

APLICAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES: ESTUDO DE CASO EM UM LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS

Mirian Aparecida Micarelli Struett*

Antônio Artur de Souza**

Simone Letícia Raimundini***

Sinopse: As organizações hospitalares brasileiras estão num estágio ainda incipiente quanto ao uso de ferramentas de gestão. Nesse cenário, as informações de custos tornam-se imprescindíveis à tomada de decisão, no que se refere à sua gestão financeira e operacional. O custeio baseado em atividades é um exemplo dessas ferramentas. Há poucas publicações que descrevem pesquisas sobre o uso desse método de custeio em hospitais. Não há, entretanto, nenhum relato na literatura de hospitais brasileiros que de fato tenham já se beneficiado gerencialmente do uso desse método de custeio. As pesquisas brasileiras sobre custos em organizações hospitalares são praticamente todas focadas em algum setor (área) específico, devido à complexidade de se estudar esse tipo de organização na sua totalidade. Este artigo descreve os resultados de uma pesquisa que teve como objetivo apurar os custos dos serviços prestados pelos hospitais. A pesquisa foi delimitada ao laboratório de análises clínicas de um hospital filantrópico, setor hospitalar ainda não contemplado em pesquisas brasileiras. O laboratório funciona dentro do hospital, de forma integrada aos demais setores (áreas funcionais). O método de pesquisa adotado foi o estudo de caso descritivo, com coleta de dados por meio de entrevistas, questionários, observação direta não participante e pesquisa documental. Os resultados demonstraram que o custo de exames preventivos é menor do que o custo de exames de apoio ao diagnóstico terapêutico. As conclusões do estudo revelaram que o custeio baseado em atividades e a gestão baseada em atividades apresentam resultados eficazes em relação às necessidades de informações gerenciais em custos.

Palavras-chave: Organizações da área de saúde. Gestão de custos. Sistema ABC.

* Mestre em Administração (UEM), Professora da Faculdade Cidade Verde, Faculdade UNISSA e Centro de Ensino Nobel. (micarelli@brturbo.com.br).

** Ph.D. em Management Science (The University of Lancaster), Professor do Departamento de Ciências Contábeis (UFMG). (artur@face.ufmg.br).

*** Mestre em Administração (UEM), Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (UFRGS). (simone.raimundini@ufrgs.br).

1 INTRODUÇÃO

As organizações da área da saúde compreendem essencialmente hospitais e seus congêneres (como clínicas, postos de saúde e laboratórios), que podem ser públicos ou privados, com ou sem fins lucrativos. Algumas organizações hospitalares têm o Certificado de Filantropia, concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS). Há algumas que também têm por finalidade prestar serviços de ensino e pesquisa: são os hospitais e clínicas universitários, vinculados às instituições de ensino superior.

A gestão financeira dessas organizações subsiste de forma ainda rudimentar no Brasil. Em uma amostra de mais de 100 hospitais filantrópicos, distribuídos em 14 estados e 84 municípios, o Banco Nacional de Desenvolvimento Social (BNDES) constatou que o setor apresenta padrão incipiente de gestão, com instrumentos e práticas gerenciais defasados em relação aos padrões gerenciais contemporâneos (REGIS, 2003). Confirmando esses dados, Lima, Barbosa e Portela (2004), em outra pesquisa, relacionaram o nível de complexidade assistencial com o número de leitos e o porte financeiro, observando que quase a totalidade dos hospitais filantrópicos de baixa e média complexidade, quanto aos serviços prestados, apresentam um desenvolvimento gerencial defasado.

Esse fato também foi relatado por Abbas (2001), que constatou que as organizações hospitalares que adotam algum sistema de custeio como ferramenta de gestão ainda o fazem de maneira precária. Os hospitais pesquisados por esse autor utilizam-se de métodos tradicionais de custeio, como o custeio por absorção. Esse método trata o custo do paciente-dia de forma linear, não gerando informações adequadas para subsidiar o processo decisório. Para de fato servir como ferramenta de gestão, os sistemas de custeio devem gerar informações que possibilitem a mensuração do custo dos serviços e a análise das variações desses custos. Devem, de fato, gerar informações para o planejamento, o controle e a tomada de decisão.

O uso de um sistema de custeio adequado em organizações hospitalares é ainda muito limitado. Um dos poucos casos relatados na literatura é o do Hospital Albert Einstein, na cidade de São Paulo, que já implantou o custeio baseado em atividades (RAIMUNDINI *et. al.*, 2004). Entretanto, ainda não há na literatura evidências dos benefícios desse sistema naquele hospital. Na literatura brasileira, são poucos os estudos publicados sobre o uso do custeio baseado em atividades em organizações hospitalares. Os poucos estudos relatados limitam-se a setores ou áreas específicas de um hospital, devido à complexidade de estudar esse tipo de organização na sua totalidade. Exemplos de setores hospitalares já estudados são

o de terapia intensiva do Hospital Córdio Pulmonar de Salvador (BAUMGARTNER, 1998) e o de pediatria de um hospital em Carazinho, Estado do Rio Grande do Sul (TOGNON, 1999).

A pesquisa descrita neste artigo também delimita-se a um setor específico de um hospital filantrópico localizado no norte do Estado do Paraná. O setor escolhido foi o Laboratório de Análises Clínicas (LAC). As organizações hospitalares filantrópicas executam desde funções básicas relacionadas à medicina preventiva e restauradora até práticas médicas de alta tecnologia e elevado grau de complexidade (GERSCHMAN *et al.*, 2003). A execução dessas funções depende do auxílio ao diagnóstico e tratamento terapêutico por meio de exames laboratoriais. Desse modo, a pesquisa realizada pode ser considerada relevante. A unidade de estudo, o laboratório de análises clínicas, integra-se às demais unidades operacionais do hospital. Praticamente todas as especialidades médicas desse hospital consomem os serviços do laboratório. Decidiu-se pelo laboratório por ser considerado o setor mais problemático em termos de custos, sendo que o hospital não tinha informações nem para decidir se deveria expandir a capacidade do laboratório ou contratar os exames de laboratórios externos.

Nesse contexto, o objetivo da pesquisa consistiu em apurar os custos dos serviços prestados pelo laboratório de análises clínicas de um hospital filantrópico, empregando o método de custeio baseado em atividades. Na **seção 2**, apresentam-se uma breve revisão bibliográfica sobre a importância da informação gerencial de custos, o sistema de custeio ABC e a gestão ABM. Na **seção 3**, desenvolve-se a metodologia de pesquisa adotada, que consistiu no estudo de caso, utilizando-se de entrevistas semi-estruturadas, questionários estruturados, observação não participante e pesquisa documental para a coleta de dados. Na **seção 4**, apresentam-se os dados que compreendem a aplicação do sistema ABC. Na seção 5, expõem-se os resultados da pesquisa, que contemplam a análise da aplicação do sistema ABC e da gestão ABM, com a mensuração do custo dos serviços prestados pelo LAC. Por fim, na seção 6, apresentam-se as conclusões do estudo de caso.

