

Custeio baseado em atividades: aplicabilidade em organizações hospitalares

Activity Based Costing: Applicability In Hospital Organizations

Aline Consani dos SANTOS [1](#); Andressa BARBOSA [2](#); Diego Vinicius TAPIA [3](#); Régio Marcio Toesca GIMENES [4](#)

Recibido: 04/08/16 • Aprobado: 12/09/2016

Conteúdo

- [1. Introdução](#)
 - [2. Referencial teórico](#)
 - [3. Procedimentos metodológicos](#)
 - [4. Resultados](#)
 - [5. Discussão](#)
 - [6. Considerações finais](#)
- [Referências](#)

RESUMO:

O crescimento acentuado dos gastos na área da saúde e as limitações econômicas dos usuários de serviços hospitalares exigem a adoção de um sistema de informações que permita gerenciar melhor o processo decisório nestas organizações. Neste contexto, o objetivo deste estudo empírico é propor uma metodologia de apuração de custos no serviço de processamento de roupas de um hospital privado tendo como referência o sistema de custeio baseado em atividades. Os resultados revelaram que o sistema de custeio baseado em atividades pode ser aplicado em qualquer organização hospitalar, desde que sejam realizadas algumas adaptações conforme as características da organização.

Palavras-chave: Custos hospitalares; Sistema ABC; Administração hospitalar; Custeio por atividades; Análise de custos.

ABSTRACT:

The steep increase in costs in the health areas and the economic constraints of the health service users have demanded the adoption of a management information system capable to manage better the decision-making in hospitals. Within this scenario, this empirical study aimed to propose a cost calculation methodology for the clothing processing service of a private hospital, with basis on the activity based costing system. The results of this study indicate that the activity based costing system can be applied successfully to any hospital organization if adapted according to the specific characteristics of each organization.

Keywords: Hospital costs; ABC system; Hospital management; Cost per activities; Cost analysis.

1. Introdução

O novo ambiente de negócios caracteriza-se pela abertura dos mercados e o acirramento da concorrência empresarial. Para sobreviver e prosperar nesse ambiente é necessário construir vantagens competitivas, baseadas, em essência, na adoção de posturas gerenciais mais eficientes e eficazes. Assim como as demais organizações, as hospitalares estão inseridas nesse contexto de mercado e, portanto, vêm merecendo a atenção de muitos estudiosos, principalmente aquelas que buscam desenvolver suas potencialidades competitivas com o objetivo de se posicionar como prestadoras de serviços de excelência (Mafaldo, 2005).

A prestação de serviços de má qualidade, a ineficiência da gestão hospitalar e as dificuldades econômicas forçaram as organizações hospitalares a reestruturar seus processos operacionais, adaptando-se à política de livre mercado. Observa-se, nos países da América Latina, que a gestão hospitalar procura implantar melhorias nos serviços prestados, bem como um adequado controle de seus custos, a partir de sistemas integrados de gestão, profissionalizando o gerenciamento dos serviços de saúde em busca da eficácia e da eficiência pretendidas em seus planos de ação (Hardaway, 2000; Stewart, 2003; Malagón-Londono; Morera; Laverde, 2003; Christensen, 2009; Guerra, 2011).

Problemas relacionados à ineficiência da gestão de custos em hospitais também ocorreram nos Estados Unidos, na Inglaterra e no Canadá na década de 1980, quando as organizações hospitalares deixaram de prestar serviços em diversas áreas clínicas, especializando-se apenas em algumas delas. Também nessa década ocorreram operações de fusões entre pequenos hospitais, resultando em centros médicos regionais, o que permitiu a padronização dos serviços de saúde de acordo com sua tipologia e a utilização mais eficiente da equipe médica e de enfermagem. Destaca-se, neste caso específico, um esforço para controlar e reduzir gastos, precificar os serviços de saúde utilizando as melhores técnicas e reestruturar a arquitetura e a infraestrutura organizacionais, com o objetivo de atingir um patamar de excelência na geração de resultados (Hopp; Leite, 1990; Christensen, 2009; Guerra, 2011).

As organizações hospitalares que operam no Brasil têm negligenciado tanto os procedimentos da moderna análise de custos quanto as técnicas disponíveis para o controle da gestão na prestação de serviços de saúde. A gestão de tais serviços ainda se utiliza dos métodos tradicionais da contabilidade financeira, cujos relatórios atendem muito mais os governos na arrecadação dos tributos do que os gestores naquilo que lhes seria útil, como, por exemplo, um efetivo conhecimento de seus custos que oriente e forneça parâmetros para suas decisões administrativas, controle de atividades e investimentos. No caso das organizações hospitalares, a falta de gestores preparados e de sistemas de informações gerenciais eficazes produz maiores consequências do que nos demais tipos de organizações, haja vista ser a organização hospitalar de natureza complexa, já que em uma única organização há várias prestações de serviços, como restaurante, lavanderia, laboratório de análises clínicas, serviços de limpeza e higienização, dentre outros (Botelho, 2006; Bernet; Rosko; Valdmanis, 2008; Abbas, 2001).

Este artigo pretende evidenciar que a implantação do Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) é uma ação eficaz de gestão e acompanhamento dos serviços de saúde, porque se trata da implantação de medidas que visam um melhor controle da gestão e cujos resultados imediatos seriam os ganhos de produtividade e a racionalização do uso de recursos, geralmente e a cada ano mais escassos, pelos dirigentes e gestores das organizações hospitalares.

2. Referencial teórico

2.1 As organizações hospitalares

A assistência hospitalar no Brasil se inicia com a implantação de instituições caritativas e filantrópicas, como a primeira Santa Casa, instalada no ano de 1543 na cidade de Santos, Estado de São Paulo. A Santa Casa de Misericórdia, que teve sua origem em Portugal no final do século XV, era formada por uma irmandade leiga. Seu estatuto, denominado *Compromisso*,

previa a assistência caritativa e filantrópica aos mais pobres. Esta instituição exercia várias funções caritativas, dentre as quais o recolhimento de dotes para as moças pobres, os enterros, a assistência aos presos, além da assistência hospitalar aos enfermos. Dessa forma, constata-se que, em sua origem, o modelo de atenção social brasileiro não propiciava estratégias preventivas e promotoras da saúde pública (Campos, 1999; Bonacim, 2006).

As organizações hospitalares modernas devem cumprir cinco funções na área da saúde, quais sejam: preventiva, de reabilitação, restauradora e de ensino e pesquisa. A função preventiva diz respeito a fornecer à comunidade auxílio nas campanhas de vacinação, organizar cursos e palestras, distribuir informativos com a finalidade de incentivar a prevenção de doenças, prestar serviços de educação sanitária, pré-natal, vigilância no parto normal e prevenção da invalidez mental e física. A função curativa refere-se a manter atividades de diagnóstico, propiciar tratamento curativo de enfermidade e oferecer assistência aos pacientes em casos de urgência. A função educativa relaciona-se com oferecer curso na área da saúde e manter convênios suficientes com entidades educacionais para residências e estágios. Por último, mas não menos importante, a área de pesquisa deve promover e incentivar estudos clínicos para a produção e distribuição de conhecimento aos agentes envolvidos na prestação dos serviços de saúde (Almeida, 1983; Abbas, 2001).

