

Uma análise comparativa entre os métodos de custeio discutidos na literatura contábil e os métodos usados na prática em hospitais paranaenses

Kátia Abbas

Doutorado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC
Professora da Universidade Estadual de Maringá - UEM
Av. Colombo, 5790. CEP 87020-900
E-mail: Katia_abbas@yahoo.com.br

Kelly Cristina Mucio Marques

Doutorado em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo - USP
Professora da Universidade Estadual de Maringá - UEM
Av. Colombo, 5790. CEP 87020-900
E-mail: kcmmarques@uem.br

Joyce Menezes da Fonseca Tonin

Mestrado em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná - UFPR
Professora da Universidade Estadual de Maringá - UEM
Av. Colombo, 5790. CEP 87020-900
E-mail: joycemftonin@gmail.com

Maiara Sasso

Mestrado em andamento em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo - USP
Av. Prof. Luciano Gualberto, 908. Butantã. São Paulo/SP. CEP 05508-010
E-mail: maiara_sasso@hotmail.com

Maury Leoncine

Mestrado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC
E-mail: mauryleoncine@gmail.com

RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo apresentar um estudo comparativo entre os métodos de custeio utilizados por hospitais do Paraná e as pesquisas apresentadas na literatura nacional, no período de 2004 a 2013, publicadas em congressos da área de Contabilidade. Foram analisados 37 artigos. O universo de pesquisa dos hospitais contemplou aqueles de médio e grande porte, localizados nas três maiores cidades do estado do Paraná, segundo dados do IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística). Conseguiu-se um total de quatorze respostas para a análise. No caso dos artigos publicados na literatura, o mais enfatizado foi o ABC e nos hospitais o mais

utilizado foi a absorção integral, mostrando haver uma lacuna entre o que os pesquisadores vêm estudando e o que os hospitais estão fazendo. Os resultados evidenciaram a carência de estudos que abordem as possíveis explicações por traz da adoção de determinado método, ou ainda, por que um método não vem sendo utilizado com mais frequência, como o ABC, tão discutido na literatura sobre métodos de custeio em hospitais.

Palavras-Chave: Métodos de custeio. Custos em hospitais. Custos para decisão.

A comparative between the cost analysis methods discussed in accounting literature and methods used in practice in hospitals paranaenses

ABSTRACT

This research aimed to present a comparative study between the costing methods used by hospitals of Paraná and the research presented in the national literature, in the period from 2004 to 2013, published in congress of Accounting. 37 articles were analyzed. The universe for the hospitals included those of medium and large, located in the three largest cities in the state of Paraná according to the IBGE (Brazilian Institute of Geography and Statistics). Was achieved a total of fourteen responses for analysis. With respect to articles published in the literature, the most emphasized was the ABC and in the hospitals the most used was the full absorption, showing that there is a gap between what researchers have been studying and what hospitals are doing. The results showed a lack of studies addressing the possible explanations behind the adoption of a particular method, or by a method that is not being used more frequently, such as ABC, as discussed in the literature on costing methods in hospitals.

Keywords: Costing Methods. Costs in hospitals. Costs for Decision.

1 INTRODUÇÃO

As mudanças na conjuntura econômica bem como a necessidade de informações relevantes e tempestivas tornaram a Contabilidade de Custos, com suas ferramentas, métodos, artefatos, enfim com suas práticas, sinônimo de vantagem competitiva nas empresas, devendo assim, segundo Maher (2001) ser incorporada no processo de formação de suas estratégias.

O cálculo e a análise dos custos é importante e necessário não apenas para as empresas industriais, mas também para as comerciais e de serviços. Em relação aos hospitais, é imprescindível controlar e conhecer os custos, visto que permite o

gerenciamento dos serviços, a implantação de medidas para melhoria do desempenho das unidades, redefinição das prioridades, aumento da produtividade e melhor utilização do uso de recursos (ABBAS, et al. 2010).

Cherubin e Santos (2002) argumentam que os hospitais brasileiros começaram a se preocupar com a competitividade apenas no final dos anos 90, sendo que a busca por eficiência e custo baixo passou a ser meta dos administradores hospitalares. Baumgartner (1998) também destaca que a área da saúde sentiu os efeitos da globalização da economia, da concorrência e da utilização da tecnologia, fazendo com que os administradores passassem a se preocupar com a composição dos custos.

Dentre as práticas disponibilizadas pela Contabilidade de Custos, estão os métodos de custeio, que de acordo com Beuren (1993), dentre outras informações, auxiliam os gestores na avaliação de desempenho das atividades, processos e produtos; nas decisões de investimentos; nas decisões de comprar ou fabricar e na formação do processo de venda.

Vários são os métodos de custeio apresentados pela literatura, dentre eles o custeio por absorção, o método das seções homogêneas ou método RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*), o custeio variável, o método da unidade de esforço de produção (UEP), o Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing - ABC*) e uma de suas variantes, o *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC). Cada um destes métodos apresenta vantagens e desvantagens e a decisão entre a utilização de um ou de outro deve levar em consideração a informação desejada (MAHER, 2001; MARTINS; ROCHA, 2010) e o tipo de organização.

