na etapa anterior, a partir de um exemplo contido no trabalho de Abbas (2004). Por fim, foi realizada uma análise comparativa acerca das evidências coletadas mediante a aplicação da aqueles métodos de custeio.

Palavras-chave: Análise comparativa; Custos; Gestão hospitalar de gastos.

TRADITIONAL SYSTEMS OF COST AND FUNDING SYSTEM BASED ACTIVITIES: A COMPARISON OF MANAGEMENT SYSTEMS ADOPTED TO HOSPITAL

Abstract

This study aims to discuss the main methods of funding, in a comparative way, and also to identify the positives and negatives points to adopt them in hospital management. Therefore, initially, we sought to conduct a brief background of the main costing systems adopted in hospital management. Then elaborated a theoretical framework presenting the main cost methods used in this study (Absorption, Variable, RKW and ABC). Based on theoretical platform formed, promoted the application of each of cost methodologies discussed in the preceding step, from a sample contained in the paper Abbas (2004). Finally, we performed a comparative analysis on the evidence collected by the application of those costing methods.

Keywords: Benchmarking; Costs; Hospital management expenses.

INTRODUÇÃO

O hospital pode ser considerado como uma unidade econômica cuja meta é o restabelecimento e/ou a manutenção da saúde do paciente. Em uma organização hospitalar, os custos são aqueles gastos incorridos para que seja possível a obtenção de um serviço prestado como, por exemplo, o custo com medicamentos para um paciente com problemas cardíacos (ABBAS, 2001). A autora alega também que "(...) diante das características hospitalares, os sistemas de custos devem objetivar não somente à determinação dos preços dos serviços, mas, também, a

uma análise interna que permita um melhor conhecimento dos resultados da gestão” (ABBAS, 2001, p.20).

Nessa perspectiva, as organizações hospitalares têm como função principal a prestação de serviços à população, através da assistência à saúde, o que implica em altos custos com pessoal, materiais, medicamentos, manutenção, dentre outros. Dessa forma, as informações sobre custos dentro das organizações hospitalares devem representar da melhor forma possível à realidade do ambiente hospitalar (BEUREN; SCHLINDWEIN, 2008).

Ainda sobre organizações hospitalares, Beuren e Schlindwein (2008) também afirmam que as evoluções tecnológicas, principalmente equipamentos e medicamentos, impactam no resultado com aumento dos custos e despesas, exigindo das organizações hospitalares um severo controle para conter o aumento de tais gastos, possibilitando que a instituição atenda sua função social com a continuidade do seu serviço, sem que para isto tenha uma redução na qualidade dos serviços prestados.

Salgado (2001) destaca que o desenvolvimento da Contabilidade de Custos teve sua origem nas empresas do setor secundário, porém, ao longo do tempo foi possível construir sistemas adaptáveis à outros setores como escolas, agronegócio, bancos, hospitais, e etc. de acordo com Martins (2003) com a evolução da Contabilidade de Custos empresas de outros seguimentos que não as industriais, passaram a utilizar estas informações para nortear as tomadas de decisões e melhorar seus controles dos custos, visto que até então seu uso era quase irrelevante para efeito de Balanço.

Os principais métodos de custeio que a Contabilidade de Custos apresenta são: o método tradicional ou método de custeio por absorção; o método de custeio variável e o método ABC (ActivityBasedCosting), ou método de custeio baseado em atividades. Não muito conhecido originalmente no Brasil, temos também como método de custeio o RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit).

É válido destacar que, quaisquer umas dessas formas de custeio podem se associar ao Target Costing, com o intuito de definir um custo máximo que pode ser aceito para uma possível restrição de preços (BEUREN; SCHLINDWEIN, 2008).

Neste contexto, este estudo tem como objetivo discorrer sobre os principais métodos de custeio, com o objetivo de compará-los entre si, identificar os pontos positivos e negativos de se adotá-los na gestão hospitalar, e, ao final, a partir da adaptação de um exemplo contido no trabalho de Abbas (2004), realizar uma análise comparativa entre aqueles métodos.

A pesquisa está estruturada em quatro seções além dessa introdução. Na seção dois, será apresentada uma breve contextualização dos principais sistemas de custeio adotados na gestão hospitalar. Na terceira seção são apresentados os principais métodos de custos utilizados nesse estudo. Na seção quatro, foi apresentada uma aplicação de cada uma das metodologias de custos discutidas na seção anterior. Por fim, será apresentada uma análise comparativa e as considerações finais acerca de todo esse processo de investigação científica.

2 CARACTERÍSTICAS DAS INSTITUIÇÕES HOSPITALARES

Segundo Santos *et al* (2010) um hospital caracteriza-se como uma entidade de acolhimento ou hospedaria, que tem como objetivo prestar serviços de saúde aos indivíduos que necessitam de cuidados médicos. Os hospitais assemelham-se a empresas, pois possuem bens, direitos, obrigações, custos e receitas. Tais recursos proporcionam a execução das atividades hospitalares, garantindo assim atendimento adequado aos pacientes.

Diante das constantes mudanças tecnológicas, os hospitais possuem uma difícil tarefa, a de obter o verdadeiro custo dos seus produtos que influenciam diretamente a formação de preços nos serviços prestados. Além de fornecer subsídios para a manutenção no mercado competitivo, pois se possuir um relevante conhecimento de seus custos poderá obter uma estratégia para manter-se em funcionamento (MATOZO; PRIA; SILVA, 2010).

Para Beltrame (2005) em geral os hospitais brasileiros não utilizam um efetivo sistema de apuração de custos, e para que tais empresas sejam lucrativas é necessário um sistema que atenda estas necessidades. Com intuito de adequar o preço dos serviços a realidade, é importante melhorar os processos internos, buscando a eliminação de desperdícios, objetivo este que pode ser alcançado com

uma contabilidade de custos aprimorada. No caso dos hospitais, em que os serviços prestados são distintos para cada paciente, faz necessário um sistema preciso e claro para apurar os custos.

Conforme Matozo, Pria, Silva (2010, p.3) a contabilidade nos hospitais torna-se ainda mais essencial para poder desenvolver as atividades de prestação de serviços com clareza quanto aos custos e assim, informar preços de acordo com o planejamento e controlar os estoques que, neste caso, são em grande quantidade e variedade.

É importante ressaltar que os custos, de uma forma geral, podem ser utilizados para atribuir preço de venda a produtos e/ou serviços e, neste contexto, a contabilidade de custos também pode ser usada para finalidades como, por exemplo, o controle de estoques de medicamentos e materiais; a análise de viabilidade para expandir ou não as instalações do hospital e nas decisões de investimentos como um todo. Assim, os custos incorridos dentro da organização hospitalar configuram-se como uma importante ferramenta para mensurar os procedimentos hospitalares, bem como para gerar informações que possam subsidiar a tomada de decisão da gestão do hospital (BELTRAME, 2005).