As organizações hospitalares, de acordo com sua natureza jurídica, podem ter ou não fins lucrativos. Os hospitais com fins lucrativos buscam a maximização da riqueza de seus proprietários, ou seja, a otimização de lucros visa remunerar o capital investido a uma taxa satisfatória. No caso dos hospitais sem fins lucrativos, se houver lucro, este não pode ser distribuído em benefício de qualquer cidadão. Os hospitais podem ainda ser classificados como gerais, quando recebem doentes de várias especialidades, categoria que inclui os hospitais universitários e infantis. Por outro lado, classificam-se como específicos aqueles que têm por objetivo tratar doentes de uma determinada enfermidade, como tuberculose, câncer, doenças mentais, etc. Quanto à propriedade, manutenção e controle, os hospitais podem ser governamentais e particulares (Abbas, 2001; Botelho, 2006).

As organizações hospitalares diferem de outros tipos de organizações, pois suas atividades possuem particularidades tais como: trabalho diversificado e com pouca padronização; definição das responsabilidades dos diferentes membros e pouca tolerância a erros; serviços de atenção e tratamento personalizado a pacientes individuais; pouco controle sobre seus colaboradores; administração não baseada em uma única linha de autoridade; atividade altamente especializada, departamentalizada e que não pode funcionar efetivamente sem uma coordenação interna, motivação e autodisciplina (Almeida, 1983; Machline et al., 1983; Abbas, 2001).

A característica que diferencia o hospital do contexto das demais empresas de serviços é sua função social, pois suas ações se orientam para o cumprimento de objetivos fixados nas políticas públicas de saúde de uma cidade ou região, na medida em que produz serviços que respondam às necessidades sociais. Aliás, segundo Bengoa (1996), a existência de hospitais se justifica pela produção de serviços de que a sociedade necessita; para produzir utilidades nesses serviços, seus gestores recebem recursos. O modelo de atenção determina os tipos de serviço que serão prestados, os mecanismos de financiamento, bem como a configuração da estrutura organizacional hospitalar (Lucas, 2001; Bonacim, 2006).

Como são inúmeras as atividades desenvolvidas em um hospital com vistas na prestação de serviços, o volume gerado de ativos e demais recursos necessários para a viabilização de uma organização hospitalar, ou seja, todos os insumos necessários para promover o processo de produção médica, torna a organização hospitalar bastante complexa. Essa questão, aliada ao fato de os hospitais necessitarem prestar serviços de qualidade em um ambiente cada vez mais competitivo, tem demandado uma busca constante por eficiência na gestão financeira. Soma-se a isso o fato de as operadoras de planos de saúde exercerem influência sobre os preços dos serviços médico-hospitalares, o que, ao longo do tempo, tende a reduzir a rentabilidade do capital investido, comprometendo em alguns casos a própria sobrevivência da organização

(Coile JR, 1996; Malagón-Londono; Morera; Leverde, 2003; Mafaldo, 2005; Camacho; Rocha, 2008; Guerra, 2011).

Segundo Almeida (2000), estruturas hospitalares tradicionais estão sendo obrigadas a se modernizar em virtude de dois fatores: maior conscientização do paciente sobre seus direitos e a acirrada concorrência nos mercados que ofertam serviços de saúde. Essa situação obriga gestores de hospitais a tomar decisões baseados não apenas em conhecimentos médicos, mas também em informações econômico-financeiras, especialmente no que se refere às inovadoras tecnologias em saúde, cuja aquisição pressiona os custos da assistência hospitalar.

Organizações hospitalares, pelo fato de operarem por meio de processos internos que apresentam grande complexidade e interdependência, dependem de profissionais altamente especializados. No entanto, esses profissionais não possuem, de forma geral, qualificação suficiente para estabelecer indicadores de desempenho para cada um dos processos internos da organização (Rooney; Ostenberg, 1999; Souza et al., 2008; Guerra, 2011).

O controle de gestão de um hospital pode se basear nas normas de Acreditação Hospitalar (AH), uma vez que há evidências de que os hospitais acreditados ou com certificação externa superam os não acreditados em qualidade e eficiência. Em 2005, um programa de certificação hospitalar sediado em São Paulo (Programa de Controle da Qualidade - CQH) realizou uma análise comparativa de hospitais que participaram de seu programa denominado Selo de Qualidade. As organizações certificadas apresentaram resultados significativamente melhores do que as não certificadas em quase todos os indicadores de eficiência e qualidade considerados no estudo. Apesar dos avanços, as ações que vêm sendo desenvolvidas para melhorar a gestão dos hospitais, no que se refere ao controle dos processos e à qualidade dos serviços, ainda não têm sido suficientes para que o usuário perceba o valor adicionado aos serviços de saúde. O Brasil, em relação aos demais países da América Latina, foi um dos pioneiros no desenvolvimento de programas de Acreditação Hospitalar (AH), mas, infelizmente, os respectivos padrões não são utilizados pela maioria dos hospitais (Bittar, 2000; Bossert; Larranaga; Meir, 2000; La Forgia; Couttolenc, 2009; Guerra, 2011).

Pesquisa realizada pelo Ministério da Saúde em mais de 100 hospitais filantrópicos distribuídos por 14 Estados e 84 municípios brasileiros constatou que as organizações do setor hospitalar apresentam um padrão ineficiente de gestão e práticas gerenciais defasadas em relação aos padrões gerenciais contemporâneos. O resultado dessa pesquisa sinaliza que a falta de profissionalização da gestão hospitalar resulta em baixa produtividade, elevado desperdício de recursos, desconhecimento do custo efetivo dos procedimentos e, conseqüentemente, desequilíbrio financeiro de parte expressiva das organizações que prestam serviços de saúde. Estima-se que 30% de todo o dinheiro investido pelos hospitais é consumido com desperdício, retrabalho, ineficiência e processos excessivamente complexos. Soma-se a isso a defasada remuneração do SUS, que acentua o problema, produzindo o aumento do endividamento dos hospitais, os quais deixam de realizar a manutenção de sua infraestrutura operacional e os investimentos necessários ao atendimento da demanda por serviços de saúde (Baer; Campino; Cavalcanti, 2001; Lima et al., 2004; Borba, 2006; Souza et al., 2008; Guerra, 2011).

Hospitais, como as demais empresas que competem no atual ambiente econômico, convivem com os mesmos desafios da busca constante por melhorias na gestão; entretanto, no caso específico dos hospitais, a gestão de custos requer cuidados adicionais, pois o lucro, principal objetivo das empresas em geral, não é o direcionador das atividades das organizações hospitalares públicas e filantrópicas. Além disso, os hospitais são prestadores de serviços cujo produto final é o bem-estar do paciente, o que torna a gestão de custos uma atividade complexa e de grande responsabilidade (Hardaway, 2000; Schuhmann, 2008; Evans III; Hwang; Nagarajan, 2001; Guerra, 2011).