Leoncine et al. (2012), referindo-se aos métodos de custeio para hospitais, ressaltam sua importância, afirmando que os mesmos auxiliam na gestão de custos e na análise de resultados. Vários são os estudos apresentados tanto na literatura nacional quanto internacional com pesquisas empíricas em hospitais direcionadas aos métodos de custeio. Vários destes estudos apresentam, por exemplo, a aplicação do método ABC em setores ou áreas específicas dos hospitais, dentre eles os estudos de Baumgartner (1998), Tognon (1999), Abbas (2001), Vargas (2002), Struet et al. (2007), Jericó e Castilho (2010). No entanto, Struet et al. (2007) mencionam que não há relato

na literatura brasileira sobre hospitais que de fato tenham se beneficiado do uso desse método de custeio. Na literatura internacional, Popesko e Novák (2011) ressaltam que numerosos estudos abordam a utilização do método ABC em hospitais, porém são estudos acadêmicos.

Diante do contexto e problema apresentados, formula-se a seguinte questão direcionadora desta pesquisa: Considerando as publicações mais recentes apresentadas e discutidas em congressos nacionais de Contabilidade quanto aos métodos de custeio hospitalares, há convergência entre tais discussões e recomendações acadêmicas e as práticas nos hospitais dos Paraná?

Assim, diante da importância das instituições hospitalares conhecerem seus custos bem como de verificar se o que a literatura vem discutindo está sendo usado pelos hospitais, esta pesquisa tem como objetivo apresentar um estudo comparativo entre os métodos de custeio utilizados em pesquisas publicadas em congressos nacionais entre 2004 e 2013 e aqueles utilizados por hospitais do Estado do Paraná. O intuito foi verificar se os métodos apresentados e discutidos na literatura estão sendo usados na prática em hospitais.

Para atingir o objetivo, este artigo está dividido, além desta introdução, em mais quatro seções. A segunda seção apresenta a Fundamentação Teórica, que discorre brevemente sobre alguns métodos de custeio que podem ser utilizados pelos hospitais. A terceira seção apresenta a metodologia, expondo os tipos de pesquisa utilizados e a forma como os dados da pesquisa foram coletados. A quarta seção apresenta a identificação dos métodos de custeio utilizados pelos hospitais apresentados na literatura nacional bem como a identificação destes métodos utilizados para apuração dos custos em hospitais do Paraná, e incorre em uma análise comparativa entre ambos. E por fim, a quinta seção apresenta as considerações finais do estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Métodos de Custeio

O método de custeio é um dos componentes de um sistema de custos, utilizado no processo de alocação de custos aos produtos (CORONETTI et al. 2012). Portanto, o sistema é algo mais amplo, sendo o método um dos seus componentes. Segundo Martins e Rocha (2010, p. 44) “a expressão método de custeio diz respeito à composição do valor do custo de um evento, atividade, produto, atributo etc.”

Os métodos não são úteis apenas para determinar o valor dos objetos de custeio, mas fornecem várias outras informações, tais como “reduzir custos; melhorar os processos; eliminar desperdícios; decidir entre produzir ou terceirizar; e eliminar, criar e aumentar, ou diminuir a linha de produção de certos produtos” (ABBAS et al. 2012).

O custeio por absorção e o custeio variável foram criados após a proliferação das indústrias na Revolução Industrial (BEUREN, 1993) e, juntamente com o RKW são considerado métodos tradicionais (MEGLIORINI, 2012; KAPLAN; COOPER, 1998). Estes métodos foram desenvolvidos em um ambiente em que as empresas produziam pouca variedade de produtos com grande volume de produção, não havia muita concorrência, as empresas praticavam preços altos e, conseqüentemente, o mercado absorvia as ineficiências. Além disso, devido ao pouco uso de tecnologia, a maioria dos custos eram diretos e variáveis, portanto, o uso de métodos que utilizam rateio, mesmo com bases arbitrárias, não distorcia de forma impactante os custos dos produtos.

O custeio ABC é considerado por Kaplan e Cooper (1998) como avançado, pois surgiu em face do novo ambiente, onde observa-se as seguintes características:

- a) Produção flexível para atender os desejos dos clientes;
- b) Produção de maior variedade de produtos com pequeno volume de produção;
- c) Vida útil dos produtos reduzida;
- d) Existe uma busca por qualidade;
- e) O mercado evita as ineficiências.

Infere-se que também pode ser considerado método avançado o TDABC, que segundo Santana, Afonso e Fagundes (2013), surgiu para diminuir as limitações do ABC.

2.2 Custeio por Absorção

O custeio por absorção parcial é o método aceito pelos Princípios Contábeis em vigor no Brasil (CPC 16 – Estoques) e considera como custo dos produtos todos os tipos, sejam eles fixos, variáveis, diretos e indiretos. Logo, o valor dos estoques apresentados no Balanço Patrimonial, bem como o custo dos produtos e serviços vendidos, apresentados na Demonstração de Resultado (MARTINS; ROCHA, 2010), são calculados através deste método, que não considera as despesas em seu cálculo.