3 MÉTODOS DE CUSTEIOS ADOTADOS NA GESTÃO HOSPITALAR

A contabilidade de Custos e a Gestão de Custos surgiram como uma evolução da contabilidade financeira desenvolvida durante o advento do Mercantilismo e que se sustentou até a Revolução Industrial no século XVIII. Estava centrada na apuração do estoque, ou seja, o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) era determinado através da verificação dos estoques e das compras do período (MARTINS, 2003).

O impacto decorrente do avanço tecnológico nos processos produtivos implicou maior controle e gestão de custos e sua correta apropriação ao produto, de forma a garantir a manutenção da competitividade da organização no mercado. Neste contexto, os sistemas de custos foram desenvolvidos para fornecer informações que auxiliem no processo decisório e que evoluíram juntamente com as

mudanças tecnológicas e a adoção de novas formas de administração (SOUZA; CLEMENTE, 1998).

Abbas (2001) menciona que o sistema de custo deve gerar informações úteis para o planejamento, controle e tomada de decisão. Esta visão é compartilhada por Frega, Lemos e Souza (2007) que argumentam que a gestão estratégica de custos, amparada pelas informações fornecidas pelos sistemas de controle, monitora o comportamento da estratégia implementada na organização. De acordo com os autores, os sistemas de custos promovem alterações comportamentais dos indivíduos cujas atividades estão sendo medidas, criando uma consciência maior sobre os pontos críticos dos processos.

A atribuição de valor à produção de bens e prestação de serviços é feita de diferentes formas e recebe o nome de métodos de custeio.

3.1 Custeio Variável

Segundo Martins (2001) o sistema de custeio variável fundamenta-se na distinção de custos em custos fixos e custos variáveis. Somente os custos variáveis de produção incidem diretamente na elaboração de um produto. Os custos fixos são tratados como custos do período, indo diretamente para o resultado.

Ferreira (2005) afirma que nesse tipo de sistema de custeio, os custos e despesas variáveis são atribuídos aos produtos elaborados e serão subtraídos da receita, o resultado obtido representa a margem de contribuição de cada produto. Os custos fixos, bem como as despesas fixas serão diminuídos da margem de contribuição total do período.

Os custos e despesas fixos são aqueles que em um dado período de tempo e numa certa capacidade instalada não apresentam variações, quaisquer que seja o volume de atividades da empresa. Os custos variáveis, ao contrário, modificam-se em proporção direta à quantidade produzida. A alocação dos custos e despesas variáveis ocorre de forma direta. Ou seja, à medida que ocorrem são distribuídos aos respectivos produtos e/ou serviços. Assim, não há a ocorrência de rateios. Pode-se conceituar margem de contribuição como sendo o valor que cada unidade

de um produto fabricado e comercializado contribui para cobrir os custos fixos da empresa.

De acordo com Maher (2001) *apud* Ferreira (2001) o custeio variável apresenta como vantagens: i) Separação dos custos e despesas em fixas e variáveis, o que facilita as atividades de planejamento e controle; ii) A margem de contribuição auxilia o acompanhamento da análise do desempenho dos produtos e serviços; iii) Cria as condições necessárias para a implementação de instrumentos como o custo-padrão e análise do ponto de equilíbrio; iv) O impacto dos custos e despesas fixas pode ser estudado com maior precisão; v) Dá suporte às decisões gerenciais.

Leone (1995) *apud* Ferreira (2005) apresenta as seguintes desvantagens do custeio variável: i) Dificuldade em classificar corretamente os custos fixos e variáveis, bem como os custos semivariáveis ii) A utilização do custeio variável poderá levar os gestores a desprezar os custos e despesas fixas no processo de estabelecimento dos preços de venda; iii) Não é recomendável em organizações onde os custos e despesas variáveis representam uma pequena parcela do custo produtivo.

Entretanto apesar de suas vantagens a utilização de método de custeio variável é permitida apenas como ferramenta de gestão. Entretanto, deve-se destacar ainda que existe dificuldade para operacionalizá-lo uma vez que é árdua a tarefa de padronizar os custos variáveis por atendimento. Isso ocorre em função de que os pacientes são diferentes por conta do gênero, idade e reações aos procedimentos médicos, apresentando custos variáveis conforme a demanda de serviços necessários para a recuperação da saúde do paciente. Logo, o resultado positivo apurado em certos pacientes pode contrastar com prejuízos observados em outros pacientes.

3.2. Custeio por Absorção ou Tradicional

O método por absorção conforme Ching (2001, p. 29) “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens produzidos ou serviços prestados.” Os custos são diretos, identificados diretamente aos serviços, e

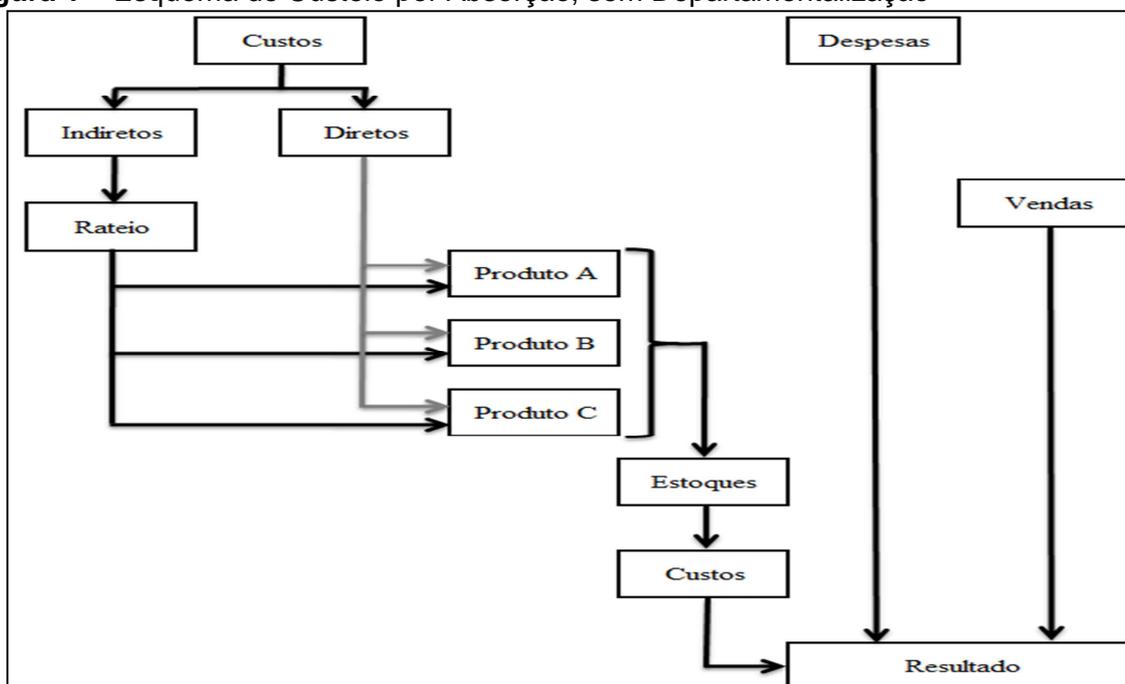
indiretos, apropriados de forma indireta, como por exemplo, através de rateio. Este método é válido para fins fiscais e é adotado pela contabilidade financeira das empresas.