Nos hospitais brasileiros, a maioria das diretorias relacionadas com a gestão financeira é ocupada por médicos que não possuem formação para gerir uma empresa de tamanha complexidade administrativa, ou seja, constata-se um sério problema de falta de profissionalização da gestão. Os custos dos hospitais brasileiros são muito mal elaborados;

aliás, poucos se preocupam com os custos, pois somente um por cento dos gestores é administrador graduado com visão estratégica. A improvisação chega a tanto, que a grande maioria vive de aumentar sua tabela de preços, independentemente da formação dos elementos que compõem o custo dos serviços prestados (Abbas, 2001).

Reforçam essa tese Carpintéro (1999), Cecílio (1997) e Raimundini (2003), quando afirmam ser a gestão hospitalar brasileira caracterizada por baixa produtividade dos colaboradores, elevado desperdício de recursos e desconhecimento do custo real dos procedimentos, em virtude da ausência de ferramentas de gestão financeira.

Nos Estados Unidos e em países desenvolvidos da Europa, aproximadamente entre as décadas de 1970 e 1980, buscou-se mensurar, controlar e reduzir os custos dos procedimentos com a adoção do sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC), especialmente pela possibilidade de identificar os custos e gerar informações financeiras e operacionais, permitindo assim uma melhor compreensão e controle dos processos internos. Esta estratégia foi adotada em hospitais de Nova York, cujos administradores revelaram ter ficado muito satisfeitos com isso (Lawson, 1994; Raimundini et al., 2004).

Ferramentas administrativas e financeiras são cada vez mais necessárias para a melhoria da *performance* da gestão hospitalar. Planejamento financeiro, fluxo de caixa e controle de custos hospitalares são indispensáveis para a administração do negócio. A era do empirismo nas decisões deste setor está com os dias contados (Tognon, 1999; Abbas, 2001).

2.2 Sistema de custeio baseado em atividades (ABC)

Shank e Govindarajan (1997) afirmam que um sistema de custeio é parte integrante do processo de elaboração da gestão estratégica de custos, constituindo-se em uma das peças fundamentais para a obtenção de vantagens competitivas pelas organizações.

De acordo com Kaplan e Cooper (1998), muitas organizações estão deixando de obter vantagens competitivas por não darem a devida importância a um sistema de custeio que produza informações relevantes para o processo decisório. O sistema ABC (*Activity Based Costing*) ou Custeio Baseado em Atividades apresenta-se como uma alternativa para suprir essa deficiência observada nos sistemas de custeio tradicionais. O que o difere dos demais sistemas é a forma pela qual processa os gastos, ou seja, de acordo com seu princípio básico, são as atividades que identificam o que é consumido em cada etapa do processo produtivo (Hansen; Mowen, 2001; Mafaldo, 2005).

As atividades, definidas no sistema ABC como o fator que combina recursos humanos, tecnológicos e materiais em todo o processo produtivo, são a causa do consumo de recursos, razão pela qual devem ser analisadas quanto à geração ou não de benefícios para a organização. As atividades que não geram benefícios devem ser eliminadas e as que geram devem ser incrementadas, servindo de base para a tomada de decisão na gestão de custos. Desse modo, pode-se conhecer a rentabilidade e a capacidade ociosa de uma atividade por seu nível de eficiência e ociosidade (Shank; Govindarajan, 1995; Kaplan; Cooper, 1998; Ching, 2001; Maher, 2001; Garrison; Noreen, 2001; Raimundi, 2006).

Para que as atividades evidenciem onde e como os recursos são consumidos no processo produtivo, utilizam-se os direcionadores de custos. O direcionador de custos vincula, diretamente, os custos dos recursos às atividades e os custos das atividades aos objetos de custos, explicando a relação entre o custo e a atividade. Com isso, tem-se que o número de direcionadores de custos é o fator que propicia uma mensuração mais realista dos custos no sistema, ou seja, os custos passam a ser identificados em sua origem, sem que haja distorções e erros de aferição, permitindo às empresas reduzir desperdícios, melhorar os serviços e avaliar de maneira precisa as iniciativas de qualidade para o melhoramento contínuo (Brimson, 1996; Cokins, 1998; Kaplan; Cooper, 1998; Kee; Schmidt, 2000; Raimundini, 2003; Mafaldo, 2005).

Sinteticamente, a sistemática de custear um objeto de custos pelo sistema ABC pode ser

realizada em dois estágios: a) rastrear os custos dos recursos para as atividades por meio dos direcionadores de recursos, obtendo-se assim o custo da atividade e b) rastrear os custos das atividades para o objeto de custos, por meio dos direcionadores de atividades, obtendo-se assim o custo do objeto de custos (Udpa, 1996; Greene; Metwalli, 2001; Raimundini, 2003; Raimundini; Souza; Reis, 2004).

Khoury e Ancelevicz (2000) e Botelho (2006) apresentam as seguintes vantagens que motivam as empresas a implementar o sistema ABC: a) custos mais acurados para a precificação dos produtos ou serviços; b) melhora dos processos e práticas de produção e marketing; c) análise mais apurada do lucro para a tomada de decisões sobre que produto produzir ou que serviços fornecer e d) discernimento das causas do aumento ou da redução dos custos, incluindo a habilidade de identificar os direcionadores de custos.

Os estudos de Cogan (1994), Brinsom (1996) e Lima (1997) também identificam as seguintes vantagens na utilização do sistema ABC: a) nos serviços de saúde, este sistema fornece informações que podem ser usadas para estudar tendências e comparar custos por diagnósticos, por atendimento médico ou por pacientes de diferentes planos de saúde; b) permite estabelecer metas de custo e desempenho mais realistas, derivadas do planejamento estratégico; e c) permite uma melhora nas decisões gerenciais, pois os produtos deixam de ser subcusteados ou supercusteados, possibilitando a transparência exigida na tomada de decisão empresarial.

Ching (2001) afirma que o ABC é o melhor sistema de custeio existente, por conseguir identificar, a partir da análise das atividades, a estrutura da organização como um todo, ou seja, por possibilitar uma análise mais apurada a partir de uma visão mais gerencial.

Para Shank e Govindarajan (1995) e Mafaldo (2005), o fato de o sistema ABC ser uma ferramenta projetada essencialmente para a análise estratégica de custos permite uma visão de negócios, processos e atividades do interesse daqueles que buscam a competitividade das empresas, revelando oportunidades de otimização de retornos que o consumo adequado de recursos pode proporcionar e constituindo-se em um diferencial competitivo para a organização.