2 SISTEMAS DE CUSTOS EM ORGANIZAÇÕES DA ÁREA DE SAÚDE

A apuração e o controle de custos hospitalares é uma necessidade para as organizações de saúde, pois enquanto a primeira serve para controle da gerência e acompanhamento dos serviços prestados, a segunda permite a implantação de medidas corretivas que visem o melhor desempenho das unidades da organização. Conhecer o verdadeiro custo dos serviços,

do valor de cada conjunto de atividades que compõe os procedimentos médicos, torna-se um diferencial competitivo entre empresa e mercado. Estudos realizados em hospitais demonstram que os gestores financeiros conhecem os preços, porém os custos continuam desconhecidos, e, não conhecendo os custos não dispõem de parâmetros que evidenciem a necessidade dos mesmos (ROSADAS; MACEDO, 2003).

Acerca do problema de gestão incipiente nas organizações hospitalares, fica evidente que estas necessitam de ferramentas adequadas para a gestão financeira, especificamente sobre gestão de custos. Desse modo, um sistema de custeio deve ser eficiente e eficaz para atender a tais necessidades. Em organizações de serviços, onde há aumento da variedade e complexidade de operações, o sistema ABC se mostra eficaz, porque, mais do que alocar os custos, permite identificar as atividades que estão sendo executadas pelos recursos indiretos e de apoio (COOPER; KAPLAN, 1991).

3 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES E GESTÃO BASEADA EM ATIVIDADES

A contabilidade contemporânea vem desenvolvendo sistemas de custos que permitem melhorar o gerenciamento de custos e a geração de informações para a tomada de decisão, seja para a precificação, o *mix* de produtos e o processo produtivo, entre outros. A metodologia baseada em atividades, ou seja, o sistema ABC, procura atingir tal objetivo (COOPER; KAPLAN, 1991).

Esse sistema admite que as atividades consomem recursos para produzir um produto (*output*). Aplicado em organizações hospitalares, significa que, na prestação de um serviço (o procedimento médico) a um determinado paciente, torna-se necessário realizar uma série de atividades (FINKLER; WARD, 1999a). Para Cooper e Kaplan (1991), trata-se de uma metodologia de custeamento que possibilita analisar o comportamento dos custos por atividade, estabelecendo relações entre as atividades e o consumo dos recursos. Isso permite identificar os fatores que levam o produto ou o serviço a incorrer em custos.

Desse modo, o sistema ABC está fundamentado na visão sistêmica da organização e na fragmentação da cadeia de prestação de serviços ou de produção em atividades que são desenvolvidas para a sua realização. Um sistema gerencial estruturado em atividades assegura a transmissão dos planos para o nível em que as ações possam ser tomadas. Ainda, a informação gerada sobre o objeto de custo pode ser relacionada à atividade que utiliza, ao

recurso que consome e/ou à etapa do processo de produção ou de prestação do serviço (COOPER; KAPLAN, 1991; HORNGREN; SUNDEN; STRATTON, 1999).

Para o sistema ABC, tão importante quanto identificar e definir as atividades são os direcionadores de custos. Um direcionador de custos determina a maneira como os custos dos recursos e das atividades serão alocados aos produtos e/ou serviços. É fundamental entender onde se inicia uma atividade, quais recursos são necessários para a atividade e o que determina a relação da atividade com o recurso (SHANK; GOVINDARAJAN, 1995; FINKLER; WARD, 1999a; FINKLER; WARD, 1999b).

Desse modo, o direcionador de custos é o fator que vincula, diretamente, as atividades aos objetos de custos, identificando a relação de causa e efeito entre atividade e custo. Ainda, cada atividade deve ter um direcionador, porém um direcionador pode servir para mais de uma atividade, dependendo da relação causa e efeito e da homogeneidade das atividades (COOPER; KAPLAN, 1991; FINKLER; WARD, 1999b).

Cooper e Kaplan (1991), Shank e Govindarajan (1995) e Finkler e Ward (1999b) mencionam três critérios para a base de rateio. O primeiro critério consiste em identificar um direcionador de custos com base na relação causal. É o critério mais adequado, porque exprime maior relação entre custo, atividade e fator causal da atividade. O segundo critério baseia-se nos benefícios recebidos, que deve ser utilizado quando o fator de causalidade da atividade não pode ser identificado e definido objetivamente. O terceiro critério, a razoabilidade, deve ser utilizado quando os dois primeiros não são aplicáveis à definição do direcionador de custos. É o que mais se aproxima do rateamento, utilizado pelos demais sistemas de custeio, o qual pode não revelar com clareza o fator causal ou o benefício da atividade em relação ao objeto de custos.

O sistema ABC possibilita a gestão ABM. Esses dois sistemas, o primeiro, de custeamento e, o segundo, de gestão, segundo Cooper e Kaplan (1991), são integrados e complementares, possibilitando análises em diversas perspectivas, objetivando o melhoramento contínuo do processo de produção ou de prestação de serviço. A gestão ABM refere-se a todo conjunto de ações que podem ser tomadas com base em informações geradas pelo sistema ABC, por meio da aplicação de gestão em dois níveis, operacional e estratégico.

A gestão ABM, em nível operacional, engloba todas as ações que aumentam a eficiência, reduzem os custos e melhoram a utilização dos recursos, buscando a melhor forma de realizar as atividades. Em outras palavras, tenta aumentar a capacidade produtiva ou reduzir os gastos, de modo a diminuir o volume de recursos físicos, humanos e de capital

necessários à geração de receita equivalente, isto é, melhorar o desempenho operacional. Já a gestão ABM, em nível estratégico, enfatiza o aumento do desempenho operacional e financeiro a partir da eficácia. O propósito é analisar as atividades e o *mix* de produtos e de clientes para definir aqueles que mais interessam a organização (COOPER; KAPLAN, 1991).

A função básica da gestão ABM consiste em fornecer informações adequadas sobre o consumo de recursos e explicar como esses recursos podem ser controlados, buscando a eficiência e a eficácia do desempenho operacional e financeiro da organização a partir de uma visão sistêmica interligada com o processo gerencial proposto pelo sistema ABC. Dessa forma, a gestão ABM apóia-se no processo de planejamento, execução e controle dos custos das atividades para obter vantagens competitivas e tomar decisões estratégicas, como: alteração de *mix* de produtos, alteração de processos, eliminação ou redução de custo de atividade que não agregam valor e eliminação de desperdícios (HORNGREN; SUNDEN; STRATTON, 1999; GARRISON; NOREEN, 2001).

4 METODOLOGIA DE PESQUISA

A unidade de estudo onde se desenvolveu a pesquisa foi o laboratório de análises clínicas de uma organização hospitalar filantrópica, em Maringá, no Estado do Paraná. Para que a pesquisa atendesse aos objetivos propostos, foi realizado um estudo transversal, selecionando-se o período de janeiro de 2004 a junho de 2004 para realizar a coleta de dados. Assim, os dados analisados limitam-se a esse período. Ainda não houve controle sobre as variáveis, caracterizando-se a pesquisa como *ex post facto* (COOPER; SCHINDLER, 2003). A coleta de dados não se restringiu à unidade de estudo, sendo necessário obter dados em outros setores da organização hospitalar que se relacionam, direta ou indiretamente, com a unidade estudada, tais como contabilidade, recursos humanos e lavanderia.