Para a atribuição dos custos indiretos aos produtos são utilizados critérios de rateios, podendo a distribuição dos custos passar pelos centros de custos ou por departamentos e, após, aos produtos, que também recebem os custos diretos. Porém, caso a empresa não esteja em busca de uma informação mais acurada bem como não deseja controlar os centros de custos, a atribuição dos custos indiretos pode ser feita aos produtos, sem passar pelos mesmos. Para Padoveze (1997), a principal função do custeio por absorção é avaliar os inventários e não atender as necessidades gerenciais da empresa.

O Custeio por Absorção Integral considera, além dos custos, também as despesas da administração e de vendas. Martins e Rocha (2010) ressaltam que o Custeio por Absorção Integral, na sua versão extrema que é o RKW, considera além dos custos, das despesas da administração e da área de vendas, também os encargos financeiros e os juros sobre o capital próprio.

2.3 Custeio Variável

Nesse método de custeio são alocados aos produtos apenas os custos variáveis, sendo os demais custos, assim como as despesas, lançados no resultado do período. Para Martins e Rocha (2010) a não utilização dos custos fixos se deve a três fatores: os mesmos são necessários para que a indústria possa operar, ter instalada sua

capacidade de produção e não para produzir uma unidade a mais de determinado produto; são distribuídos aos bens ou serviços por meio de critérios de rateio arbitrários; e caso ocorra aumento do volume de produção tem-se um menor custo fixo por unidade e vice-versa, portanto, no caso da redução da produção de um item pouco lucrativo, ocorrerá aumento no custo fixo.

Para Martins e Rocha (2010), o custeio variável é um método para tomada de decisão. Bornia (2009) complementa que o mesmo está relacionado ao apoio a decisões de curto prazo. Através desse método é possível incorrer na análise custo-volume-lucro, que segundo Horngren, Datar e Foster (2004, p. 55) “examina o comportamento de receitas totais, custos totais e o lucro das operações com a ocorrência de mudanças no nível de produção, no preço de venda, no custo variável por unidade e/ou nos custos fixos de um produto”. As ferramentas relacionadas à análise custo-volume-lucro são a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio, a margem de segurança e a alavancagem operacional (SOUZA et al., 2011).

Enquanto no custeio por absorção é obtido o lucro bruto, no custeio variável é obtida a margem de contribuição, através da diferença entre a receita da venda do produto e seus custos e despesas variáveis. Para Vanderbeck e Nagy (2003), essa ferramenta pode ser utilizada para estudar os efeitos de mudanças nos volumes de vendas.

2.4 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

O ABC foi introduzido na década de 80 por Robin Copper e Robert Kaplan como uma alternativa aos métodos tradicionais de contabilidade (ÖZBAYARAK et al. 2004). As abordagens tradicionais baseadas no volume, ou melhor, os métodos de custeio que alocam os custos com base na mão de obra direta ou hora máquina, distorcem os custos dos produtos (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).

Já o método ABC é considerado um artefato gerencial da Gestão Estratégica de Custos (SOUZA; ROCHA, 2009). Segundo Cooper e Slagmulder (2003), consiste em reduzir custos e simultaneamente melhorar a posição estratégica da empresa. Nesse custeio, primeiramente são atribuídos os custos para as atividades e, posteriormente,

destas aos produtos. Sendo, por isso, a distribuição feita em dois estágios. Segundo Brimson (1996), as atividades descrevem o que uma empresa faz, tornando evidentes os recursos necessários para sua execução. A distribuição dos gastos às atividades e destas aos produtos é feita através dos direcionadores de custos ou direcionadores de recursos para o primeiro estágio de alocação e direcionadores de atividades para o segundo estágio (COGAN, 1997). Ressalta-se que este método utiliza um grande número de direcionadores de custos, cada qual específico à atividade a que se relaciona.

Para Bornia (2009), os custos a serem distribuídos às atividades são os diretos, os indiretos e também as despesas. Apesar dos custos diretos não apresentarem dificuldade para serem alocados aos produtos, também podem ser alocados às atividades para fins de controle.

Porém, Shank e Govindarajan (1997) ressaltam que apesar do ABC ser mais preciso ao atribuir os custos aos produtos, o mesmo é complexo e oneroso visto que envolve dispendiosas e demoradas análises dos objetivos e das operações da empresa, bem como investimentos em informatização e treinamento de pessoal. Provavelmente também seja necessária a contratação de consultoria externa para auxiliar a sua implantação (MAUSS; COSTI, 2006). Um estudo apresentado no Boletim IOB 11/94 (1994) destacou que este método deve ser considerado em empresas que apresentam uma parcela significativa de custos indiretos; que produzem em um mesmo estabelecimento, produtos e/ou serviços de extrema variedade; que trabalham com clientela diversificada, ou seja, que compram muito, que compram pouco, que exigem especificações especiais e serviços adicionais, dentre outros (MAUSS; COSTI, 2006).