Por outro lado, autores como Beulke e Bertó (2005), Bornia (2002), Hansen e Mowen (2001) e Soin, Seal e Cullen (2002), entre outros, citam algumas limitações à implantação do ABC, quais sejam: a) necessidade de pessoal com treinamento específico para esse fim; b) maior dificuldade de controle em empresas com acentuado número de atividades; c) informações confiáveis somente em longo prazo, pela necessidade de revisões constantes do sistema; e d) não pode ser implantado em empresas que não oferecem uma adequada estrutura física e funcional.

Schiff (1992), Malmi (1999), Walker (2002) e Botelho (2006) afirmam que o sucesso da implantação do sistema ABC depende dos seguintes fatores: a) todos os envolvidos no projeto de implantação devem se sentir donos; b) os usuários devem receber treinamento adequado e continuado; c) as informações geradas pelo sistema e seu uso devem ser de fácil acesso e úteis; d) sua modelagem deve gerar resultados que conquistem os usuários do sistema; e e) o sistema deve ser aplicado em um setor de forma cuidadosa para reduzir falsas expectativas e aumentar a probabilidade de sucesso.

A grande desvantagem apresentada pelo sistema ABC, de acordo com Khoury e Ancelevicz (2000), refere-se ao alto custo de implantação, haja vista a complexidade e envergadura do sistema, cujo sucesso de implantação depende do envolvimento e comprometimento de toda a organização. Além disso, podem ocorrer erros na definição das medidas de rastreamento, principalmente em identificar o fator que tenha maior relação com o consumo do recurso.

De acordo com a literatura sobre o sistema ABC, a resistência às mudanças e os fatores econômicos são variáveis determinantes para o sucesso ou fracasso na implantação do sistema. No que se refere à resistência às mudanças, cita-se, como exemplo, a estrutura administrativa, que deve deixar de ser funcional por departamento para tornar-se uma estrutura organizacional

que identifica as atividades, o que naturalmente contraria o *modus operandi* da cultura local, dificultando o processo de implantação. A falta de recursos internos, como estrutura física e profissionais especializados para implantar e manter o sistema ABC, caracteriza o que os autores denominam fatores econômicos limitadores da implantação. No entanto, mesmo dispondo desses recursos, a organização não terá garantido o sucesso do sistema ABC, pois, se não houver o planejamento dedicado e preciso de um projeto-piloto, os objetivos poderão não ser claros, dificultando o comprometimento de todos os envolvidos na implantação do sistema (Roth; Borthick, 1991; Schiff, 1992; Malmi, 1997; Brewer, 1999; Kee; Schmidt, 2000; Mishra; Vaysman, 2001; Walker, 2002; Raimundini, 2003).

3. Procedimentos metodológicos

A pesquisa foi realizada em um hospital localizado na região noroeste do Estado do Paraná, no setor de processamento de roupa, entre os meses de agosto e novembro de 2014, cuja razão social, por questões de sigilo e a pedido dos dirigentes, foi omitida.

Como técnica de coleta de dados, adotou-se o estudo de caso, realizando-se um mapeamento dos processos desenvolvidos no setor em estudo, bem como das relações entre esses processos e os demais setores do hospital. Para complementar as informações necessárias à modelagem do sistema ABC, foram feitas entrevistas semiestruturadas com os profissionais que trabalham diretamente no setor e em setores de apoio. A observação não participante e a pesquisa documental permitiram a triangulação dos dados coletados, com o objetivo de validar os dados que se apresentavam duvidosos, incompreensíveis ou incompletos. Esta metodologia está de acordo com as diretrizes sugeridas por Cooper e Schindler (2000) e Yin (2001).

A identificação dos recursos utilizados bem como a apuração dos respectivos custos foram realizadas de acordo com a metodologia proposta por Abbas (2001), investigando-se registros contábeis e acompanhando o processo. Uma vez identificados os recursos e mapeadas as atividades, foram estabelecidos os direcionadores mais correlacionados com as atividades, apropriando-se os custos dos recursos às atividades e destas aos objetos de custos.

4. Resultados

O setor de processamento de roupas é responsável pelos serviços de lavanderia e rouparia de um hospital. Este serviço reveste-se de enorme importância, não apenas por seus custos elevados, mas principalmente por sua contribuição na redução da infecção hospitalar.

4.1 Etapa 1 – Identificação das atividades

Na etapa 1 identificaram-se as atividades executadas no setor de processamento de roupas do hospital. O Quadro 1 apresenta essas atividades, acompanhando o processo que vai da coleta das roupas nas unidades do hospital, até a distribuição das roupas já limpas.

Quadro 1 – Lista de atividades do ciclo de lavagem das roupas

Coletar roupas	Funcionário recolhe as roupas para lavagem			
Pesar roupas	As roupas são pesadas para lavagem			
Separa roupas	As roupas são separadas por sujidade			
PROCESSO	FINALIDADE	NÍVEL DE ÁGUA	TEMPERATURA	TEMPO

Umectação	Processo que facilita a remoção da sujidade dos tecidos	Alto	20°C	3 min.
Primeira Lavagem	Emulsionar gorduras ácidas, a fim de dilatar as fibras do tecido e diminuir o uso de produtos	Baixo	45 °C	10 min
Enxágues	Remover o restante das sujeiras, realizando a desinfecção, garantindo a qualidade final da lavagem	Baixo	85 °C	15 min.
Enxágues	Utilizado em roupas com sujidade pesada Enxágue com redução na temperatura para alveamento	Alto	60 °C	5 min.
Alveamento	Remoção das manchas com utilização de alvejantes e branqueadores	Médio	50 °C	3 min.
Amaciamento	Redução do atrito do tecido na máquina	Baixo	23 °C a 30 °C	10 min.
Centrifugação	Reduz a água da roupa	Baixo	20 °C	5 min.
Calandragem	Seca e passa ao mesmo tempo as roupas lisas		26,5 °C	5 a 10 min.
Secagem	Roupas que não precisam ser passadas			
Prensagem	Roupas que não são colocadas na Calandra			
Passagem	Para melhorar o acabamento			
Prensar	Uniformes e outras peças são passados nas prensas			
Dobrar	As roupas são dobradas e separadas por setor			
Estocar	As roupas são estocadas para futura distribuição			
Distribuir	Cada unidade recebe as roupas para reposição de seu estoque			

4.2 Etapa 2 – Atribuição de custos a cada atividade

De acordo com a metodologia de implantação do sistema ABC, deve-se primeiramente alocar os recursos às atividades, e estas aos objetos de custos; no entanto, há uma etapa de custeamento anterior a essa, qual seja, a alocação dos recursos consumidos pela empresa inteira à unidade onde se pretende apurar o custo do serviço prestado, neste caso, o setor de processamento de roupas.

No Quadro 2 são identificados os custos dos recursos coletados durante o acompanhamento do processo e também mediante entrevistas com os gerentes dos departamentos financeiro, de contabilidade e de obras e manutenção do hospital.