Ching (2001) afirma que como o método leva em consideração as despesas diretas e indiretas, este método auxilia na identificação dos custos atuais e como estão estruturados. Os custos são contabilizados nas unidades ou centros de custos e os estoques avaliados pelo custo total.

Porém, o número de desvantagens desse método é maior que o de vantagens. Para Lima (1997apud CHING 2001, p. 30),

“os critérios utilizados na alocação dos custos indiretos são arbitrários, subjetivos e sujeitos a críticas; não se classificam os custos em fixos e variáveis e eles só podem ser calculados ao término do período contábil. Os gerentes dos centros ou unidades de custos podem ser debitados com parcelas de custos sobre as quais não tem qualquer controle.”

Figura 1 – Esquema de Custeio por Absorção, sem Departamentalização



Fonte: Martins (2008).

A gestão de custos auxilia as instituições hospitalares no levantamento das informações necessárias para o alcance da excelência no atendimento. Segundo

Beuren e Schlindwein (2008), o custeio por absorção ainda é o mais geralmente utilizado, apesar das críticas quanto a questão da ineficiência em fornecer informações adequadas para subsidiar o processo decisório. O sistema por absorção neste tipo de entidade, trata o custo do paciente atendido diariamente de forma linear e assim, não possibilita a mensuração do custo dos serviços e a análise das variações desses custos.

3.3 Custeio RKW

O método de Custeio denominado RKW (Reichskuratoriumfür Wirtschaftlichkeit) baseia-se na aplicação do princípio de custeio por absorção integral, pois este mantém a filosofia de alocação de todos os custos fixos e variáveis aos produtos, incluindo-se também todas as despesas incorridas.

Este método teve sua origem na Alemanha no início do século XX, e é conhecido também por diversas outras denominações na literatura, que de acordo com Bornia (2002), pode ser chamado de Método dos Centros de Custos, Método das Seções Homogêneas, Mapa de Localização de Custos e, conforme Vartanian (2000), Custeio Pleno. No Brasil o método é mais conhecido pela sigla RKW, que representa as iniciais de um antigo conselho governamental alemão para assuntos econômicos (ReichskuratoriumfürWirtschaftlichkeit).

De acordo com Martins (2001), o modelo original do RKW considera o custo de oportunidade, referindo-se à remuneração do capital próprio. O referido autor destaca a utilidade do método em considerar o rateio dos custos e despesas totais, expressando que dessa forma é possível chegar ao valor de “produzir e vender”, bastando então acrescentar o lucro desejado para se obter o preço de venda final. É um processo de fixação do preço do produto com base na alocação dos custos fixos e variáveis, somados a eles também as despesas que a empresa apresenta.

Este método de custeio foi utilizado antes da determinação da Legislação fiscal e sua principal vantagem era de que qualquer aumento de um item (custo ou despesa), seria possível calcular o seu efeito no preço final do produto. O sistema é simples, distribuem-se a todos os produtos os custos diretos e indiretos pelo custeio de absorção, e aloca-se também as despesas de vendas, administrativas,

financeiras etc. Com isto a empresa chega ao total gasto na produção e venda dos produtos, considerando os gastos antes, durante e depois da produção.

Neste sistema os custos e despesas são primeiramente atribuídos aos setores/departamentos de produção e em seguida alocados nos produtos. Como ferramenta de gerenciamento de custo, este custeio servirá para como base para fixar o preço de venda do produto, uma vez que, calculados os custos e as despesas, basta adicionar a margem de lucro que a empresa espera alcançar.

A forma de apropriação dos gastos considerando a filosofia do custeio absorção e o método de custeio RKW é praticamente a mesma, divergindo no que diz respeito à apropriação das despesas, através de critérios de alocação, que no custeio por absorção não são apropriadas aos objetos de custeio. No custeio pleno utiliza-se a apropriação de todos os gastos aos produtos, sendo seu objetivo essencialmente gerencial, enquanto que no custeio por absorção aloca-se apenas os custos, seu objetivo é financeiro, visando a valoração de estoques e a apuração do resultado. Segundo Bornia (2002), este método trata somente de custos de transformação, portanto, não contempla matérias-primas e outros materiais diretos.

A complexidade das organizações hospitalares, com seus vários conflitos de objetivos, requer a geração de informações sobre custos que representem ao máximo e em detalhe a realidade do ambiente hospitalar, de forma que se possa conhecer seus custos e gerenciá-los. Em organizações hospitalares, fortemente afetadas por restrições de recursos e pelo aumento no custo derivado principalmente do desenvolvimento de novas tecnologias em materiais, medicamentos e equipamentos, faz-se necessário um controle rigoroso dos custos que assegure a continuidade do funcionamento destas organizações de forma que atendam sua função social sem perda da qualidade do serviço prestado. Todavia, Abbas (2001) e Raimundini *et al* (2006) indicam que o uso de sistemas de custeio adequados ainda é incipiente no meio hospitalar.

A metodologia RKW prevê a alocação dos custos utilizando uma seqüência hierárquica de centros de custos, ou seja, em cascata, até que todos os custos sejam alocados para as áreas produtivas e não reste nenhum custo alocado para áreas não produtivas.

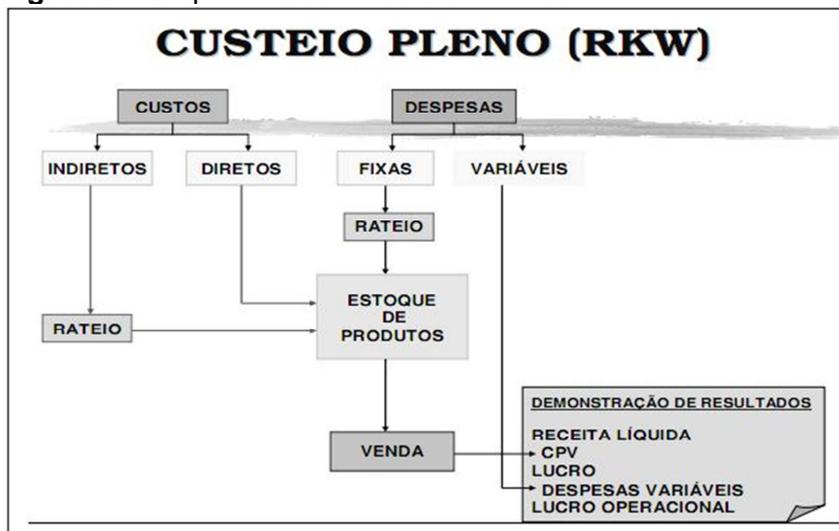
Para a instituição hospitalar, a distribuição ou rateio dos custos são calculados a partir da natureza de todos os custos fixos ou variáveis, identificados no período, ponderados pelo custo fixo, variável ou receita do respectivo centro de custo. É bastante válido este método de custeio para a instituição hospitalar, visto que estas possuem um número elevado de despesas fixas, e em nenhum método citado anteriormente, leva em consideração o uso dos valores referentes à despesa fixa do período para a formação de preço.