Para realizar a pesquisa, adotou-se o método de estudo de caso. Essa opção possibilitou uma investigação detalhada dos processos desenvolvidos no LAC do hospital, o entendimento da relação entre esses processos e os dos demais setores, a análise de dados qualitativos e o uso de diversas técnicas de coletas de dados. Para realizar a coleta de dados, utilizaram-se as seguintes técnicas: entrevistas semi-estruturadas com diversos profissionais que trabalham diretamente no setor do LAC e em setores de apoio, questionários estruturados direcionados ao superintendente, administrador financeiro e contador, além da observação não participante e pesquisa documental (COOPER; SCHINDLER, 2003; YIN, 2001).

Para direcionar os pesquisadores no desenvolvimento da pesquisa, elaborou-se um protocolo de estudo. Para Yin (2001), o protocolo de estudo é uma das táticas que o pesquisador pode adotar para aumentar a confiabilidade da pesquisa, tendo a finalidade de orientá-lo na condução do estudo de caso. O protocolo de estudo contemplou os instrumentos utilizados, os procedimentos e as regras gerais para o desenvolvimento da pesquisa, constando o projeto de estudo de caso, os procedimentos de campo, as questões de estudo e o plano de análise e relatório do estudo.

Assim, o protocolo de estudo definiu que seria uma pesquisa descritiva, com dados qualitativos de uma unidade produtiva em um hospital. O pesquisador obteve os dados de um determinado período e, para isso, utilizou diversas técnicas de coleta de dados, não podendo ter controle sobre as variáveis da pesquisa. O propósito da pesquisa foi aplicar um sistema de custeio e analisar os resultados, definindo as etapas do estudo. Os resultados obtidos foram apresentados por meio de um relatório.

5 SISTEMA ABC E GESTÃO ABM EM UM LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS

Nesta seção, apresenta-se a caracterização das atividades que o LAC desenvolve cotidianamente, demonstrando os custos diretos e a identificação e definição dos direcionadores primários e secundários das atividades com os respectivos recursos utilizados.

5.1 CARACTERIZAÇÃO DAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS

O LAC no qual foi desenvolvido o estudo de caso representa cerca de 40% das atividades produtivas do hospital, tendo como parâmetro o número de usuários atendidos. Sua finalidade é prestar serviço de apoio ao diagnóstico terapêutico. Realiza 133 tipos de exames, dos quais 59 tipos de exame são da área da Bioquímica, 12 da área da Imunologia, 27 da área da Hematologia, 11 da área da Microbiologia, 12 da área da Parasitologia e 12 da área da Urinálise. Atendeu, em média, 1.800 usuários externos (clientes), 900 usuários internos (pacientes internados) e 225 usuários da hemodiálise.

A observação direta não participante foi fundamental para a identificação e descrição do processo que o LAC desenvolve. Por processo, deve-se entender o trabalho de análise clínica, que é dividido em subprocessos, denominados de “atividades”, que são: recepção, coleta, análise clínica (bioquímica, imunologia, hemoterapia, parasitologia, urinálise e

microbiologia), apoio direto e suporte.

Os dados em arquivos e documentos coletados no setor de contabilidade do hospital e as entrevistas com os responsáveis pelos setores que o LAC se relaciona foram imprescindíveis para a concretização dessa etapa.

O Quadro 1 mostra as atividades desenvolvidas no LAC e os principais procedimentos de cada atividade. A identificação e a descrição das atividades é importante para o mapeamento dos recursos envolvidos e para a identificação e definição dos direcionadores.

Quadro 1

Atividades do Laboratório de Análises Clínicas

PROCESSO	ATIVIDADES	PROCEDIMENTOS
Recepção	Recepcionar paciente.	Cadastrar usuário. Emitir o mapa de exames. Digitar e entregar resultados.
Coleta	Coletar material para exame.	Coletar a amostra do usuário.
Análise Clínica *	Bioquímica. Imunologia. Hemoterapia, Parasitologia e Urinálise. Microbiologia.	Calibrar equipamento. Preparar amostra. Proceder à análise do exame. Liberar resultado do exame.
Apoio Interno	Lavagem e Esterilização.	Lavar/esterilizar materiais.
	Higienização e Manutenção.	Limpar/higienizar o LAC
Suporte	Compras e faturamento.	Comprar e controlar materiais Emitir faturas.
	Secretaria.	Realizar rotinas administrativas. Realizar e receber chamadas telefônicas.
	Esterelização	Lavar e esterilizar materiais de apoio. Lavar <i>mops</i> e compressas.
	Conservação de equipamentos e infraestrutura.	Manter e conservar equipamentos. Limpar o LAC.

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de observação direta e entrevista em jun./2004.

* Cada uma das atividades deste processo requer os quatro procedimentos.

5.2 CUSTOS DIRETOS DO LAC

Nas atividades, incorrem custos diretos e custos indiretos. Esses custos foram identificados e definidos a partir de pesquisa documental, entrevistas e observação direta e não participante. A Tabela 1 demonstra o valor dos custos diretos do LAC.

Tabela 1
Custos Diretos das Atividades do Laboratório de Análises Clínicas (em R\$)

ATIVIDADES	Custo pessoal e encargos	Reagentes mat. méd. hospitalar	Depreciação	Laboratório e Apoio	Material expediente	Outras despesas	Total dos recursos
Recepção	5.296,00		394,48		2.201,62	3.860,65	11.752,75
Coleta	2.518,00	2.955,46	44,07				5.517,53
Análise clínica	20.896,09	15.702,12	4.352,50	20.076,57		1.864,38	62.891,66
Apoio	1.522,00		48,74			510,24	2.080,98
Total	30.232,09	18.657,58	4.839,69	20.076,57	2.201,62	6.235,37	82.242,92

Fonte: Elaborada pelos autores a partir de dados documentais fornecidos pela Contabilidade – período de janeiro a junho/ 2004.

Ainda de acordo com a observação direta e não participante, o levantamento de dados documentais nos recursos humanos e entrevistas semi-estruturadas com os colaboradores do laboratório, foi possível identificar que os valores disponíveis não são utilizados plenamente. Desse modo, identificou-se ociosidade de recursos. A Tabela 2 demonstra os custos diretos das atividades disponíveis e realmente utilizados em valores para o LAC.