Apesar de ter sido originalmente desenvolvido para o uso em empresas industriais (POPESKO; NOVÁK, 2011), o ABC pode ser aplicado a qualquer empresa, de qualquer porte ou natureza e as informações geradas por este método, ou seja, o cálculo dos custos das atividades e dos produtos pode proporcionar o gerenciamento baseado em atividades (*Activity-based Management* - ABM) (KAPLAN; COOPER, 1998; ÖZBAYARAK et al. 2004). Através das informações obtidas pelo ABC é que o ABM vai incorrer em análises para aprimorar os processos da empresa. Kaplan e Cooper (1998)

afirmam que o ABM possibilita que a empresa atinja seus objetivos com menos recursos, ou seja, com um custo total menor.

Ressalta-se, porém, que após a explosão inicial de entusiasmo que gozava no início de 1990, o ABC passou a ser visto como muito complexo, demorado, trabalhoso e oneroso para valer a sua implementação (BARRET, 2005). Assim, para superar as limitações do ABC, os próprios Kaplan juntamente com Anderson desenvolveram uma nova abordagem para o ABC, o *Time-driven Activity Based Costing* (TDABC) (SOUZA et al. 2010; EVERAERT et al. 2008). Neste caso, é dispensada a utilização de estudos para verificar a forma de alocação dos recursos e é utilizado apenas um direcionador, o tempo, para alocar os custos das atividades aos objetos de custeio (KAPLAN; ANDERSON, 2007).

2.5 Método da Unidade de Esforço de Produção (UEP)

Este método, segundo Bornia (2009), se originou durante a Segunda Guerra Mundial pelo engenheiro francês Georges Perrin e, em seguida, foi alterado por Franz Allora, seu discípulo, que introduziu modificações ao método denominando-o de método UEPs. Allora, trouxe o método para o Brasil no início dos anos 60.

Martins e Rocha (2010) conceituam a UEP como sendo uma medida do trabalho e dos recursos utilizados na produção e, segundo Souza e Diehl (2009), um produto que necessita de quatro UEPs para ser produzido exige o dobro de esforço em relação a um produto que necessita de duas UEPs. A utilização de uma unidade comum de produção permite a mensuração da produção e vários produtos através de uma única medida (MARTINS; ROCHA, 2010).

Assim, este método baseia-se na unificação da produção com o objetivo de tornar o processo de controle gestão mais simples. Esta unificação da produção está relacionada ao conceito teórico de esforço de produção, que representa todos o esforço despendido na transformação do produto acabado (BORNIA, 2010).

É importante ressaltar que este método utiliza apenas os custos de transformação, ou seja, todos os custos envolvidos no processo produtivo tais como mão de obra direta, supervisão da produção, energia elétrica, depreciação dos

equipamentos, materiais de consumo, peças de manutenção, gastos com manutenção, dentre outros. Portanto, os custos de matéria-prima, embalagens, peças e componentes adquiridos prontos, devem ser tratados separadamente (ALLORA; GANTZEL, 1996) bem como as despesas de estrutura (BORNIA, 2009).

As etapas para implementação do método são: divisão da fábrica em postos operativos; cálculo do custo/hora (em \$) por posto operativo; obtenção dos tempos dos produtos pelos postos operativos; definição do produto-base; cálculo dos potenciais produtivos (UEP/h) nos postos operativos; determinação da equivalência dos produtos em UEP; mensuração da produção total em UEP; e cálculo dos custos de transformação.

Allora e Allora (1995) defendem que este método é voltado para a melhoria de processos, redução de custos, aumento da rentabilidade dos produtos e melhoria da lucratividade da empresa. E, segundo Martins e Rocha (2010, p. 171), pode ser utilizado como meio de atribuição de custos, mas seu principal objetivo são os postos operativos.

3 DESIGN METODOLÓGICO

Esta pesquisa consiste em um estudo descritivo. De acordo com Gil (2011, p. 28), “este tipo de pesquisa tem como principal objetivo descrever as características de determinada população ou fenômeno ou ainda estabelecer relações entre as variáveis”. Neste caso, foram descritos os métodos de custeio utilizados em hospitais do estado do Paraná e os métodos abordados nos artigos publicados nos anais de congressos nacionais que trataram do tema método de custeio em hospitais.

Quanto aos procedimentos, refere-se a uma pesquisa de levantamento de informações. Com relação aos métodos utilizados pelos hospitais foi feito o contato via *e-mail* ou por telefone com o departamento de contabilidade ou o setor responsável pela área de custos de hospitais de médio e grande porte do estado do Paraná. Foram feitas duas questões para os respondentes. Primeiramente, foi questionado sobre o método de custeio utilizado, posteriormente, com o objetivo de confirmar a primeira

questão, foi perguntado se todos os custos e despesas são distribuídos ou apenas os custos e, nesse caso, quais custos (fixos e variáveis ou somente variáveis e, ainda, se havia a distribuição de despesas). Desse modo, foi possível classificar os métodos em absorção parcial ou integral, variável e ABC, pois na primeira questão os respondentes explicavam de que forma os gastos eram distribuídos (por centro de custos, departamentos, atividades) e, na segunda, quais eram os gastos distribuídos.