Quadro 2 – Recursos envolvidos no processo em outubro/2014

RECURSOS	VALORES (R\$)
Mão de obra direta	32.100,24
Mão de obra indireta	4.385,90
Serviços de terceiros	41.955,81
Material de consumo	7.159,37
Água	21.933,39
Energia elétrica	5.074,67
Óleo BPF	15.656,00
Máquinas e equipamentos	3.242,75
Administração e direção geral	6.997,70
Manutenção da infraestrutura	4.917,29
TOTAL	143.423,12

Fonte: Elaborado pelos autores com base nas demonstrações financeiras do hospital.

Para apurar o custo do quilograma de roupa lavada no setor de processamento de roupa do hospital, definiram-se os direcionadores para cada recurso consumido pelas atividades identificadas no processo operacional; para tanto, foi necessário rastrear todos os direcionadores listados no Quadro 3.

Quadro 3 – Direcionadores de recursos

RECURSOS	DIRECIONADORES DE RECURSOS
Mão de obra direta	Tempo em horas

Mão de obra indireta	Tempo em horas
Serviços de terceiros	Tempo em horas
Material de consumo	Quantidade em gramas
Água	Volume em litros
Energia elétrica	kWh
Óleo BPF	Kg
Máquinas e equipamentos	Taxa de depreciação
Administração e direção geral	Quantidade de funcionários
Manutenção da infraestrutura	Metro quadrado de área ocupada

Fonte: Elaborado pelos autores.

O direcionador de recursos mão de obra direta totaliza todos os gastos com salários e encargos sociais dos funcionários que trabalham no setor de processamento de roupas. O valor desse recurso foi alocado às atividades de acordo com o tempo despendido pelos funcionários para a realização do serviço. No caso do direcionador mão de obra indireta, os recursos correspondem aos gastos com salários e encargos sociais do assistente administrativo, calculados com base no tempo despendido pelo assistente administrativo no gerenciamento da unidade de processamento de roupas.

O valor apresentado para o direcionador de recursos serviços de terceiros corresponde aos gastos com serviços contratados de terceiros pelo hospital, e sua alocação às atividades foi feita com base no tempo despendido para a obtenção do serviço. O direcionador material de consumo corresponde aos gastos com os materiais utilizados na lavagem das roupas, e sua alocação às atividades foi feita com base nos quilogramas de cada produto consumido no processamento das roupas.

O direcionador de recursos água corresponde aos gastos com o consumo de água para o processamento das roupas, e seu valor foi alocado às atividades de acordo com a quantidade utilizada em cada tipo de roupa. O direcionador de recursos energia elétrica corresponde aos gastos em kWh da unidade de processamento de roupa, e seu valor foi alocado levando-se em conta o consumo de kWh de cada tipo de máquina e o total de horas que cada máquina trabalhou no mês de referência, para a apuração dos custos.

O direcionador de recursos óleo BPF corresponde aos gastos de combustível para a produção de vapor das máquinas de lavar, secar, calandrar e prensar, e seu valor foi alocado às atividades com base no consumo de vapor de cada máquina. No caso do direcionador máquinas e equipamentos, os recursos correspondem ao valor contábil destes ativos instalados na unidade de processamento de roupas do hospital, apurado pela diferença entre o preço de aquisição dos ativos e suas respectivas taxas de depreciação acumulada, conforme a vida útil de cada bem.

O direcionador de recursos administração e direção geral corresponde aos gastos com salários e encargos sociais dos dirigentes do hospital, alocados em função do número de funcionários. O direcionador manutenção da infraestrutura corresponde aos gastos com os reparos necessários à recomposição da estrutura predial e com os serviços de vigilância, jardinagem, estacionamento e coleta de resíduos. A alocação deste gasto ocorreu com base na área

ocupada pela unidade de processamento de roupas.

Os quadros a seguir identificam a alocação dos custos dos recursos às atividades por meio dos direcionadores de recursos. O Quadro 4 apresenta os custos da primeira atividade, qual seja, a coleta das roupas das unidades do hospital, quando um funcionário pega um carrinho e as recolhe para serem lavadas.

Quadro 4 – Coleta das roupas das unidades

RECURSOS	DIRECIONADORES	VALORES (R\$)
Mão de obra indireta	Horas	319,77
Serviços de terceiros	Horas	1.347,44
Administração geral	Número de funcionários	151,79
Custo da atividade		1.819,01

Fonte: Elaborado pelos autores.

O Quadro 5 apresenta o custo da atividade que consiste em pesar as roupas, ou seja, na unidade de processamento de roupas, o funcionário deposita a roupa suja em uma balança e registra seu peso.

Quadro 5 – Pesagem das roupas

RECURSOS	DIRECIONADORES	VALORES (R\$)
Mão de obra indireta	Horas	91,11
Serviços de terceiros	Horas	89,82
Administração geral	Número de funcionários	151,03
Manutenção da infraestrutura	Metro quadrado	56,71
Custo da atividade		388,67

Fonte: Elaborado pelos autores.

No Quadro 6 apresenta-se o custo da atividade separação das roupas. Nesta atividade a roupa é separada por sujidade (leves e pesadas).

Quadro 6 – Separação das roupas

RECURSOS	DIRECIONADORES	VALORES (R\$)
Mão de obra indireta	Horas	182,22
Serviços de terceiros	Horas	179,66
Administração geral	Número de funcionários	151,83

Manutenção da infraestrutura	Metro quadrado	109,26
Custo da atividade		622,97

Fonte: Elaborado pelos autores.

No Quadro 7 apresenta-se o custo da atividade lavagem das roupas leves, quando o funcionário opera a máquina de lavar de acordo com uma sequência de ações, como abrir e fechar a entrada de água e vapor e colocar os materiais utilizados na lavagem das roupas.

Quadro 7 – Lavagem das roupas leves.

RECURSOS	DIRECIONADORES	VALORES (R\$)
Mão de obra direta	Horas	6.429,40
Mão de obra indireta	Horas	548,44
Materiais de consumo	Kg	2.386,45
Administração geral	Número de funcionários	656,81
Manutenção da infraestrutura	Metro quadrado	327,81
Água	Volume em litros	5.661,76
Energia elétrica	kWh	820,75
Óleo BPF	Kg	794,14
Máquinas e equipamentos	Taxa de depreciação	398,74
Custo da atividade		18.024,31

Fonte: Elaborado pelos autores.

No Quadro 8 apresenta-se o custo da atividade lavagem das roupas sujas, que basicamente segue a mesma sequência de operações necessárias para a lavagem das roupas leves.

Quadro 8 – Lavagem das roupas pesadas

RECURSOS	DIRECIONADORES	VALORES (R\$)
Mão de obra direta	Horas	12.858,93
Mão de obra indireta	Horas	548,44
Materiais de consumo	Kg	4.722,92
Administração geral	Número de funcionários	656,79

Manutenção da infraestrutura	Metro quadrado	327,81
Água	Volume em litros	16.271,62
Energia elétrica	kWh	1.923,64
Óleo BPF	Kg	1.588,29
Máquinas e equipamentos	Taxa de depreciação	797,48
Custo da atividade		39.745,92

Fonte: Elaborado pelos autores.