Tabela 2
Custos Diretos das Atividades Disponíveis e Utilizadas pelo Laboratório

ATIVIDADES	TADM ¹	TAUM ²	% TAUM ²	TADM ¹ (em R\$)	TAUM ² (em R\$)
RECEPÇÃO	92.400	38.309	41,46	11.752,75	4.872,69
COLETA	66.000	23.844	36,13	5.517,53	1.993,48
ANÁLISE CLÍNICA	198.000	135.910,53	68,642	62.891,66	43.170,23
Bioquímica	66.000	36.856,67	55,84	20.961,80	11.705,07
Imunologia	6.600	2.123,04	32,17	2.094,29	673,73
Hematologia	79.200	63.952,5	80,75	25.156,66	20.314,00
Parasitologia	13.200	2.034,07	15,41	4.194,88	646,43
Urinálise	19.800	17.762,15	89,71	6.289,17	5.642,01
Microbiologia	13.200	13.182,10	99,86	4.194,86	4.188,99
APOIO -Lavagem e esterilização	26.400	15.265	57,82	1.562,35	903,35
APOIO - Higienização/manutenção	13.200	11.446	86,71	518,63	449,70
TOTAL	396.000	224.775		82.242,92	51.389,45

¹ Tempo de atividade disponível/mês.

² Tempo de atividade utilizada/mês.

Fonte: Elaborada pelos autores a partir de dados documentais e entrevistas.

Foi possível identificar os custos diretos às atividades. Porém, por não haver controles internos suficientes que pudessem associar esses custos aos exames, especificamente, foi necessário definir um fator de relação para cada atividade, exceto para a atividade “suporte”, que foi identificada como geradora de custos indiretos.

A atividade “recepção” é utilizada por usuários internos e externos do hospital. Compete-lhe proceder às rotinas administrativas relacionadas à unidade do Laboratório. De acordo com o mapeamento da atividade “recepção”, verifica-se que os exames realizados

consumiram 38.309 minutos de atividade/mês.

A atividade “coleta” é utilizada por usuários externos e internos do hospital. Entretanto, cabe salientar que, para os usuários internos, o técnico de laboratório desloca-se até onde o usuário está alocado, seja nos setores de internação, no pronto socorro do hospital, seja nas Unidades de Tratamento Intensivo (UTI). Dessa forma, a atividade relacionada ao usuário externo é exercida dentro do LAC, no setor da coleta, ao passo que as atividades relacionadas ao usuário interno podem ser exercidas em outros setores do hospital, até mesmo nas alas de internamento e nas UTIs. O procedimento de coleta em si é semelhante, mas alguns fatores, como a saúde do usuário, podem influenciar no tempo da coleta. Ou seja, o processo pode ser mais demorado. A pesquisa documental e a observação direta permitiram identificar que a atividade de coleta utiliza 23.844 minutos/mês de atividades para a realização de exames de análises clínicas.

A atividade “análise clínica” é considerada como a que mais realiza procedimentos distribuídos por todo o processo de análises clínicas do Laboratório. Esta atividade é responsável pela realização do exame na íntegra a partir da amostra do material de exame coletado do usuário. Dependendo do tipo do exame a ser realizado, a amostra será encaminhada à área específica dentro da análise clínica, ou as amostras são encaminhadas para até duas ou três áreas diferentes e/ou concomitantemente. Uma coleta de urina, por exemplo, poderá gerar amostras para os setores de Urinálise, Bioquímica e Antibiograma, simultaneamente. Apesar de algumas análises serem realizadas na mesma área, o processo de realização pode ser diferente, o que acaba consumindo mais ou menos atividades.

A Tabela 3 apresenta a síntese dos custos diretos totais e unitários das atividades minutos/mês.

Tabela 3
Custos Diretos das Atividades Utilizadas pelo Laboratório

ATIVIDADES	Custo total das atividades - em R\$	Medida utilizada Minutos/mês	Custo unitário em R\$ (por minuto)
RECEPÇÃO	4.872,69	38.309	0,13
COLETA	1.993,48	23.844	0,08
ANÁLISE CLÍNICA	43.170,23	135.910,53	0,32
Bioquímica	11.705,07	36.856,67	0,32
Imunologia	673,73	2.123,04	0,32
Hematologia	20.314,00	63.952,50	0,32
Parasitologia	646,43	2.034,07	0,32
Urinálise	5.642,01	17.762,15	0,32
Microbiologia	4.188,99	13.182,10	0,32
APOIO	1.353,10	26.711	0,10
Lavagem e esterilização	903,38	15.265	0,06
Higienização/manutenção	449,72	11.446	0,04
Total dos custos diretos	51.389,45	224.775	2,23

Fonte: Elaborada pelos autores a partir de dados documentais fornecidos pela Contabilidade – período de jan./jun. 2004.

De acordo com a Tabela 3, as atividades de análises clínicas, independente da tipicidade clínica, têm os mesmos valores em reais por minuto, ou seja, R\$ 0,32. Os custos diretos do LAC foram alocados aos objetos de custos, considerando o tempo gasto em cada atividade. Essa foi uma restrição do custeamento, devido aos fatores inerentes à ausência de controles internos que pudessem identificar diretamente os exames realizados.

Os custos indiretos, objeto de tratamento do sistema ABC, serão tratados nas subseções 4.3 e 4.4. Esses custos originam-se da atividade de suporte, cujos recursos são: administração, contabilidade, finanças e faturamento, recursos humanos e departamento de pessoal, cozinha, água, luz, telefone, depreciação, limpeza e higiene, lavanderia, lavagem e esterilização de materiais, manutenção e suprimentos. As atividades de suporte ocorrem em todo o processo das atividades desenvolvidas para o LAC.

5.3 IDENTIFICAÇÃO E DEFINIÇÃO DOS DIRECIONADORES PRIMÁRIOS

Uma vez mapeadas as atividades do LAC, foi possível identificar quais e quantos foram os recursos e a quantidade de recursos utilizados para a realização das atividades. A observação direta e não participante foi essencial para identificar quais recursos estavam ligados direta ou indiretamente ao LAC. A descrição das atividades e a identificação dos recursos foram necessárias para a definição dos direcionadores primários e os respectivos custos, bem como para a conseqüente distribuição dos custos às atividades. A Tabela 4 apresenta uma síntese dos direcionadores primários dos recursos utilizados no processo de

análise clínica, bem como os respectivos valores de custos.

Tabela 4
Recursos e Direcionadores Primários da Atividade de Suporte

Recursos	Direcionadores Primários	Medida do hospital	%	Recursos utilizados pelo hospital (em R\$)	Medida do LAC	% do LAC	Recursos utilizados pelo LAC (em R\$)
Administração	Nº de usuários	7.198	100	97.711,35	2.925	40,6	39.700,12
Contabilidade	Tempo de Atividade	100%	100	10.073,87	1%	1,0	100,73
Faturamento	Nº de faturas	7.198	100	23.137,72	2.925	40,6	9.400,31
Financeiro/Tesouraria	Nº de faturas	7.198	100	6.420,85	2.925	40,6	2.608,19
Depto. Pessoal	Nº de colaboradores	577	100	21.166,09	28	4,9	1.100,64
Lavanderia	Quilos de roupa	48.454,60	100	45.080,36	31,20	0,1	27,05
Manut./Conservação	Metro quadrado	13.225,66	100	19.792,68	225,52	1,7	336,48
Suprimentos	Quantidade de itens solicitados	4.500	100	8.257,18	864	19,2	1.585,38
Informática	Nº de computadores	33	100	4.990,09	9	27,3	1.362,09
Telefone e Internet	Nº de ligações realizadas x tempo médio de duração	43.200	100	19.671,40	783	1,8	356,05
Água e Esgoto	Metro quadrado	13.225,66	100	4.897,14	225,52	1,7	83,25
Energia Elétrica	Metro quadrado	13.225,66	100	29.432,09	225,52	1,7	500,35
Cozinha e Refeitório	Nº de refeições e lanches servidos	56.206	100	71.468,90	840	1,5	1.072,03
Total de recursos utilizados pelo LAC			100	362.099,72		16,1	58.232,67

Fonte: Elaborada pelos autores a partir de entrevista, dados documentais e observação não participante período de jan./jun. 2004.