Para determinar o preço de certo Procedimento Médico, aloca-se todos os dispêndios para se obter tal procedimento. Este cálculo é a base para formação do preço, sendo necessário posteriormente apenas acrescentar o lucro desejado ao preço final. Sendo que qualquer variação no Custo ou Despesa traz a possibilidade de refletir isto no custo final do produto. O uso do custeio por absorção aliado ao sistema RKW é fundamental para gerar informações gerenciais em uma organização hospitalar, dispensando assim um sistema paralelo de custeio e os custos a ele relacionados para atendimento dos preceitos legais.

É importante ressaltar que o sistema de custo do hospital está fortemente sustentado pela informatização do processo, que permite identificar em tempo real as atividades realizadas em cada centro de custo, identificando seus destinatários ou consumidores, facilitando o uso do sistema RKW. Todavia, para custos fixos indiretos, como a energia elétrica, água e combustível, é imprescindível a verificação periódica dos critérios de distribuição. Devido à dinâmica na atividade hospitalar, a distribuição da energia elétrica, por exemplo, a cada novo equipamento comprado e/ou disponibilizado para um determinado centro de custo, é necessário que as cargas de distribuição sejam revistas para que a apropriação do custo seja a mais real possível.

Segue um fluxograma dos custos e despesas alocados para o Produto Final:

Figura 2 – Esquema Básico do Custeio RKW



Fonte: Martins (2008).

3.4 Custeio ABC

Para Ching (1997), o método ABC auxilia no rastreamento dos custos do negócio ou departamento considerando as atividades, além de apontar a relação entre as atividades comparando a receita com consumo de recursos, avaliando quanto agrega ao negócio ou departamento.

Brimson (1991 *apud* CHING, 2001, p. 122) ainda complementa que o “ABC reformula a maneira como as empresas gerenciam os custos.” Para ele, atividade é o que a pessoa realiza; os recursos que ela transforma em outputs. Analisar uma empresa considerando essas atividades ajuda na tomada de decisões, na coerência dos objetivos, na melhoria contínua e ressalta os direcionadores de custo. Os objetos de custos são os produtos ou serviços oferecidos pela empresa. Já, o conceito geral de direcionadores de custos é descrito por Martins (1996, p.103) como sendo “fator que determina a ocorrência de uma atividade.

A metodologia de apuração de custos ABC é basicamente constituída de recursos, atividades, objetos de custos e direcionadores de custos. Os recursos são representados pelas despesas que transformam o dia da empresa, como por exemplo, mão-de-obra, material e tecnologia. As atividades descrevem o que uma empresa faz, a forma como o tempo é gasto e os produtos do processo.

Uma das vantagens do método ABC é auxiliar a compreensão do processo por meio da análise dele, gerando informações para avaliar melhor o custo do serviço prestado e para possibilitar a implementação de melhorias no processo. Outra vantagem é a geração de relatórios por atividades que possibilitam a avaliação das atividades e seus custos, podendo servir para comparação entre o esperado e o realizado. Comparando o ABC com os métodos tradicionais, segundo Ching (2001, p. 202) “possui uma informação mais precisa, além de oferecer uma visão de processo, mais compreensível a todos os profissionais da saúde”.

Porém o ABC possui algumas desvantagens também. A construção do sistema de informações sobre as atividades é complexa, principalmente em áreas onde há um elevado inter-relacionamento entre recursos, poucas informações e dificuldade de implementação de controles, como, por exemplo, em área hospitalar. Isso faz com que o método não seja aplicado corretamente e nem chegue a resultados totalmente corretos devido à falta de informações. Além disso, como é necessário conhecer toda a organização, fica difícil manter o foco para a apuração dos custos com a desejada precisão. Para alguns autores, essa amplitude de informações prejudica a organização, pois a precisão, a simplicidade, a tomada de decisão e a implantação facilitada são mais importantes.

Em hospitais, o sistema do ABC também é uma ferramenta válida para o gerenciamento dos custos no setor. Nesta atividade, a metodologia do ABC traz vantagens como o fornecimento de informações sobre custos precisas que refletem a realidade da situação envolvida, estudo da variável de terceirização dos serviços e de tendências e comparação de custos por diagnósticos, atendimento médico e contratos, médicos ou grupo de pacientes mais lucrativos (LIMA, 1997).

No setor hospitalar, para implementação do custeio por ABC, as entidades devem “remodelar” seus sistemas de custos para que possa fornecer as informações necessárias na área de custos. Os grupos de colaboradores envolvidos devem ter conhecimento do processo que engloba o sistema de custos do hospital e devem ser capazes de ir além dos dados básicos sobre custos, se aprofundando na metodologia utilizada para assim fornecer aos administradores e gerentes financeiros do hospital as informações necessárias para a tomada de decisão

otimizada. Assim, com essas informações, as decisões sobre alocação de recursos e a contenção de custos assegurará a viabilidade financeiras da organização em logo prazo (ABBAS, 2004).

4 EXEMPLO PROPOSTO

O exemplo, a seguir esclarecerá como é realizado o calculo dos custos por meio de todos os métodos de custeio, no Serviço de Processamento de Roupas de um Hospital Universitário, iniciando-se pelo Custeio por Absorção, em seguida pelo Custeio Variável, RKW e por fim, ABC. O exemplo foi adaptado do artigo da autora Abbas (2004).

4.1 Aplicação Custeio por Absorção

Para a adoção do custeio por absorção utilizou-se das seguintes etapas:

- (a) separação de custos e despesas,
- (b) apropriação dos custos diretos aos produtos,
- (c) apropriação mediante rateio dos custos indiretos aos produtos.