Quanto à abordagem do problema, refere-se uma pesquisa qualitativa e quantitativa, pois traduz em números os métodos utilizados nos hospitais investigados e aqueles utilizados nos eventos nacionais que trataram do assunto, além disso, incorre em interpretações e análises sobre os mesmos. As análises foram feitas com base na comparação das informações encontradas nos hospitais e nos artigos, utilizando a revisão de literatura como auxílio.

Para a seleção do universo de pesquisa dos hospitais foi usado o seguinte critério: busca pelos hospitais de médio e grande porte segundo dados do DATASUS nas cidades de Curitiba, Londrina e Maringá, todas no estado do Paraná. As três cidades foram selecionadas por serem as maiores do estado do Paraná segundo dados do IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística). A busca resultou em 31 hospitais em Curitiba, 8 em Londrina e 10 em Maringá, totalizando 49. Destes, conseguiu-se resposta de 5 em Curitiba, 3 em Londrina e 6 em Maringá, totalizando 14 hospitais (29% de taxa de resposta).

Em relação aos congressos nacionais, foram utilizados dados secundários coletados nos anais. Os eventos analisados foram: Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD), Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, Congresso Brasileiro de Custos (CBC) e Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT). Os dados foram coletados dos últimos dez anos, abrangendo o período de 2004 a 2013. Destaca-se que o evento ANPCONT teve seu início em 2007, por isso, o levantamento foi feito de 2007 a 2013 e, embora o congresso USP de Iniciação Científica tenha iniciado em 2004, o *site* disponibiliza os artigos a partir da edição de 2008, sendo o

levantamento feito de 2008 a 2013. Como este estudo não comparou a evolução das publicações ao longo do tempo, a inclusão dos artigos desses dois eventos não prejudicou os resultados, ao contrário, ofereceu mais recursos para as análises.

Para a busca dos artigos nos congressos foram usados os termos: métodos de custeio, hospitais, custos e custo hospitalar. Posteriormente, foram analisados os resumos dos artigos encontrados para verificar se estavam adequados ao tema deste estudo. Aqueles que se enquadraram na temática investigada foram lidos e extraídos os dados referentes aos métodos de custeio analisados.

Foram encontrados sobre o tema, 30 artigos no Congresso Brasileiro de Custos, 7 no ENANPAD, 1 no ANPCONT, 1 no Congresso USP de Iniciação Científica e 1 no Congresso USP, totalizando 40 artigos que tratam da utilização de métodos de custeio em hospitais. Destaca-se que, dos 40 artigos encontrados, 3 abordaram o custeio alvo. No entanto, o mesmo não se tratava de um método de custeio e sim de um processo de gerenciamento de custos e lucro (EVERAERT et al., 2006), por isso, esses artigos foram excluídos da amostra, restando 37 trabalhos.

Uma limitação da pesquisa foi a taxa de resposta dos hospitais investigados. Isso porque em alguns hospitais as questões não foram respondidas, embora fossem feitas várias tentativas; em outros não foi possível chegar ao responsável pela área de custos. No entanto, destaca-se que mesmo sendo uma informação de caráter gerencial, quatorze hospitais participaram da pesquisa e explicaram de forma detalhada o modo usado para distribuir seus custos.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

O estudo teve como objetivo apresentar um comparativo entre os métodos de custeio utilizados em pesquisas publicadas em congressos nacionais entre 2004 e 2013 e aqueles utilizados por hospitais do Estado do Paraná. O intuito foi verificar se os métodos apresentados e discutidos na literatura estão sendo usados na prática em hospitais.

É relevante mencionar que, na maioria dos casos, os artigos não tratam da descrição ou da investigação do método de custeio usado pelo hospital, mas sim da viabilidade da aplicação de algum dos métodos discutidos, não sendo este utilizado pela organização (32 artigos), outros abordaram a comparação de métodos (3 artigos), a comparação entre o sistema atual e outro proposto (1 artigo) e bibliográfico sobre a aplicação de algum método (1 artigo). Por isso, a importância em comparar os mesmos com o que os hospitais vêm empregando para o cálculo dos custos com vistas à tomada de decisões.

Após o levantamento das informações, verificou-se que a minoria dos trabalhos abordou o método de custeio variável (5%), conforme o Quadro 1. Outros métodos pouco abordados foram o absorção integral e o RKW, ambos com 5% de frequência cada. É interessante mencionar que o RKW é um método que distribui custos e despesas, por isso, é considerado como custeio integral ou absorção integral. Desse modo, pode-se concluir pelos dados que 10% abordaram o custeio integral.