Conforme demonstrado na Tabela 4, os recursos “administração”, “faturamento” e “financeiro/tesouraria” são os custos indiretos mais consumidos pelas atividades do LAC. Um percentual de 40,6% de cada um desses recursos é consumido apenas pelo LAC, o que significa que os demais setores do hospital consomem apenas 59,4 do total de cada um. Em seguida, são apresentados os recursos informática (27,3%) e suprimentos (19,2%). Tratando-se de valores totais, o LAC consome 16,1% dos recursos consumidos pelo hospital.

5.4 IDENTIFICAÇÃO E DEFINIÇÃO DOS DIRECIONADORES SECUNDÁRIOS

Os direcionadores secundários são utilizados para direcionar os custos das atividades aos objetos de custos.

A atividade “apoio interno” refere-se àquelas que dão apoio direto à atividade “análise clínica”. Compõe-se de dois setores distintos: Higiene e Manutenção e Lavagem e Esterilização de Materiais. Sem a existência desses dois setores vinculados diretamente e

próximo ao LAC, servindo de apoio ao processo produtivo de análises clínicas, estas não poderiam ser realizadas. Com base em observação direta e não participante, foi possível verificar o total de atividades, o direcionador secundário e a frequência/ocorrência/volume de análise a cada área do LAC.

A atividade “suporte” compreende diversos procedimentos realizados por outros setores do hospital ou por serviços terceirizados (telefonia, água e energia elétrica). Assim, para os recursos gerados pelos setores de Administração, Faturamento, Contabilidade, Financeiro/Tesouraria, tem-se como direcionador secundário “número de usuários atendidos”. Para o setor de Departamento Pessoal, o direcionador secundário é o número de colaboradores que atua no LAC. Esses recursos são distribuídos para cada atividade do LAC, que necessita de um ou mais colaboradores para sua execução. Para a atividade “recepção”, são utilizados 7 colaboradores; para a atividade “coleta”, 5; para a atividade “análise clínica”, 15, sendo 8 bioquímicos e 7 técnicos de laboratório; e, para a atividade “apoio”, 1 funcionário para higiene/limpeza e esterilização.

O setor de Lavanderia reflete no custo das atividades do LAC, e esse reflexo está relacionado ao direcionador secundário “quilos de roupas sujas” do Laboratório de Análises Clínicas. O procedimento realizado no Laboratório que mais se identifica com essa atividade faz parte da atividade “apoio”, sendo este o setor de Higiene e Limpeza. No caso do setor de Manutenção e Conservação, este reflexo está relacionado ao direcionador secundário “metros quadrados” do LAC. Cada atividade do LAC utiliza uma parcela desse custo. Para a atividade “recepção”, são utilizados 100,43 metros quadrados; para a atividade “coleta”, 39,81 metros quadrados; para a atividade “análise clínica”, 19,77 metros quadrados na área da Hematologia, 32,11 metros quadrados na área da Bioquímica, 10,50 metros quadrados na área da Microbiologia e 7,31 metros quadrados na área de Parasitologia e Urinálise; e, para a atividade “apoio”, 13,23 metros quadrados na área da Esterilização e 2,36 metros quadrados na área de Higiene e Limpeza.

O setor de Suprimentos reflete no custo das atividades do Laboratório de Análises Clínicas, e este reflexo está relacionado ao direcionador secundário número de itens utilizados pelo Laboratório de Análises Clínicas. Cada atividade do Laboratório utiliza uma parcela desse custo. Para a atividade “recepção”, são utilizados 40 itens; para a atividade “coleta”, 268 itens; para a atividade “análise clínica”, 44 itens na Hematologia, 164 itens na Bioquímica, 100 itens na Microbiologia e 36 itens na Parasitologia e Urinálise; e, para a atividade “apoio”, 212 itens. Já para a atividade “informática”, esse reflexo está relacionado ao direcionador secundário “número de microcomputadores em uso para cada atividade”. De

acordo com esse direcionador, a atividade “recepção” utiliza quatro microcomputadores, e a atividade “análise clínica” utiliza cinco microcomputadores.

O serviço de Telefonia reflete no custo das atividades do LAC e, esse reflexo está relacionado ao direcionador secundário “número de chamadas telefônicas realizadas para cada atividade”. De acordo com esse direcionador, a atividade “recepção” utiliza 462 chamadas; a atividade “coleta”, 110 chamadas; e a atividade “análise clínica”, 211 chamadas telefônicas. Já os serviços da Companhia de Saneamento do Paraná (Sanepar) e da Companhia de Energia Elétrica do Paraná (Copel) refletem no custo de água, esgoto e energia elétrica distribuído às atividades do Laboratório. De acordo com o direcionador “metros quadrados”, foi possível verificar o quanto cada atividade se utiliza desses serviços. Para a atividade “recepção”, são utilizados 100,43 metros quadrados; para a atividade “coleta”, 39,81 metros quadrados; para o serviço Sanepar, 19,77 metros quadrados na área de Hematologia, 32,11 metros quadrados na área de Bioquímica, 10,50 metros quadrados na área de Microbiologia e 7,31 metros quadrados na área de Parasitologia e Urinálise; e, para a atividade “apoio”, 13,23 metros quadrados na área de Esterilização e 2,36 metros quadrados para a área de Higiene e Limpeza.

O setor de Cozinha e Refeitório reflete no custo das atividades do LAC, e esse reflexo está relacionado ao direcionador secundário “número de refeições e lanches servidos aos colaboradores do LAC”. Cada atividade do Laboratório utiliza uma parcela desse custo. Para a atividade “recepção”, são servidas 432 refeições e lanches; para a atividade “coleta”, 144 refeições e lanches; e para a atividade “análise clínica”, 264 refeições e lanches.

O Quadro 2 mostra uma síntese dos direcionadores secundários da atividade de suporte, e a Tabela 5 apresenta uma síntese dos custos indiretos da atividade de suporte alocados a cada atividade ocorrida no LAC, a partir da aplicação dos direcionadores secundários.

Quadro 2

Direcionadores Secundários da Atividade de Suporte

Recursos	Direcionador Secundário
Administração	Nº de usuários atendidos
Contabilidade	Nº de usuários atendidos
Faturamento	Nº de usuários atendidos
Financeiro/Tesouraria	Nº de usuários atendidos
Departamento Pessoal	Número de colaboradores
Lavanderia	Quilos de roupa suja
Manutenção/Conservação	Metros quadrados
Suprimentos	Nº de itens utilizados
Informática	Nº de microcomputadores em uso
Telefone e Internet	Nº de chamadas telefônicas
Água e Esgoto	Metros quadrados
Energia Elétrica	Metros quadrados
Cozinha e Refeitório	Nº de refeições e lanches servidos no LAC

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de entrevista, dados documentais e observação não participante período de jan./jun. 2004.