A Tabela 01 descreve os gastos envolvidos no processo, com os respectivos valores:

Tabela 1- Gastos envolvidos no processo

GASTOS	VALORES (R\$)	CLASSIFICAÇÃO
Mão-de-obra direta	R\$ 15.455,00	Direto
Roupas Leves		R\$ 6.182,00
Roupas Pesadas		R\$ 9.273,00
Mão-de-obra indireta	R\$ 2.460,00	Indireto
Serviços de terceiros	R\$ 19.800,00	Direto
Roupas Leves		R\$ 7.920,00
Roupas Pesadas		R\$ 11.880,00
Material de consumo	R\$ 3.750,00	Direto
Roupas Leves		R\$ 1.500,00
Roupas Pesadas		R\$ 2.250,00
Máquinas e equipamentos	R\$ 1.610,00	Direto
Roupas Leves		R\$ 644,00
Roupas Pesadas		R\$ 966,00
Direção geral (Fábrica)	R\$ 3.780,00	Indireto
Condomínio	R\$ 2.250,00	Indireto
Administração Escritório	R\$ 1.450,00	DESPESA
Água	R\$ 9.710,00	Indireto
Energia elétrica	R\$ 1.610,00	Indireto
Óleo BPF	R\$ 7.600,00	Indireto
Total	R\$ 69.475,00	

Fonte: elaborado pelos autores com base em Abbas (2004)

Para os custos diretos considerou-se que 40% foram para roupas leves e 60% para roupas pesadas. Para os custos indiretos recorreu-se ao critério de rateio que foi a quantidade de roupa lavada no mês, dividida em roupas leves e pesadas.

Tabela 2- Quantidade de Kg de roupas

ROUPAS LEVES (Kg)	ROUPAS PESADAS (Kg)	TOTAL (Kg)
12.600	29.550	42.150
29,89%	70,11%	

Fonte: elaborado pelos autores com base em Abbas (2004)

As roupas “leves” representam 29,89% do total de roupas e as roupas “pesadas” 70,11%.

Tabela 3- Custos roupas - Absorção

DESCRIÇÃO	ROUPAS LEVES		ROUPAS PESADAS	
Mão-de-obra direta	R\$	6.182,00	R\$	9.273,00
Mão-de-obra indireta	R\$	735,29	R\$	1.724,71
Serviços de terceiros	R\$	7.920,00	R\$	11.880,00
Material de consumo	R\$	1.500,00	R\$	2.250,00
Máquinas e equipamentos	R\$	644,00	R\$	966,00
Direção geral (Fábrica)	R\$	1.129,84	R\$	2.650,16
Condomínio	R\$	672,53	R\$	1.577,48
Água	R\$	2.902,32	R\$	6.807,68
Energia elétrica	R\$	481,23	R\$	1.128,77
Óleo BPF	R\$	2.271,64	R\$	5.328,36
	R\$	24.438,85	R\$	43.586,15

Fonte: elaboradopelos autores com base em Abbas (2004)

O custo total por tipo de roupa dividido pela quantidade em Kg chega-se no custo unitário por Kg. Assim custo/ Kg de roupa “leve” é: $R\$24.438,85 / 12.600 = R\$ 1,94$; e o custo/ Kg de roupa “pesada” é: $R\$43.586,15 / 29.550 = 1,47$. Por esse método, apropriam-se à produção todos os custos, fixos e variáveis, tanto os diretos quanto os indiretos. A apropriação dos custos pode ser considerada arbitrária, pois, os custos de fabricação de um produto variam de acordo com os critérios adotados para a apropriação dos custos fixos. Portanto, o resultado apurado na venda de um produto pode variar também.

4.2 Aplicação Custeio Variável

Para a adoção do custeio variável realizou-se as seguintes tarefas:

- separação dos custos e despesas incorridas pela empresa em fixos e variáveis;
- alocação dos custos e despesas variáveis aos respectivos produtos e/ou serviços;
- cálculo da margem de contribuição das margens;
- subtração, da margem de contribuição total da empresa, os custos fixos a fim de obter o lucro da empresa.

Pelo custeio variável, a apuração dos custos se recorre primeiramente da tarefa de se separar os custos entre fixos e variáveis, conforme demonstrado na Tabela 4. Em um segundo momento considera-se para efeito desta apuração apenas os custos variáveis, o que neste caso compõem-se à razão de R\$65.775,00. Em seguida, conforme a Tabela 6 apura-se a margem de contribuição:

Tabela 4 - Custos envolvidos no processo e seus direcionadores de custos

RECURSOS	VALORES (R\$)	DIRECIONADORES DE RECURSOS
Mão-de-obra direta	15.455,00	Tempo em horas
Mão-de-obra indireta	2.460,00	Tempo em horas
Serviços de terceiros	19.800,00	Tempo em horas
Material de consumo	3.750,00	Quantidade em gramas
Máquinas e equipamentos	1.610,00	Valor das máq. e equipamentos
Administração e direção geral	3.780,00	Quantidade de funcionários
Condomínio	2.250,00	M ² de área ocupada
Água	11.160,00	Volume em litros
Energia elétrica	1.610,00	Kwh
Óleo BPF	7.600,00	Kg
Total	69.475,00	

Fonte:

elaboradopelos autores com base em Abbas (2004)

Tabela 5- Custo unitário – Custeio Variável

	ROUPAS LEVES	ROUPAS PESADAS
Custo Total	16246,00	24369,00
Quantidade	12600	29550
Custo Unitário (KG)	1,29	0,82

Fonte: elaboradopelos autores com base em Abbas (2004)

Por esse método, apropriam-se à produção apenas os custos variáveis e conforme se observa pela Tabela 6, após descoberta a margem de contribuição deduzem-se todas as despesas e custos fixos, chegando-se, enfim, ao lucro do período.

Tabela 6- Apuração do resultado pelo Custeio Variável

DEMONSTRATIVO DE RESULTADO

RECEITA	RECEITA - ROUPAS LEVES	RECEITA - ROUPAS PESADAS	TOTAL
	44.100,00	85.695,00	129.795,00
(-) CUSTEIO VARIÁVEL	16.246,00	24.369,00	-61.995,00
Mão-de-obra direta	6.182,00	9.273,00	15.455,00
Serviços de terceiros	7.920,00	11.880,00	19.800,00
Material de consumo	1.500,00	2.250,00	3.750,00
Máquinas e equipamentos	644,00	966,00	1.610,00
Mão-de-obra indireta	-	-	2.460,00
Água	-	-	9.710,00
Energia elétrica	-	-	1.610,00
Óleo BPF	-	-	7.600,00
(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	27.854,00	61.326,00	67.800,00
QUANTIDADE	12.600,00	29.550,00	42.150,00
(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UNITÁRIA	2,21	2,08	
(-) CUSTOS FIXOS			-6.030,00
Condomínio			2.250,00
Direção Geral (Fábrica)			3.780,00
(-) DESPESAS FIXAS			-1.450,00
Administração e direção geral			1.450,00
RESULTADO			60.320,00

Fonte:

elaborado pelos autores com base em Abbas (2004)

4.3 Aplicação Custeio RKW

Utilizou-se a operacionalização do método de custeio RKW, sintetizada por Borna (2002, p. 103) em cinco fases:

- separação dos custos em itens;
- divisão da empresa em centros de custos;
- identificação dos custos com os centros (distribuição primária);
- redistribuir os custos dos centros indiretos até os diretos (distribuição secundária);
- distribuição dos custos dos centros diretos aos produtos (distribuição final).