No Quadro 9 apresenta-se o custo da atividade centrifugação das roupas, que consiste em retirar as roupas da máquina de lavar e colocá-las na centrífuga; após centrifugadas, as roupas são encaminhadas para a área limpa da unidade de processamento de roupas.

Quadro 9 – Centrifugação das roupas

RECURSOS	DIRECIONADORES	VALORES (R\$)
Mão de obra indireta	Horas	456,74
Serviços de terceiros	Horas	8.623,91
Administração geral	Número de funcionários	884,57
Manutenção da infraestrutura	Metro quadrado	546,28
Energia elétrica	kWh	1.052,43
Máquinas e equipamentos	Taxa de depreciação	878,93
Custo da atividade		12.442,86

Fonte: Elaborado pelos autores.

No Quadro 10 apresenta-se o custo da atividade de calandragem das roupas. Nesta etapa do processo as roupas passam por cilindros aquecidos e, na sequência, são dobradas e passadas.

Quadro 10 – Calandragem das roupas

RECURSOS	DIRECIONADORES	VALORES (R\$)
Mão de obra direta	Horas	5.495,71
Mão de obra indireta	Horas	365,04
Serviços de terceiros	Horas	11.752,21

Administração geral	Número de funcionários	1.296,93
Manutenção da infraestrutura	Metro quadrado	273,14
Energia elétrica	kWh	221,14
Óleo BPF	Kg	3.630,38
Máquinas e equipamentos	Taxa de depreciação	304,78
Custo da atividade		23.339,31

Fonte: Elaborado pelos autores.

O Quadro 11 apresenta o custo da atividade secagem das roupas. A roupa é retirada da calandra e colocada no secador. Após o tempo estabelecido, um funcionário verifica se a roupa está em condições de prosseguir para a próxima etapa do processo.

Quadro 11 – Secagem das roupas

RECURSOS	DIRECIONADORES	VALORES (R\$)
Mão de obra direta	Horas	333,10
Mão de obra indireta	Horas	273,92
Serviços de terceiros	Horas	714,93
Administração geral	Número de funcionários	864,88
Manutenção da infraestrutura	Metro quadrado	819,42
Energia elétrica	kWh	1.006,58
Óleo BPF	Kg	8.281,80
Máquinas e equipamentos	Taxa de depreciação	742,95
Custo da atividade		13.037,57

Fonte: Elaborado pelos autores.

No Quadro 12 apresenta-se o custo da atividade prensagem das roupas. A prensa é utilizada em roupas que não passam pela calandra.

Quadro 12 – Prensagem das roupas

RECURSOS	DIRECIONADORES	VALORES (R\$)
Mão de obra direta	Horas	114,02

Mão de obra indireta	Horas	91,88
Serviços de terceiros	Horas	245,30
Administração geral	Número de funcionários	432,83
Manutenção da infraestrutura	Metro quadrado	109,26
Energia elétrica	kWh	50,12
Óleo BPF	Kg	1.361,39
Máquinas e equipamentos	Taxa de depreciação	119,88
Custo da atividade		2.524,67

Fonte: Elaborado pelos autores.

O Quadro 13 apresenta o custo da atividade dobradura das roupas. Nesta atividade as roupas são dobradas e empilhadas de acordo com o setor e a unidade a que se destinam no hospital.

Quadro 13 – Dobradura das roupas

RECURSOS	DIRECIONADORES	VALORES (R\$)
Mão de obra direta	Horas	5.495,67
Mão de obra indireta	Horas	548,44
Serviços de terceiros	Horas	11.752,11
Administração geral	Número de funcionários	864,90
Manutenção da infraestrutura	Metro quadrado	983,31
Custo da atividade		19.644,42

Fonte: Elaborado pelos autores.

No Quadro 14 apresenta-se o custo da atividade estocagem das roupas. Após empilhadas, as roupas são encaminhadas para o setor de rouparia do hospital.

Quadro 14 – Estocagem das roupas

RECURSOS	DIRECIONADORES	VALORES (R\$)
Mão de obra direta	Horas	1.373,42
Mão de obra indireta	Horas	411,47

Serviços de terceiros	Horas	2.938,51
Administração geral	Número de funcionários	442,28
Manutenção da infraestrutura	Metro quadrado	1.093, 25
Custo da atividade		6.258,93

Fonte: Elaborado pelos autores.

No Quadro 15 apresenta-se o custo da atividade distribuição das roupas. Nesta etapa do processo, as roupas são encaminhadas às unidades do hospital de acordo com sua solicitação.

Quadro 15 – Distribuição das roupas

RECURSOS	DIRECIONADORES	VALORES (R\$)
Mão de obra indireta	Horas	548,44
Serviços de terceiros	Horas	4.311,93
Administração geral	Número de funcionários	442,30
Manutenção da infraestrutura	Metro quadrado	273,14
Custo da atividade		5.575,81

Fonte: Elaborado pelos autores.

4.3 Etapa 3 – Alocação dos custos das atividades aos objetos de custo

A alocação dos custos das atividades aos objetos de custo, no caso o quilograma da roupa lavada leve e o quilograma da roupa lavada pesada, foi feita mediante o uso do direcionador quantidade de roupa leve e de roupa pesada lavada no mês, visto que o ciclo de lavagem é determinado pelo grau de sujidade. O custo do quilograma da roupa lavada leve e pesada para o hospital em estudo, segundo a metodologia proposta pelo sistema ABC, é apresentado no Quadro 15.

Quadro 15 – Custo do quilograma da roupa lavada leve e pesada

ATIVIDADES	ROUPA LEVE (R\$)	ROUPA PESADA (R\$)
Coleta das roupas das unidades	606,34	1.214,63
Pesagem das roupas	129,10	258,25
Separação das roupas	207,66	415,26

Lavagem das roupas leves	18.024,31	0,00
Lavagem das roupas pesadas	0,00	39.745,92
Centrifugação das roupas	4.147,62	8.295,24
Calandragem das roupas	7.779,76	15.559,56
Secagem das roupas	4.345,87	8.691,70
Prensagem das roupas	841,54	1.683,12
Dobradura das roupas	6.548,14	13.096,28
Estocagem das roupas	2.086,31	4.172,62
Distribuição das roupas	1.858,59	3.913,16
Custo total de roupa lavada no mês	46.575,23	96.847,89
Total de roupa lavada no mês (kg)	16.372,90	33.050,10
Custo por Quilograma de Roupa Lavada	2,84	2,93

Fonte: Elaborado pelos autores.

5. Discussão

O pleno conhecimento de todo o processo do custeio baseado em atividades tem um papel fundamental no processo decisório de uma empresa e proporciona aos gestores informações relevantes para que a tomada de decisão em uma organização conduza ao melhor resultado possível, uma vez que possibilita a elaboração de relatórios gerenciais com maior grau de confiança permitindo a análise de uma série de fatores imprescindíveis para o processo decisório. Há também que se destacar que a entidade utilizada como objeto de estudo forneceu todas as condições necessárias e fundamentais para o êxito deste trabalho.