Tabela 5

Custos das Atividades de Suporte (em R\$)

ATIVIDADES DE SUPORTE	Recepção	Coleta	ANÁLISE CLÍNICA			APOIO		TOTAL
			Bioquímica	Hemato-lógica	Parasito Microbio	Esterilização	Higiene	
Administração	39.700,12							39.700,12
Contabilidade	100,73							100,73
Faturamento	2.608,19							2.608,19
Financeiro	9.400,31							9.400,31
Depto. Pessoal	265,69	189,76	303,67	132,84	132,84	37,95	37,95	1.100,64
Lavanderia							27,05	27,05
Manut./Cons.	149,86	59,36	47,86	29,47	26,56	19,74	3,63	336,48
Suprimentos	73,40	491,76	300,93	80,74	249,55	389,00		1.585,38
Informática	605,37	378,36	378,36					1.362,09
Telefone	210,08	50,02	31,88	31,88	31,88			356,05
Água e Esgoto	37,08	14,69	11,85	7,30	6,58	4,88	0,87	83,25
Energia Elétrica	222,81	88,32	71,24	43,86	39,51	29,36	5,25	500,35
Refeitório	551,33	183,77	112,31	112,31	112,31			1.072,03
Total	53.924,97	1.456,04	1.258,10	438,40	599,23	480,93	74,75	58.232,67

Fonte: Elaborada pelos autores a partir de observação direta, pesquisa documental e entrevista.

Como mostra a Tabela 5, a atividade “recepção” absorve a maioria das atividades dos recursos indiretos disponíveis na organização. Essas atividades representam 92,6% do valor das atividades disponíveis totais do LAC, das quais a administração representa 68,2 %.

Similar ao que foi realizado para obter o custo unitário direto de cada atividade (seção 4.2), os custos indiretos tiveram o valor unitário calculado por minuto. A Tabela 6 apresenta uma síntese desses custos direcionados ao tempo de atividade efetivamente utilizado para cada atividade e as respectivas áreas.

Analisando-se essa tabela, a maior parcela de custos indiretos está na atividade de

recepção. Contudo, no aspecto de tempo despendido, a atividade de análise clínica é que demanda maior tempo. Justifica-se por ser a atividade principal do LAC.

6 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Uma vez mapeadas as atividades e identificados os direcionadores primários e secundários dos objetos de custos, é possível obter os custos totais dos exames realizados no LAC, tanto do usuário interno quanto do usuário externo. A Tabela 7 apresenta esses valores.

Tabela 6
Custos Indiretos Alocados às Atividades Específicas do LAC

ATIVIDADES	TAUM ¹	Custos Indiretos Totais (em R\$)	Custos Indiretos Unitários (em R\$)
Recepção	38.309	53.924,97	1,408
Coleta	23.844	1.456,04	0,061
Análise Clínica	135.910,53	2.295,70	0,275
Bioquímica	36.856,67	1.258,10	0,034
Imunologia	2.123,04	149,80	0,071
Hematologia	63.952,5	438,40	0,007
Parasitologia	2.034,07	149,80	0,074
Urinálise	17.762,15	149,80	0,008
Microbiologia	13.182,10	149,80	0,011
Apoio – Lavagem/esterilização	15.265	480,93	0,032
Apoio – Higienização/manutenção	11.446	74,75	0,007
TOTAL		58.232,67	1,712

¹TAUM - Total de atividade utilizada mês em minutos.

Fonte: Elaborada pelos autores a partir de observação direta, pesquisa documental e entrevista.

Tabela 7
Custos Totais das Atividades (por minuto)

ATIVIDADES	Custos diretos em R\$ - por minuto	Custos indiretos em R\$ - por minuto	Total dos custos/ em R\$ - por minuto
Recepção	0,13	1,408	1,538
Coleta	0,08	0,061	0,141
Análise Clínica	1,92	0,205	2,125
Bioquímica	0,32	0,034	0,354
Imunologia	0,32	0,071	0,391
Hematologia	0,32	0,007	0,327
Parasitologia	0,32	0,074	0,394
Urinálise	0,32	0,008	0,328
Microbiologia	0,32	0,011	0,331
Apoio – Lavagem/esterilização	0,06	0,032	0,092
Apoio – Higienização/manutenção	0,04	0,007	0,047
TOTAL	2,23	1,713	3,943

Fonte: Elaborada pelos autores a partir de observação direta, pesquisa documental e entrevista.

Os custos diretos por minuto, apurados na Tabela 7, representam 56,5% dos custos totais por minuto das atividades do LAC, enquanto os custos indiretos por minuto representam 43,5% dos custos totais por minuto. Observa-se, ainda, que os custos indiretos apresentam maior variabilidade entre as atividades. Além disso, o custo direto mais oneroso é o da atividade “análise clínica” (R\$ 1,92 por minuto), enquanto o custo indireto mais oneroso é o da atividade “recepção” (R\$ 1,408 por minuto).

A Tabela 7 apresenta o custo por minuto, não o custo por exame. De acordo com as entrevistas e a observação direta, pôde-se verificar que os usuários fazem, em média, seis exames de análises clínicas por material coletado. É o que se depreende dividindo-se os 18.051 exames pelo número de usuários nas atividades “recepção” e “coleta”. A Tabela 8 demonstra o custo unitário dos exames de hematologia para usuário interno e externo.

A Tabela 8 apresenta uma síntese da relação entre os custos da atividade análise clínica, o custo total do usuário interno e o custo total do usuário externo do LAC. Nessa tabela, destaca-se o valor da atividade “análise clínica” por gênero de exame, para evidenciar que, apesar de unitariamente o custo indireto por minuto não ser o mais relevante, conforme a Tabela 7, ao ser somado com os custos diretos, torna-se a atividade mais onerosa do objeto de custo (exames clínicos).

Tabela 8
Custo Médio Unitário dos Exames

Gênero do exame	Análise clínica	Custo total do usuário interno	Custo total do usuário externo
Bioquímica	R\$ 1,42	R\$ 4,64	R\$ 3,11
Hematologia	R\$ 4,24	R\$ 8,53	R\$ 6,10
Imunologia	R\$ 2,51	R\$ 5,75	R\$ 4,26
Microbiologia	R\$ 4,79	R\$ 8,79	R\$ 6,52
Parasitologia	R\$ 2,33	R\$ 5,33	R\$ 3,97
Urinálise	R\$ 2,25	R\$ 5,31	R\$ 3,95

Fonte: Elaborada pelos autores a partir de observação direta jan./jun. 2004.