A Tabela 7 descreve os centros de custos utilizados por esse método:

Tabela 7- Divisão por centros de custos

Gastos por Centro de Custos	Lavanderia	Administrativo
Mão-de-obra direta	R\$ 15.455,00	
Mão-de-obra indireta	R\$ 2.460,00	
Serviços de terceiros	R\$ 19.800,00	
Material de consumo	R\$ 3.750,00	
Máquinas e equipamentos	R\$ 1.610,00	
Direção geral (Fábrica)		R\$ 3.780,00
Condomínio		R\$ 2.250,00
Água		R\$ 9.710,00
Energia elétrica		R\$ 1.610,00
Óleo BPF	R\$ 7.600,00	
Administração Escritório		R\$ 1.450,00
Total Centro de Custo	R\$ 50.675,00	R\$ 17.350,00

Fonte: elaborado pelos autores com base em Abbas (2004)

Conforme já apresentado na Tabela 0, do método de custeio absorção o total de gastos foi R\$ 69.475,00, já incluindo as despesas. Na Tabela 8 é demonstrado o custo de roupas pelo método RKW.

Tabela 8 - Custo roupas – RKW

DESCRIÇÃO	ROUPAS LEVES		ROUPAS PESADAS	
	29,89%		70,11%	
Mão-de-obra direta	R\$ 6.182,00	R\$ 9.273,00		
Mão-de-obra indireta	R\$ 735,29	R\$ 1.724,71		
Serviços de terceiros	R\$ 7.920,00	R\$ 11.880,00		
Material de consumo	R\$ 1.500,00	R\$ 2.250,00		
Máquinas e equipamentos	R\$ 644,00	R\$ 966,00		
Direção geral (Fábrica)	R\$ 1.129,84	R\$ 2.650,16		
Condomínio	R\$ 672,53	R\$ 1.577,48		
Administração Escritório	R\$ 433,41	R\$ 1.016,60		
Água	R\$ 2.902,32	R\$ 6.807,68		
Energia elétrica	R\$ 481,23	R\$ 1.128,77		
Óleo BPF	R\$ 2.271,64	R\$ 5.328,36		
	R\$ 24.872,25	R\$ 44.602,75		

Fonte: elaborado pelos autores com base em Abbas (2004)

Assim custo/ Kg de roupa “leve” é: R\$24.872,25 / 12.600 = R\$ 1,97; e o custo/ Kg de roupa “pesada” é: R\$44.602,75/ 29.550 = R\$1,51.

4.4 Aplicação Custeio Baseado em Atividades (ABC)

A sistematização do ABC, no Serviço de Processamento de Roupas do Hospital Universitário, obedeceu às seguintes etapas:

- (a) Identificação das atividades
- (b) Atribuição de custos a cada atividade
- (c) Identificar os objetos de custos
- (d) Alocação dos custos das atividades aos objetos de custos

Nesta primeira etapa serão atribuídos os custos a cada atividade, logo após a identificação das atividades envolvidas. Primeiro se atribui a parcela de recursos consumidos pela empresa inteira às áreas onde se pretende trabalhar, para depois atribuí-los a cada atividade. Os custos relacionados foram apresentados na Tabela 9:

Tabela 9 – Recursos envolvidos no processo e seus direcionadores

RECURSOS	VALORES (R\$)	DIRECIONADORES DE RECURSOS
Mão-de-obra direta	15.455,00	Tempo em horas
Mão-de-obra indireta	2.460,00	Tempo em horas
Serviços de terceiros	19.800,00	Tempo em horas
Material de consumo	3.750,00	Quantidade em gramas
Máquinas e equipamentos	1.610,00	Valor das máq. e equipamentos
Direção geral (Fábrica)	3.780,00	Quantidade de funcionários
Administração e Direção (Escritório)	1.450,00	Quantidade de funcionários
Condomínio	2.250,00	M ² de área ocupada
Água	9.710,00	Volume em litros
Energia elétrica	1.610,00	Kwh
Óleo BPF	7.600,00	Kg
Total	69.475,00	

Fonte: elaborado pelos autores com base em Abbas (2004)

Nessa tabela foram identificados os custos dos recursos relacionados coletados no acompanhamento do processo: os custos dos recursos consumidos são alocados às atividades através dos direcionadores de recursos. Para isso, no Serviço de Processamento de Roupas foi necessário rastreá-los a partir dos direcionadores de recursos citados nesta mesma tabela.

CONSUMO AGUA: A quantidade de água utilizada no processo para uma máquina (80 kg de roupa) é de 5000 l para roupa “leve” e 8000 l para roupa “pesada”. Assim, tendo sido lavados 42.150 kg de roupa no mês (12.600 Kg de roupa “leve” e 29550 Kg de roupa “pesada”), foram consumidos 787.500 l ($12.600/80 \times 5000$) de água na lavagem da “leve” e 2.955.000 ($29550/80 \times 8000$) na lavagem da “pesada”.

CONSUMO ENERGIA ELETRICA: Foram gastos para lavar as “leves” 1.430 kwh/mês; lavar as “pesadas” 6.316,87 kwh/mês; centrifugar 911,13 kwh/mês; calandrar 555 kwh/mês; secar 1.290 kwh/mês; e prensar 230,10 kwh/mês. Sendo R\$ 0,15 o Valor Kwh/mês, o custo da energia elétrica no mês foi de: R\$ 1.610,00.

ÓLEO BPF (VAPOR) – COMBUSTÍVEL: Foram gastos das lavadoras foi de 2.500 kg/mês; calandrar 3.700 kg/mês; secar 9.500 e prensar 1.188 kg/mês. Como o valor Kg/mês é R\$ 0,45, então o custo do óleo combustível foi de: R\$7.600,00.