Método	Quantidade	%
ABC	21	57%
Integral	2	5%
Absorção Parcial	6	16%
ABC e UEP	1	3%
ABC e variável	1	3%
RKW	2	5%
Variável	2	5%
BC/ABM	1	3%
TDABC	1	3%
Total	37	100%

Quadro 1 - métodos utilizados nos artigos

É possível visualizar pelo Quadro 1 que a maioria dos artigos aborda o método ABC (57%), uma de suas variantes (ABC/ABM ou TDABC, totalizando 6%) ou em conjunto com outros para apurar custos nos hospitais (ABC e UEP ou ABC e variável, totalizando 6%). Na sequência aparece o custeio por absorção parcial com 16% de

frequência. Pelos dados é possível verificar que a maioria dos artigos aborda o custeio ABC e suas variantes, totalizando 68%.

Em todos os 25 artigos que utilizaram o método ABC ou alguma de suas variantes, o mesmo foi aplicado na forma de modelo, ou seja, foi proposta uma forma de aplicação em algum setor do hospital. Por este tipo de trabalho, proposição de modelo de custo, não é possível verificar se os hospitais chegam a implantar ou não os métodos indicados e se está sendo útil ou não à tomada de decisão. Além disso, o mesmo sempre é proposto para aplicação em apenas algum setor do hospital ou para algum procedimento e não na empresa como um todo.

Pelo que foi abordado na literatura, qualquer tipo de empresa pode usar o ABC, mesmo existindo casos em que o método seja mais adequado em empresas que tem a maioria dos custos como sendo indiretos.

Outro ponto que merece destaque a esse respeito, é que os dados são coletados, o modelo é proposto e o trabalho publicado, ou seja, há uma preocupação em mostrar a aplicabilidade do custeio ABC e outros métodos em hospitais. Para ilustrar o que os hospitais estão usando como métodos de custeio para decisão, foram analisados os dados de 14 hospitais de médio e grande porte das cidades de Curitiba, Londrina e Maringá, no estado do Paraná. Destes, 5 são hospitais privados, 8 filantrópicos e 1 é público, conforme apresentado no Quadro 2. Por questões éticas os hospitais não foram identificados para preservar a privacidade dos mesmos.

Os dados do Quadro 2 mostram que a maioria utiliza o método integral ou absorção integral, totalizando 12 hospitais (86%). O absorção parcial é usado por 2 hospitais (14%), ou seja, nesses casos apenas usam o método exigido pelas normas Contábeis vigentes. Os demais métodos utilizados são empregados em conjunto com o absorção integral, sendo o ABC em 1 hospital (7%) e o variável em 3 hospitais (21%).

HOSPITAL	NATUREZA	PORTE	MÉTODO DE CUSTEIO
1	Privado	Médio	Absorção integral
2	Privado	Médio	Absorção integral e custeio variável
3	Privado	Médio	Absorção integral
4	Filantrópico	Médio	Absorção integral
5	Público	Médio	Absorção integral
6	Privado	Médio	Absorção integral
7	Filantrópico	Grande	Absorção integral
8	Filantrópico	Grande	Absorção integral
9	Filantrópico	Grande	Absorção integral e ABC
10	Privado	Grande	Absorção integral
11	Filantrópico	Médio	Absorção integral
12	Filantrópico	Grande	Absorção integral e custeio variável
13	Filantrópico	Grande	Absorção integral e custeio variável
14	Filantrópico	Médio	Absorção integral

Quadro 2: métodos utilizados pelos hospitais pesquisados

A preponderância do uso do custeio integral nesta amostra pode indicar a importância em se conhecer os gastos totais (custos e despesas) de prestar o serviço e administrar esse tipo de entidade devido à sua complexidade. Além disso, muitas vezes não é fácil separar os custos das despesas nessas organizações devido à existência de diversos setores que não prestam serviços ligados à atividade principal, como a administração, a contabilidade e outros, além da existência de setores como a lavanderia e a nutrição e dietética, que prestam serviços de forma indireta para que a atividade principal possa ser executada. Outro fator que pode contribuir para essa necessidade de conhecer o custo mais a despesa total de prestar o serviço pode ser a dependência de receitas oriundas de planos de saúde, as quais tem que ser suficientes para cobrir todos os gastos de um procedimento.

Em alguns hospitais, além do custeio por absorção integral existe a utilização do custeio variável, que é indicado para decisões de curto prazo, complementando as informações necessárias para a tomada de decisão. As informações do custeio variável, em especial a margem de contribuição, ajudam a verificar quais serviços têm melhor e pior desempenho, de modo a estimular o controle dos custos daqueles serviços com margens insuficientes ou menores.

Outro ponto importante é que o uso apenas dos custos variáveis diminui a necessidade de rateio de custos indiretos, uma vez que segundo Martins e Rocha (2010, p. 42) “[...] todos os custos indiretos são fixos.” Obviamente a questão da viabilidade de mensuração é de suma importância para definir se um custo é direto ou indireto, mas sendo variável a probabilidade de ser direto é maior. Com isso, os hospitais estão usando um método que trabalha com a distribuição de custos e despesas, usando rateios para os custos indiretos e as despesas e outro que tende a utilizar pouco o rateio (custeio variável), gerando, desta forma, informações que se complementam para decisões de longo, médio e curto prazo.