Os exames de análises clínicas mais onerosos são os de Hematologia e Microbiologia, e os mais baratos são os de Bioquímica. Além disso, o custo por usuário interno é superior em relação aos custos unitários por usuário externo. Tal diferença justifica-se pelo fato de o usuário interno não se deslocar até o LAC para a coleta de material, e de as condições vitais também interferirem na quantidade do material utilizado na coleta e no tempo despendido nessa atividade. Isso foi confirmado em entrevistas com os colaboradores do LAC, quando relataram que os pacientes internados demandam maior índice de atenção dos colaboradores,

principalmente na coleta.

O custo médio unitário das análises clínicas por gênero de exame não representa a melhor forma de análise. A análise mais adequada seria por exame, porque uma tipicidade de exame contempla vários exames específicos.

O custeamento pelo sistema de custeio ABC proporcionou melhor visualização dos processos, o que, em consequência, refletiu nos custos dos serviços individualmente. Quanto à atividade “recepção”, os colaboradores relataram nas entrevistas que, além de manterem os resultados dos exames on-line, eles imprimem o resultado dos exames, coletam a assinatura do bioquímico, protocolam e entregam para serem arquivados no prontuário do paciente. Obtidos os custos dos exames, estes foram comparados com os valores que o hospital recebe por convênios ou particulares, seguindo a tabela da Associação Médica Brasileira (AMB). A Tabela 9 compara o número de exames que apresentam custo inferior à receita. Trata-se do custeamento por gênero de exame, não pela tipicidade, isto é, um exame do gênero de hematologia tem diversos tipos de exame.

Tabela 9

Viabilidade Financeira dos Exames – LAC versus AMB e Terceirização

Laboratório	Usuário Interno	%	Usuário Externo	%	Análise Clínica	%
LAC	60	54,5	94	85,5	99	90
Tabela AMB	50	45,5	16	14,5	11	10
Totais exames	110	100	110	100	110	100

Fonte: Elaborada pelos autores a partir de observação direta jan./jun. 2004.

De acordo com a Tabela 9, 60 exames de usuários internos e 94 de usuários externos (54,5% e 85,5%, respectivamente) são financeiramente viáveis de serem realizados pelo LAC, isto é, o valor recebido é superior ao custo. Os 45,5% exames restantes para usuário interno e 14,5% para usuários externos têm custo maior que a receita.

O LAC também terceiriza alguns exames quando a demanda é superior a sua capacidade operacional. Nessa situação, faz a coleta do material e prepara-o para a análise clínica, para enviar ao laboratório terceirizado. Como demonstra também a Tabela 9, 90% dos exames dos usuários, tanto os internos quanto os externos, são viáveis para o LAC. Isso significa que, em apenas 10% dos exames, o LAC tem um custo superior ao valor pago ao laboratório terceirizado na realização da atividade “análise clínica”.

Deve-se salientar que, independente de os exames serem realizados pelo laboratório terceirizado, este faz apenas a atividade “análise clínica”. As atividades “recepção”, “coleta” e

“apoio” continuam fazendo parte do processo do LAC, ou seja, incorrendo em custos para o LAC. Isso ocorre porque as atividades “recepção”, “coleta” e “apoio” completam o ciclo da produção desse serviço. Por exemplo, o usuário é atendido pela recepção, faz o cadastro e é encaminhado até a coleta, que recolhe a amostra; a recepção protocola essa amostra, e o laboratório terceirizado recolhe-a; a recepção digita os resultados em impresso próprio e entrega ao usuário interno, ou protocola esse impresso e arquiva-o no prontuário do usuário interno. Os resultados também podem ser obtidos via on-line (e, posteriormente, impressos).

Não foi possível comparar o custo dos exames com os valores recebidos pelo SUS, porque o sistema de pagamento é diferente. Ou seja, o reembolso de exames em procedimentos curativo inclui os Serviços Profissionais (SP), Serviços Hospitalares (SH) e Serviços Auxiliares de Diagnóstico Terapêutico (SADT), que incluem os exames clínicos. Dependendo do procedimento, há um valor adicionado ao montante, não sendo especificado quanto e quais exames estão sendo pagos. Por exemplo, na Obstetrícia inclui-se um reembolso pelo atendimento ao recém-nato pelo fato de o mesmo requerer a atividade “cuidados ao nascer”. A média de recebimentos para o SADT por procedimento é muito variável. De acordo com o procedimento médico realizado, pode-se receber de R\$2,00 a R\$100,00 por procedimento, não importando a quantidade de exames realizados.

Como o SUS é um pacote do sistema público, é sabido que se se realizar 1 ou 20 exames de análise clínica, esse sistema não interfere no valor que a organização recebe em SADT. O SADT, independente do exame, seja análise clínica e ultra-som, seja radiografia, é incluído no pacote de procedimentos de internamentos ou tratamentos intensivos aos pacientes provenientes do SUS.

Com a pesquisa documental, obteve-se o dado que remuneração na rubrica de SADT representa 24,5% dos recebimentos provenientes do SUS. Como esse valor é exclusivo para usuários internos, a viabilidade financeira de realizar exames para pacientes atendidos pelo SUS tende a diminuir.

Como fontes de recebimentos do LAC, têm-se a operadora de plano de saúde do hospital (40,7%), as diversas conveniadas (26,8%), o SUS (24,5%) e as particulares (8%). A operadora de plano de saúde e as demais conveniadas seguem a tabela da AMB; já o SUS é um valor definido pelo Ministério da Saúde. Essas três fontes representam 93% da receita do LAC. Desse modo, observa-se que a margem de lucratividade dos exames é pequena, chegando alguns, até, a darem prejuízo.

A partir desses dados, é possível verificar que os valores das tabelas da AMB e do

SUS estão defasados. É possível observar, também, que há recursos que apresentam ociosidade e desperdícios, que poderiam ser minimizados.

7 CONCLUSÃO

Pôde-se concluir que a metodologia de pesquisa adotada foi adequada à realização desta pesquisa. Foi possível obter os dados de custos históricos por meio (1) da pesquisa documental, (2) da pesquisa em arquivos e (3) da observação direta não participante. Os questionários e as entrevistas foram empregados para (1) confirmar ou complementar os dados de custos históricos obtidos com aquelas técnicas, e (2) para definir as atividades e os direcionadores. O protocolo de estudo de caso foi eficaz na condução da pesquisa, pois possibilitou avaliar o desenvolvimento da coleta e da análise de dados nas diversas etapas, bem como disciplinou a análise dos dados e as diversas complementações de dados que foram identificadas durante a análise.

Constatou-se que a organização estudada tem buscado uma reestruturação administrativa e financeira, principalmente por estar preocupada com a gestão financeira. A reestruturação contempla a implementação de um sistema de custeio que atenda às expectativas de geração de informações mais adequadas para auxiliar o processo de tomada de decisão. A pesquisa não teve nenhuma relação com tal reestruturação, mas os pesquisadores se beneficiaram do clima de levantamento e crítica dos dados contábeis que se fazia presente durante o período da pesquisa.