Considerando-se os resultados obtidos através da aplicação do custeio baseado em atividades no setor de processamento de roupas da organização, verificou-se por meio de análise percentual dos recursos envolvidos no processo, que os serviços contratados de terceiros apresentam cerca de 29,3% do total dos recursos utilizados. Este percentual elevado deu-se pelo fato de que a entidade recorre a este serviço na maioria das atividades realizadas dentro da mesma, dentre as quais calandragem e dobradura recebem 56% do valor total gasto com terceiros.

As atividades de lavagem das roupas leves e lavagem das roupas pesadas consumiram 60% dos recursos destinados à mão de obra direta, contribuindo assim para que a mão de obra direta fosse o recurso com a segunda maior proporção dos recursos totais destinados ao processamento de roupas, cerca de 22,4%. O que torna estas atividades dispendiosas é a quantidade de horas em que os funcionários estão envolvidos no processo, uma vez que o rateio dos custos da mão de obra direta é feito com base no tempo de realização do serviço.

Em terceiro lugar encontram-se as despesas com água, atingindo um nível de 15,3% do total

de recursos do processamento de roupas. A lavagem de roupas pesadas contribuiu para atingir este percentual, consumindo 74% do total de água aplicado.

As considerações demonstradas aqui representam apenas alguns dos aspectos relevantes que poderiam ser utilizados como fonte de informação para a tomada de decisão na empresa. A apuração correta dos custos no setor de processamento de roupas viabiliza a implementação de programas de redução de tempo de atividade para os serviços dependentes da mão de obra direta e de terceiros. A redução no consumo de água depende de alguns fatores consideráveis, tais como a tecnologia disponível nas máquinas utilizadas nas lavagens, pois alguns aparelhos mais modernos podem apresentar menor consumo e maior eficiência. Outro fator que deve ser considerado é a política de reaproveitamento deste material, o que trás à empresa um perfil voltado à sustentabilidade, onde as grandes empresas ganham destaque mundial por incentivar a preservação do meio ambiente e ainda conseguem reduzir os custos dos serviços prestados, alcançando assim a lucratividade desejada.

6. Considerações finais

O estudo da gestão de custos na área da saúde reveste-se de especial importância por envolver aspectos relacionados aos crescentes gastos públicos realizados no setor, em contraponto à escassez cada vez maior das fontes de recursos para financiá-los.

Nesse contexto, a disseminação de métodos adequados de apuração e controle dos custos das atividades que compõem os procedimentos médicos torna-se um diferencial competitivo para os hospitais nos ambientes em que atuam.

A metodologia para apuração e controle dos custos aqui sugerida, o sistema ABC, pode atender os hospitais, principalmente aqueles que não possuem informações adequadas para precificar seus serviços.

O sistema ABC permite diagnosticar as atividades que não adicionam valor econômico ao hospital e que devem ser imediatamente eliminadas, pois, caso não o sejam, reduzirão o valor da entidade. Neste caso, uma alternativa poderia ser a terceirização dessas atividades por agentes que as executem com menor custo e maior eficiência, realizando uma gestão profissional e competente na busca da sustentabilidade da organização.

Referências

- Abbas, K. (2001). *Gestão de custos em organizações hospitalares*. Florianópolis. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina.
- Almeida, R. J. (2000). *Análise da importância dos direcionadores de valor das empresas para diferentes tomadores de decisão no Brasil*. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Almeida, T. R. R. (1983). Perspectivas de sobrevivência do hospital. *Revista Paulista de Hospitais*, São Paulo, 5(6), 104-113.
- Baer, W.; Campino, A.; Cavalcanti, T. (2001). Health in the development process: the case of Brazil. *The Quarterly Review of Economics and Finance*, 41(3), 405-425.
- Bengoa, R. (1996). *La sanidad: un sector en cambio*. Un nuevo compromiso entre la administración, usuarios y proveedores. Barcelona: SG Editores.
- Bernet, P. M.; Rosko, M. D.; Valdmanis, V. G. (2008). Hospital efficiency and debit. *Journal of Health Care Finance*, 34(4), 66-88.
- Beulke, R.; Bertó, D. J. (2005). *Gestão de custos e resultado na saúde: hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres*. (3a ed.) São Paulo: Saraiva.
- Bittar, O. J. N. V. (2000). Gestão de processos e certificação para qualidade em saúde. *Revista da Associação Médica Brasileira*, São Paulo, 46(1).

- Bonacim, C. A. G. (2006). *O cálculo do valor econômico agregado à sociedade por hospitais universitários públicos: um estudo de caso no Hospital das Clínicas da FMRP-USP*. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto.
- Borba, V. R. (2006). *Do planejamento ao controle de gestão hospitalar: instrumento para o desenvolvimento empresarial e técnico*. Rio de Janeiro: Qualitymark.
- Bornia, A. C. (2002). *Análise Gerencial de Custos: Aplicação em empresas Modernas*. Porto Alegre: Bookman.
- Bossert, T.; Larranaga, O.; Meir, F. R. (2000). Decentralization of health systems in Latin America. *Revista Panamericana de Salud Pública*, Washington, 8(1/2), 84-92.
- Botelho, E. M. (2006). *Custeamento Baseado em Atividades – ABC: uma aplicação em uma organização hospitalar universitária*. Tese (Doutorado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Brewer, P. C. (1999). National culture and activity-based costing systems: a note. *Management Accounting Research*, 9(2), 241-260.
- Brimson, J. (1996). *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseada em atividades*. São Paulo: Atlas.
- Camacho, R. R.; Rocha W. (2008). Custeio-alvo em serviços hospitalares – um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. *Contabilidade e Finanças/USP*, 19(47), 19-30.
- Campos, G. W. S. (1999). Educação Médica, hospitais universitários e o Sistema Único de Saúde. *Cadernos de Saúde Pública*, Rio de Janeiro, 15(1), 187-193.
- Carpintéro, J. N. C. (1999). Custos na área de saúde – considerações teóricas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, (6a ed.). São Paulo. *Anais...* São Paulo: Associação Brasileira de Custos.
- Cecílio, L. C. de O. (1997). A modernização gerencial dos hospitais públicos: o difícil exercício da mudança. *RAP - Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, 31(3), 36-47.
- Ching, H. Y. (2001). *Manual de Custos de Instituições de Saúde: sistemas tradicionais de custos e sistemas de custeio baseado em atividades (ABC)*. São Paulo: Atlas.
- Christensen, C. M. (2009). *Inovação na Gestão da Saúde – A receita pra reduzir custos e aumentar qualidade*. Porto Alegre: Bookman.
- Cogan, S. (1994). *Activity Based Costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial*. Rio de Janeiro: Pioneira.
- Coile JR., R. (1996). *Five stages of managed care: healthcare's market revolution*. *Cost & Quality: Quarterly Journal*, 2(3).
- Cokins, G. (1998). Why is traditional accounting failing managers? *Hospital Material Management Quarterly*, 20(2), 72-80.
- Cooper, D. R.; Schindler, P. S. (2000). *Métodos de pesquisa em administração*. (7a ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Evans III, J. H.; Hwang, Y.; Nagarajan, N. J. (2001). Management control and hospital cost reduction. *Journal of Accounting and Public Policy*, 20(1), 73-88.
- Garrison, R. H.; Noreen, E. W. (2001). *Contabilidade Gerencial*. (9a ed.). Rio de Janeiro: LTC.
- Greene, J. K.; Metwalli, A. (2001). The impact of activity based cost accounting on health care capital investment decisions. *Journal oh Health Care Finance*, 28(2), 50-64.
- Guerra, M. (2011). *Análise de desempenho em organizações hospitalares*. Dissertação. (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte.