Em relação à utilização do custeio ABC em hospitais, que foi o método mais discutido nos artigos e o que menos apareceu na prática, os estudos deveriam partir para outro estágio e verificar em hospitais que vêm usando o mesmo, como foi a implantação, em quais setores e de que forma o mesmo vem sendo utilizado para a tomada de decisão. No hospital 9, analisado neste trabalho, o responsável mencionou que os gastos que podem ser rastreados são distribuídos por atividades (ABC) e os demais são distribuídos via centro de custos. Não foi objetivo deste trabalho analisar como os métodos são usados, mas seria interessante que trabalhos investigassem essa questão em organizações que utilizam o ABC.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Uma conclusão a respeito da comparação entre os métodos abordados nos artigos e aqueles utilizados pelos hospitais é a diferença entre os mais frequentes em cada categoria. No caso dos artigos, o mais enfatizado foi o ABC e, nos hospitais, foi o absorção integral, mostrando haver uma lacuna entre o que os pesquisadores vêm estudando e o que os hospitais estão fazendo.

Não que a literatura deva discutir apenas o que é usado na prática, pois se assim o fosse não haveria evolução no conhecimento. No entanto, pelas análises ficou evidenciada a carência de estudos que abordem as possíveis explicações por traz da

adoção de determinado método, ou ainda, por que um método não vem sendo utilizado com mais frequência, como o ABC, tão discutido e proposto pela literatura.

O custeio ABC é viável e útil, conforme pontuam os trabalhos, porém não é utilizado pelos hospitais e, embora este trabalho tenha encontrado uma lacuna entre a literatura e a prática, o objetivo foi chamar a atenção dos pesquisadores para o fato de que propor modelos ou verificar aplicabilidade na prática já não agregam conhecimento sobre o tema pesquisado. Conforme pontua Scapens (1994), os pesquisadores não deveriam se preocupar se as empresas estão adotando práticas que seriam teoricamente ideais, mas sim, se dedicar a estudar as práticas de Contabilidade Gerencial *per si*.

Destaca-se que em apenas um dos artigos analisados foram encontradas descrições e análises sobre o método de custeio usado pelo hospital objeto de estudo, por isso, verifica-se a carência desse tipo de pesquisa para evidenciar de que forma os mesmos são usados e com qual finalidade. Desse modo, destaca-se a originalidade deste trabalho em trazer informações sobre o que essas organizações estão usando como método para a distribuição de seus custos, contribuindo tanto para a literatura quanto para a prática.

Uma limitação do trabalho é que os resultados da pesquisa não podem ser extrapolados para além da amostra dos hospitais e dos congressos investigados, no período de abrangência de análise.

Conforme abordado, uma recomendação deste trabalho é a necessidade de pesquisas que mostrem por que os hospitais adotaram determinado método e como o mesmo vem sendo usado para a tomada de decisão, de preferência com o auxílio de alguma teoria que possa auxiliar nas análises e explicações, sendo um passo adiante nas pesquisas da área. Outra recomendação é investigar o motivo que leva o hospital à adoção do custeio integral (encontrado na maioria dos hospitais da amostra) e se em outras regiões do Brasil isso também acontece.

REFERÊNCIAS

- ABBAS, K. (2001). Gestão de custos em organizações hospitalares. (*Dissertação de Mestrado*). Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.
- ABBAS, K.; GONÇALVES, M.N. e LEONCINE, M. (2012). Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. *ConTexto*, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145-159.
- ALLORA, F. e ALLORA, V. (1995). *UP' - Unidade de medida da produção*. São Paulo: Pioneira.
- ALLORA, V. e GANTZEL, G. (1996). *Revolução nos custos*. Salvador: Casa da Qualidade Ltda.
- BARRET, R. (2005). Time-driven costing: the bottom line on the new ABC. *Business Finance*, mar.
- BAUMGARTNER, R.R. (1998). 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. (*Dissertação de Mestrado*). Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Financeiras e Contábeis, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.
- BEUREN, I.M. (1993). Evolução histórica da contabilidade custos. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 5, n. 1, p. 61-66, fev.
- BORNIA, A.C. (2009). *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. (2 ed.). São Paulo: Atlas.
- BRIMSON, J. (1996). *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades*. Tradução: Antonio T. G. Carneiro. São Paulo: Atlas.
- CHERUBIN, A. e SANTOS, N.A. (2002). *Administração hospitalar: fundamentos*. (3 ed.). São Paulo: Loyola.
- COGAN, S. (1997). *Modelos de ABC/ABM: inclui modelos resolvidos e metodologia original de reconciliação de dados para o ABC/ABM*. Rio de Janeiro: Qualitymark.
- COOPER, R. e SLAGMULDER, R. (2003). Strategic cost management: expanding scope and boundaries. *Cost management*. v. 17, n. 1, jan./fev.

CORONETTI, J.; BEUREN, I.M. e SOUSA, M. A. (2012). B. Os métodos de custeio utilizados nas maiores indústrias de Santa Catarina, *Gestão e Organização*, v. 10, n. 2, p.324-343, maio/ago.