Pôde-se perceber, logo no início da pesquisa, que alguns funcionários apresentavam fatores limitantes para trabalhar com informações de custos, como o desconhecimento do que são atividades, custos diretos, custos indiretos, critério de rateio e direcionadores de custos. Outro fator limitante foi a resistência notada no corpo clínico em fornecer dados, principalmente quando o protocolo de pesquisa exigia a realização de entrevistas e questionários com médicos, enfermeiros e administradores. Apesar da resistência inicial, todo o protocolo foi executado sem comprometimento na coleta de dados. A observação direta não participante também despertou resistência de alguns funcionários nos primeiros momentos da pesquisa, que foi eliminada à medida que os objetivos da pesquisa lhes eram comunicados.

Concluiu-se que a utilização do sistema ABC na unidade LAC de um hospital filantrópico parece ser viável. Contudo, a complexidade da atividade laboratorial, seja quanto à diversidade de gêneros de exames e suas tipificadas, seja quanto às inter-relações do LAC

com os demais setores do hospital, foi um fator que dificultou muito a utilização do sistema ABC. Além disso, a ausência de controles internos prejudicou a identificação e a definição dos direcionadores de custos.

Pôde-se concluir que, após a identificação das atividades, é possível relacioná-las aos recursos e aos fatores causais (os direcionadores de custos). Essa metodologia possibilita que qualquer profissional compreenda melhor o processo de prestação de serviços e o modo como a sua atuação interfere nos custos. Tendo essa compreensão, é possível melhorar a atuação dos profissionais da área administrativa do hospital, proporcionando eficiência ao processo operacional, de forma a conseguir melhores resultados, como a redução de seus custos.

Quanto à apuração dos custos, concluiu-se que os resultados obtidos possibilitaram reconhecer que os usuários internos dos exames são mais onerosos do que os usuários externos. A onerosidade dos usuários internos se dá pelo estado de saúde e pelo deslocamento do funcionário para a coleta de dados. Assim, o usuário que requer o exame como serviço de apoio ao diagnóstico terapêutico e/ou reabilitação tem um custo maior do que usuário externo, que requer o exame com finalidade preventiva.

Ao se comparar o valor de custo dos exames do LAC com os valores recebidos, pôde-se concluir que há exames com custo maior do que o valor recebido dos convênios, tanto públicos (SUS) quanto privados (planos de saúde). A terceirização de atividades não é uma opção viável para o laboratório, pois apenas 11% dos exames terceirizados apresentam custo inferior àqueles do LAC.

Quanto aos benefícios do sistema ABC, chegou-se à conclusão que, a princípio, é um sistema aplicável na atividade laboratorial de hospitais, pois possibilita o acompanhamento da rentabilidade dos serviços e dos usuários (pacientes) internos e externos, gera informações para precificar os serviços e negociar com as operadoras de planos de saúde, identifica os serviços mais rentáveis e onerosos e permite a análise de valor agregado aos serviços.

Pode-se dizer, com base nos resultados desta pesquisa, que a implementação e utilização do sistema ABC requer que organização hospitalar tenha pessoal técnico especializado nas áreas de Custos e Financeira. Requer, também, recursos financeiros para a instalação de um sistema de informações (*software*) adequado à realidade hospitalar, uma vez que os dados em relação às atividades são bastante variáveis. É necessário dispor de mão-de-obra treinada para cuidar da manutenção do sistema ABC, pois os serviços consomem os recursos de forma muito heterogênea e isso requer atualização constante dos procedimentos de coleta e análise dos dados de custos. Além disso, é preciso haver a conscientização e o

comprometimento de todos os colaboradores do hospital, da cúpula administrativa e médica, e do pessoal técnico-operacional para que o fornecimento de dados seja o mais adequado possível e em tempo hábil.

APPLICATION OF ACTIVITY BASED COSTING: CASE STUDY IN A CLINICAL ANALYSIS LABORATORY

Abstract: Brazilian hospital organizations are beginners when it comes to using managing tools. Under these circumstances, cost information becomes essential to the decision making process regarding their financial and operational management. Activity based costing is an example of such tools. Few publications describe researches on the use of this costing method in hospitals. However, there are no reports in the Brazilian hospital literature showing they have ever taken advantage of the use of this costing method in management. Almost all Brazilian researches on costs in hospital organizations focus on some specific sector (area), because of the complexity of studying this type of organization as a whole. This article describes the results of a research whose objective was to verify the costs of services rendered by hospitals. The research was limited to the clinical analysis laboratory of a philanthropical hospital, which is a hospital sector Brazilian researches have not dealt with yet. The laboratory is inside the hospital and run along with the other sectors (functional areas). The research method applied was the descriptive case study, and the data was collected through interviews, questionnaires, passive direct observation and documental research. The results showed that the cost of preventive examinations is smaller than the cost of examinations to support therapeutical diagnostic. The study revealed that activity based costing and activity based management showed effective results regarding the need of management information about costs.

Key words: Health organizations. Cost management. ABC system.

REFERÊNCIAS

ABBAS, K. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. 2001. 155 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

BAUMGARTNER, R. R. **Avaliação da aplicabilidade do custeio ABC:** Activity Based Costing na acurácia de custos na área hospitalar, especificamente na unidade de terapia intensiva. Estudo de um caso prático. 1998. 108 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Financeiras e Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Atuariais Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1998.

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

COOPER, R. D.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração.** 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

FINKLER, S. A.; WARD, D. M. **Essentials of cost accounting for health care organizations.** 2. ed. Gaithersburg Maryland: Aspen Publishers, 1999a.

FINKLER, S. A.; WARD, D. M. **Issues in cost accounting for health care organizations.** 2. ed. Gaithersburg Maryland: Aspen Publishers, 1999b.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade gerencial.** 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GERSCHMAN, S. V. *et. al.* O setor hospitalar filantrópico e alguns desafios para as políticas públicas em saúde. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 37, n. 2, p. 265-83, mar./abr. 2003.

HORNGREN, C. T.; SUNDEN, G. L.; STRATTON, W. O. **Introduction to management accounting.** 7. ed. New Jersey: Prentice-Hall, 1999.

LIMA, S. M. L.; BARBOSA, P. R.; PORTELA, M. C. Caracterização gerencial dos hospitais filantrópicos no Brasil. **Caderno Saúde Pública**, v. 20, n. 5, p. 1249-1261, set./out. 2004,.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **Gestão estratégica de custos:** a nova ferramenta para a vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

RAIMUNDINI, S. L. *et. al.* Aplicabilidade do Sistema ABC e Análise de Custos Hospitalares: comparação entre hospital público e hospital privado. In: XXVIII ENANPAD, 2004, Curitiba. **Anais....**, 2004.

REGIS, R. Essenciais e mal administrados. **Notícias hospitalares:** gestão de saúde em debate. v. 40, n. 4, mar./abr. 2003.

ROSADAS, L. A.; MACEDO, M. A. S. A gestão de custos em instituições de saúde. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 10. Guarapari, 2003. **Anais...** Guarapari, 2003.

TOGNON, I. V. **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. 1999. 98 f. Dissertação (Mestrado em Administração) Centro Sócio-Econômico, Curso de Pós-Graduação em Administração, Universidade de Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.