- Hansen, D. R.; Mowen, M. M. (2001). *Gestão de Custos*. Cincinnati, Ohio: South-Western College Publications.
- Hardaway, R. B. (2000). Ten financial components of a successful hospital/system. *Trustee*, 53(2), 16-18.
- Hopp, J. C.; Leite, H. P. (1990). Onde nascem os prejuízos. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, 30(4), 61-70.
- Kaplan, R.; Cooper, R. (1998). *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura.
- Kee, R.; Schmidt, C. (2000). A comparative analysis of utilizing activity-based costing and the theory of constraints for making product-mix decisions. *International Journal of Production Economics*, 63(1), 1-17.
- Khoury, C. Y.; Ancelevicz, J. (2000). Controvérsias acerca do Sistema de Custos ABC. *RAE - Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, EAESP/ FGV, 40(1). Recuperado de <http://www.scielo.br/pdf/rae/v40n1/v40n1a07.pdf>
- La Forgia, G. M.; Couttolenc, B. F. (2009). *Desempenho hospitalar brasileiro: em busca da excelência*. São Paulo: Singular.
- Lawson, R. A. (1994). Activity-based costing system for Hospital Management. *CMA Magazine*, 31-35.
- Lima, C. R. M. (1997). *Activity-Based Costing para hospitais*. Dissertação (Mestrado em Administração Contábil e Financeira) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EASP/FGV), São Paulo.
- Lima, S. M. L.; Barbosa, P. R.; Portela, M. C. et al. (2004). Caracterização gerencial dos hospitais filantrópicos no Brasil. *Cadernos de Saúde Pública*, Rio de Janeiro, 20(5), 1249-1261.
- Lucas, A. (2001). *Reconciling decentralization and equity: health*. Forum of Federations. Recuperado de <http://www.forumfed.org>
- Machline, C. et al. (1983). *O hospital e a visão administrativa contemporânea*. São Paulo: Pioneira.
- Mafaldo, M. N. (2005). *Implementação e análise do sistema ABC combinado ao EVA no bloco cirúrgico do Hospital da UNIMED Vale dos Sinos*. Dissertação (Mestrado em Administração) – Centro de Ciências Sociais e Humanas, Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria.
- Maher, M. (2001). *Contabilidade de Custos: Criando Valor para a Administração*. São Paulo: Atlas.
- Malagón-Landoño, G.; Morera, R. G.; Laverde, G. P. (2003). *Administração Hospitalar*. Montevideo, Uruguay: Administración Hospitalar.
- Malmi, T. (1999). Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization. *Management Accounting Research*, 8(4), 459-480.
- Mishra, B.; Vaysman, I. (2001). Cost-system choice and incentives — traditional vs. activity-based costing. *Journal of Accounting Research*, 39(3), 619-641.
- Raimundini, S. L. (2003). *Aplicabilidade do sistema ABC e análise de custos: estudo de caso em hospitais públicos*. Dissertação (Mestrado em Administração) – Departamento de Administração, Universidade Estadual de Maringá, Maringá – PR .
- Raimundini, S. L. et al. (2004). Aplicabilidade do sistema ABC e análise de custos hospitalares: comparação entre hospital público e hospital privado. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 28. *Anais...* Curitiba: ANPAD.
- Rooney, A. L.; Ostenberg, P. R. (2009). *Licensure, Accreditation, and Certification: approaches to health services quality*. Quality Assurance Methodology Refinement, Series. Recuperado de

<http://www.qaproject.org/pubs/PDFs/accredmon.pdf>

Roth, H. P.; Borthick, A. F. (1991). Are you distorting costs by violating ABC assumptions? Homogeneity and proportionality are key factors in cost data decisions. *Management Accounting*, Montvale, NJ, 73(5), 39-42.

Schiff, J. B. (1992). Cost management group. How to succeed at Activity-Based Cost Management. *Management Accounting*, Montvale, NJ, 73(9), 64-66.

Schuhmann, T. M. (2009). Hospital financial performance: trends to watch. *Healthcare Financial Management*, 62(7). Recuperado de

http://vnweb.hwwilsonweb.com/hww/results/external_link_maincontentframe.jhtml?_DARGS=/hww/results/results_common.jhtml.42

Shank, J.; Govindarajan, V. (1995). *Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva*. Rio de Janeiro: Campus.

_____.; _____. (1997). *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. Rio de Janeiro: Campus.

Soin, K.; Seal, W.; Cullen, J. (2002). ABC and organizational change an institutional perspective. *Management Accounting Research*, 13(2), 249-271.

Souza, A. A.; Raimundini, S. L.; Kuwabara, C. C. T. (2008). Análise do Sistema de Gestão de Custos de um Hospital Público. *Rev. Faculdade São Camilo*, Belo Horizonte, Minas Gerais, 2(2)

Stewart, J. (2003). The National Health Service in Scotland, 1947-74: Scottish or British? *Historical Research*, Oxford, 76(193), 389-410.

Tognon, I. V. (1999). *Uma contribuição ao estudo dos custos hospitalares com o uso do custeio baseado em atividades: um estudo de caso do setor de pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho*. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

Udpa, S. (1996). Activity-Based-Costing for hospitals. *Health Care Manage Review*, Philadelphia, 21(3), 83-96.

Walker, M. (2002). The consumer association. *Financial Management*, 34-36.

Yin, R. K. (2001). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. (2a ed.). Porto Alegre: Bookman.

1. Graduando de Ciências Contábeis. UNIPAR - Universidade Paranaense –Campus III. Email: consani22@gmail.com

2. Graduando de Ciências Contábeis. UNIPAR - Universidade Paranaense –Campus III. Email: andressa.barbosa25@yahoo.com.br

3. Graduando de Ciências Contábeis. UNIPAR - Universidade Paranaense –Campus III. Email: diegotapia100@hotmail.com

4. Pós-Doutor em Finanças pela FEA/USP. UFGD - Universidade Federal da Grande Dourados. Dourados – MS. Email: regiomtoesca@gmail.com

Revista ESPACIOS. ISSN 0798 1015
Vol. 38 (Nº 08) Año 2017

[Índice]

[En caso de encontrar algún error en este website favor enviar email a webmaster]

©2017. revistaESPACIOS.com • Derechos Reservados