DATASUS. *Departamento de Informática do SUS*. Disponível em: datasus.saude.gov.br. Acesso em: 03/mar/2014.

EVERAERT, P.; BRUGGEMAN, W.; SARENS, G.; ANDERSON, S.R. e LEVANT, Y. (2008). Cost modeling in logistics using time-driven ABC: experiences from a wholesaler. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, v. 38, n. 3, p.172-191.

EVERAERT, P.; LOOSVELD, S.; ACKER, T.V.; SCHOLLIER, M. e SARENS, G. (2006). Characteristics of target costing: theoretical and field study perspectives. *Qualitative Research in Accounting and Management*, v. 3, n. 3, p. 236-263.

GIL, A.C. (2011). *Como elaborar projetos de pesquisa*. (5 ed.). São Paulo: Atlas.

HORNGREN, C.T.; DATAR, S. M. e FOSTER, G. (2004). *Contabilidade de custos*. Tradução: Robert Brian Taylor. (11 ed.). São Paulo: Pearson Prentice Hall.

JERICÓ, M.C. e CASTILHO, V. (2010). Cost management: the implementation of the activity-based costing method in central sterilizing services. *Revista Escola de Enfermagem USP*, v. 44, n. 3, p.734-741, maio/ago.

KAPLAN, R.S. e ANDERSON, S.R. (2007). *Custeio baseado em atividades e tempo: time-driven activity-based costing*. Tradução: Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Elsevier.

KAPLAN, R.S. e COOPER, R. (1998). *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. O. P. Traduções. São Paulo: Futura.

LEONCINE, M.; BORNIA, A.C. e ABBAS, K. (2012). Sistemática para apuração de custos por procedimento médico hospitalar. *Produção*. São Paulo, v. 22.

MAHER, M. (2001). *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas.

MARTINS, E. e ROCHA, W. (2010). *Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas*. São Paulo: Atlas.

MAUSS, C.V. e COSTI, R.M. (2006). O método de custeio abc como instrumento de gestão. In: *SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA*. Disponível em <http://www.aedb.br/seget/artigos>. Acesso em: 03/abr/2014.

MEGLIORINI, E. (2012). *Custos: análise e gestão*. (3 ed.). São Paulo: Pearson Prentice Hall.

ÖZBAYARAK, M.; AKGUN, M. e TÜKER, A.K. (2004). Activity-based costing estimation in a push/pull advanced manufacturing system. *International Journal of Production Economics*, v. 87, n. 1, p. 49-65.

PADOVEZE, C.L. (1997). *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas.

POPESKO, B. e NOVÁK, P. (2011). Application of ABC method in hospital management. recent researches in economics and management transformation. *Proceedings of the 6th IASME/WSEAS International Conference on Economy and Management Transformation (EMT '11)*. Angers, France November 17-19. Disponível em www.wseas.us/e-library/conferences/2011/Angers/EMT/EMT-11.pdf. Acesso em: 10/abr/2014.

SANTANA, A.F.B.; AFONSO, P.; FAGUNDES, J.A. (2013). Time driven activity based costing (TDABC): um perfil dos artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 20, Uberlândia. *Anais....*São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos.

SCAPENS, R. (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practices. *Management Accounting Research*, vol. 5, p. 301-321.

SHANK, J.K. e GOVINDARAJAN, V. (1997). *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentes e competitivos*. Tradução: Luiz Orlando Coutinho Lemos. Rio de Janeiro: Campos.

SOUZA, B. e ROCHA, W. (2009). *Gestão de custos interorganizacionais: ações coordenadas entre clientes e fornecedores para otimizar resultados*. São Paulo: Atlas.

SOUZA, M.A.; SCHNORR, C. e FERREIRA, F.B. (2011). Análise das relações custo-volume-lucro como instrumento gerencial: um estudo multicaso em indústrias de grande porte do Rio Grande do Sul. *Revista Contabilidade e Organizações*, v. 5, n. 12, p. 110-134, maio/ago.

STRUETT, M.A.M.; SOUZA, A.A. e RAIMUNDINI, S.L. (2007). Aplicação do custeio baseado em atividades: estudo de caso em um laboratório de análises clínicas. *ConTexto*, v. 7, n. 11.

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

Aplicação do custeio baseado em atividades em uma empresa de serviços rodoviários

Edson Roberto Macohon, Jorge Eduardo Scarpin, Wilson Gerigk, Fernanda Castagnolli Domingues, Elvis Fabio Roman

de Caridade de Carazinho. Florianópolis. (*Dissertação de Mestrado*). Curso de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

VANDERBECK; E.J. e NAGY, C.F. (2003). *Contabilidade de custos*. Tradução: Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.

VARGAS, O.C. (2002). O custeio baseado em atividades aplicado em serviços de UTI hospitalar. (*Dissertação de Mestrado*). Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

Data de Submissão: 19/11/2014

Data de Aceite: 01/10/2015