A Tabela 10, a seguir identifica a alocação dos custos dos recursos às atividades através dos direcionadores:

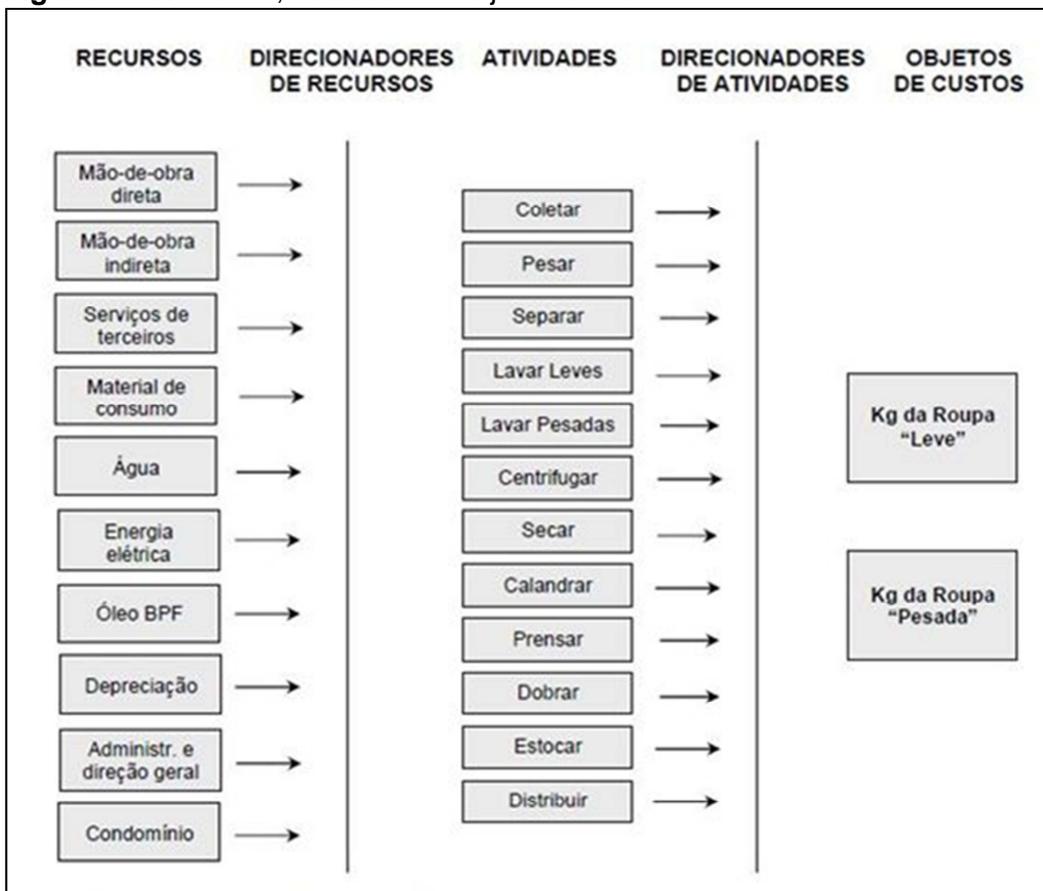
Tabela 10- Alocação dos custos dos recursos às atividades

Atividades Recursos	Serviços		Material Consumo	Máq e Equip	Adm Geral	Condomínio	Água	Energia Elétrica	Óleo BPF	
	MO.D	MO.I								Terceiros
Coletar		150,00	700,00		83,00					
Pesar		50,00	50,00		83,00	45,00				
Separar		75,00	110,00		83,00	35,00				
L. Leves	2.950,00	350,00		1.250,00	200,00	352,00	155,00	3.205,00	415,00	395,00
L. Pesadas	5.520,00	350,00		2.500,00	400,00	352,00	155,00	7.955,00	75,00	800,00
Centrifugar		320,00	4.950,00		455,00	466,00	250,00		459,00	
Calandrar	2.850,00	160,00	4.500,00		150,00	650,00	120,00		126,00	1.775,00
Secar	150,00	140,00	350,00		350,00	442,00	395,00		495,00	4.060,00
Prensar	65,00	55,00	125,00		55,00	320,00	45,00		40,00	570,00
Dobrar	3.220,00	295,00	4.985,00			425,00	465,00			
Estocar	700,00	220,00	1.500,00			262,00	470,00			
Distribuir		295,00	2.530,00			262,00	115,00			

Fonte: elaboradopelos autores com base em Abbas (2004)

Para identificar os objetos de custos, fez-se necessário identificar as atividades requeridas no SPR. Para obter um melhor resultado, o objeto de custo – Kg da roupa lavada – foi separado em Kg da roupa lavada “leve” e Kg da roupa lavada “pesada”, conforme Figura 3, que apresenta também os recursos e as atividades.

Figura 3 – Recursos, atividades e objetos de custos



Fonte: elaboradopelos autores com base em Abbas (2004)

Após a identificação das atividades envolvidas no processo e seus direcionadores de recursos, a próxima etapa foi alocar os custos das atividades aos objetos de custos – Kg da roupa lavada “leve” e Kg da roupa lavada “pesada”–, o que pode ser visto na Tabela 11 a seguir.

Tabela 11- Custo roupas – ABC

Atividades	OBJETOS DE CUSTOS		TOTAL
	Kg da roupa "leve" (R\$)	Kg da roupa "pesada" (R\$)	
Coletar as roupas	278,90	654,10	933,00
Pesar as roupas	68,16	159,84	228,00
Separar as roupas	90,58	212,42	303,00
Lavar as Leves	9.272,00	-	9.272,00
Lavar as Pesadas	-	18.107,00	18.107,00
Centrifugar as roupas	2.062,63	4.837,37	6.900,00
Calandar as roupas	3.088,27	7.242,73	10.331,00
Secar as roupas	1.907,79	4.474,21	6.382,00
Prensar as roupas	381,14	893,86	1.275,00
Dobrar as roupas	2.806,98	6.583,02	9.390,00
Estocar as roupas	942,23	2.209,77	3.152,00
Distribuir as roupas	957,18	2.244,82	3.202,00
CUSTO TOTAL	21.855,86	47.619,14	69.475,00
Total roupa lavada (kg)	12.600,00	29.550,00	42150 Kg
Custo por Kg de roupa	1,73	1,61	1,65/Kg

Fonte: elaborado pelos autores com base em Abbas (2004)

5 ANÁLISE COMPARATIVA E CONSIDERAÇÕES FINAIS

A apuração e o controle dos custos são ferramentas essenciais para qualquer organização, principalmente para as organizações hospitalares, que enfrentam usualmente limitações em relação aos recursos disponíveis. O presente estudo analisa e compara os diferentes métodos de custeio, entre eles, variável, absorção, RKW e ABC, sendo os três primeiros considerados sistemas tradicionais de custeio.

Os métodos Custeio Variável e Custeio por Absorção são os adotados tradicionalmente nas empresas em geral e têm se mostrado inapropriados quando estas atuam em mercados instáveis ou que fornecem produtos inovadores e diversificados, em que os custos dos recursos são de difícil apuração. A diferença entre eles deve-se ao fato de que no custeio variável leva-se diretamente ao resultado os custos fixos, ou seja, são considerados como despesa do período, enquanto que no custeio absorção ficam "estocados" nos produtos não vendidos.

É interessante destacar que o método de custeio variável não é permitido pela legislação fiscal, que não aceita que custos e despesas inventariáveis sejam lançados diretamente como despesas do exercício por acarretar uma diminuição do valor dos estoques e a conseqüentemente antecipação de despesas e custos

inventariáveis com a redução do lucro e do imposto de renda a pagar (HORNGREN, DATAR e FOSTER, 2004).

Dependendo do volume de produção e vendas pode haver uma apuração de resultado diferente dependendo desses dois métodos de custeio. Quando a quantidade produzida supera a quantidade vendida verifica-se um lucro maior pelo método por absorção; quando a quantidade vendida é maior que a quantidade produzida, têm-se um lucro maior pelo custeio variável, e se quantidade produzida for igual à quantidade de vendida o lucro se iguala pelos dois métodos.

O custeio ABC diferencia-se dos métodos tradicionais principalmente pelo rastreamento dos custos por atividades, tornando visíveis as tarefas que agregam e as que não agregam valor aos produtos ou serviços na empresa. A diferença é que no custeio tradicional os custos indiretos são distribuídos e acumulados nos centros de custos e então realocados por meio de rateio dos centros de custo aos produtos, sendo que nessa parte podem ocorrer distorções em virtude de ratear os custos indiretos através de parâmetros que não possuem necessariamente relação direta com os recursos consumidos. O método ABC então se destaca por apropriar os custos indiretos através de critérios próprios a cada recurso.

Assim sendo, apesar de ser menos complexo, o método tradicional não possibilita uma análise do processo, visto que os recursos são descarregados nos centros e não nas atividades. Enquanto que no tradicional, para obter o custo unitário do serviço, aloca os recursos através dos centros de custos para, depois, dividir o custo total por um indicador de volume de produção geral; o ABC mede a quantidade de recurso que participa em cada atividade, para obter o valor final por meio do somatório dos custos de todas as atividades.

Raimundini *et al* (2006) acrescentam ainda que as informações geradas pelo sistema de custeio tradicional são limitadas para a tomada de decisão, e como consequência do arbitramento na alocação dos custos indiretos, pode haver distorções no valor do custo final do serviço, seja superavaliando-o ou subavaliando-o.

Para Martins (2008, p. 298) as principais deficiências nos sistemas tradicionais de custeio são as seguintes: ii) distorções no custeio dos produtos

provocadas por rateios arbitrários de custos indiretos quando do uso dos custos que promovem tais rateios; ii) utilização de reduzido número de bases de rateio; iii) não mensuração dos custos da não qualidade, provocados por falhas internas e externas, tais como retrabalho e outras; iv) não segregação dos custos das atividades que não agregam valor; v) não utilização do conceito de custo-meta ou custo alvo; vi) não consideração das medidas de desempenho de natureza não financeira, mais conhecidas por indicadores físicos de produtividade.

Segundo Abbas (2001, p. 43), os sistemas tradicionais de custeio são ainda bastante utilizados, porém não são mais adequados aos controles internos dos processos e também não exploram com a profundidade gerencial necessária a identificação dos componentes de custo.

Por fim, Moura (2005) ressalta que é evidente que os objetivos desejados pela empresa vão determinar o método de custeio escolhido. Se o objetivo for atender as exigências do PFC e da legislação fiscal o método escolhido será o custeio por absorção, não utilizando nas tomadas de decisão a contabilidade de custo. Contudo, se a empresa considera em sua gestão as informações da contabilidade de custo, com intuito de nortear as decisões, o método de custeio variável pode ser utilizado complementarmente. Importante lembrar que as empresa necessitam de atender suas necessidades gerenciais e também levantar seus estoques e resultados respeitando os PFC e a legislação fiscal.

REFERÊNCIAS

ABBAS, K. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. 2001. 171p. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

ABBAS, K. Gestão hospitalar – custeio baseado em atividades versus métodos tradicionais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XI, 2004, Bahia. **Anais...** Bahia: Associação Brasileira de Custos, 2004.

ABBAS, K.; LEZANA, A. G. R.; MENEZES, E. A. Apuração dos custos nas organizações hospitalares: o método ABC aplicado no serviço de processamento de roupas de um hospital. **Revista FAE**, Curitiba, v. 5, n. 2, p. 77-97, maio/ago. 2002.

ANDRADE, M. M. de. **Como preparar trabalho para cursos de pós-graduação:** noções práticas. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BEUREN, I. M. SCHLINDWEIN, N. F. Uso do Custeio por Absorção e do Sistema RKW para gerar informações gerenciais: um estudo de caso em hospital. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**. São Leopoldo, v. 3, n. 2, mai./ago. 2008.

BELTRAME, L. D. Análise da departamentalização em uma empresa hospitalar – um estudo de caso. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, Santa Maria-RS, v. 1. n.3 mar.-mai./2005

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos:** aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002.

CHING, H. Y. **Manual de custos de instituições de saúde**. São Paulo: Atlas, 2001.

HORNGREN, C.T.; FOSTER, G.; DATAR, S.M. **Contabilidade de custos**. Prentice Hall. 11 ed. São Paulo. 2004.

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

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATOZO, C. M.; PRIA, B.; SILVA, A. C. **Contabilidade Hospitalar**. 2010. Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas - Universidade Tuiutido Paraná, Curitiba, 2010.

MEURER, C. LOZECKYI, J. Vantagens e desvantagens da utilização do sistema de custeio **ABC.UNICENTRO - Revista Eletrônica Lato Sensu**. 5.ed. 2008.

MOURA, H. S. O Custeio por absorção e o Custeio variável: qual seria o melhor método a ser adotado pela empresa? *Sitientibus*. Feira de Santana, n. 32, p. 129-142, jan./jun. 2005.

VICENTE, E. F. R.; XISTO, J. G. Análise da rentabilidade: um comparativo entre os métodos de custeio direto e por absorção. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., 2005, Itapema. **Anais...** Itapema: Associação Brasileira de Custos, 2005.

RAIMUNDINI, S. L. SOUZA, A. A. STRUETT, M. A. M. BOTELHO, E. M. Aplicabilidade do custeio baseado em atividades e análise de custos em hospitais públicos. **Revista de Administração (FEA-USP)**, São Paulo, v.41, n.4, p.453-465, out./nov./dez. 2006.

VARTANIAN, G. H. **O método de custeio pleno**: uma análise conceitual e empírica. São Paulo: FEA/USP, 2000.

SALGADO, F.F. Sistema de Custo Hospitalar. In:Congresso Internacional de Costos, 7., 2001, Léon. **Anais...** Léon:InternationalInstituteofCosts, 2001.

SANTOS, A. P. B.; SORATO, K. A. D. L.; RITTA, C. O. Evidenciação contábil-ambiental: um estudo nas instituições hospitalares da região da AMREC. In: II Seminário de Ciências Sociais Aplicadas, 2010, Criciúma. **Anais...** Criciúma: UNESC – Centro Universitário do Espírito Santo, 2010.