

CUSTEIO POR ABSORÇÃO COMO INSTRUMENTO DE INFORMAÇÃO GERENCIAL NO RAMO HOSPITALAR

Autores: Cynthia Mara Moraes Gabrielli de Sousa, Eduarda Padovez Gil, Ligia Cristina de Santana

RESUMO

O trabalho apresentará de forma bibliográfica como as instituições de saúde podem aprimorar suas informações gerenciais através da apuração de custo, que oferece subsídios ao processo de planejamento, acompanhamento e avaliação das atividades da instituição, além de dar suporte ao processo de controle das despesas e contribuir para elaboração do orçamento; representando assim a real situação da instituição para tomada de decisões.

Palavras-chave: custeio por absorção, gestão, hospitais.

ABSTRACT

The work presents a bibliographic how health care organizations can improve their management information through the determination of cost, which provides grants to the planning process, monitoring and evaluation of activities of the institution, as well as to support expenditure control process and contribute for budgeting; thus representing the real situation of the institution for decision-making.

Keywords: absorption costing, management, hospitals.

INTRODUÇÃO

Em meio a um cenário competitivo as organizações da saúde passam a ter a necessidade de instrumentos de gestão econômica, tornando a implantação de custo essencial.

Este trabalho tem por objetivo mostrar como os hospitais têm utilizado a gestão de custo para tomada de decisão e melhor utilização de recursos, tanto financeiro quanto material. **A gestão de custos tem um papel fundamental para uma**

administração eficaz dos hospitais devido às limitações dos recursos disponíveis.

Entretanto, conforme Dallora (2007), os gestores possuem baixo conhecimento sobre os conceitos de custos hospitalares. Além disso, as informações de custos disponibilizadas são pouco aproveitadas, não são bem compreendidas e, segundo os respondentes, não representam a realidade da área.

Para que esse resultado seja alcançado é necessária uma maior capacitação e conscientização dos gerentes dos centros de custos e também aprimoramento do sistema de gestão institucional, de forma a propiciar maior autonomia e responsabilização dos gerentes (DALLORA 2007).

A apuração dos custos em estabelecimentos hospitalares é um trabalho complexo em consequência direta da diversidade de serviços prestados que exige entre outras condições, a delimitação dos centros de custos e um eficiente sistema de informações.

É observado que as instituições de saúde no Brasil, principalmente, as públicas são as mais distantes do processo de modernização gerencial.

A maioria dessas instituições utiliza métodos contábeis tradicionais, que não levam ao conhecimento de seus custos reais, ou seja, não fazem uso de sistema de custos que oriente e ofereça parâmetros para suas decisões administrativas e para o controle de suas atividades.

Para Abbas (2001), várias instituições utilizam a contabilidade de custos somente para fins fiscais e não explora a informação como ferramenta gerencial, isso gera deficiência de agilidade e confiabilidade dos dados que, conseqüentemente, perde sua utilidade para a tomada de decisão.

Sendo assim este estudo apresentará de forma bibliográfica a importância da utilização de um método de custeio adequado para a eficácia das informações gerenciais.

REFERENCIAL TEÓRICO

A contabilidade de custos

A apuração e o controle dos custos são relevantes para qualquer organização, com destaque para as organizações hospitalares, que enfrentam dificuldades em relação aos recursos disponíveis, uma vez que essas informações são vitais para a sua adequada gestão.

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

Abbas (2001) menciona que o sistema de custo deve gerar informações úteis para o planejamento, controle e tomada de decisão. Esta visão é compartilhada por Frega, Lemos e Souza (2007) que argumentam que a gestão estratégica de custos, amparada pelas informações fornecidas pelos sistemas de controle, monitora o comportamento da estratégia implementada na organização. Para Martins (2002) “os gestores precisam entender a estrutura de custos e definir qual é o sistema, ou método de custos, que possa fornecer informações mais adequadas e reais para esta necessidade”. De acordo com os autores, os sistemas de custos promovem alterações comportamentais dos indivíduos cujas atividades estão sendo medidas, criando uma consciência maior sobre os pontos críticos dos processos.

Para Horngren et. al. (2000, p. 2) “a contabilidade de custo mensura e relata informações financeiras e não financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de recursos pela organização”.

Organizações hospitalares

Um hospital é uma instituição que possui vida própria e, difere das outras empresas porque o seu objetivo ou produto é a manutenção ou restabelecimento da saúde do paciente.

ALMEIDA (1983, p.205), defende que hospital é:

Uma instituição destinada ao diagnóstico e

tratamento de doentes internos e externos; planejada e construída ou modernizada com orientação técnica; bem organizada e convenientemente administrada consoante padrões e normas estabelecidas, oficial ou particular, com finalidades diversas; grande ou pequena; custosa ou modesta para atender os ricos, os menos afortunados, os indigentes e necessitados, recebendo doentes gratuitos ou contribuintes; servindo ao mesmo tempo para prevenir contra a doença e promover a saúde, a prática, a pesquisa e o ensino da medicina e da cirurgia, da enfermagem e da dietética, e das demais especialidades afins.

As organizações hospitalares são classificadas em entidades com fins lucrativos e sem fins lucrativos. Nas organizações de fins lucrativos, a eficiência administrativa é avaliada pela maximização da riqueza dos proprietários, visando maior lucratividade. Já nas organizações sem fins lucrativos não devem obter lucro. “Não lucrativo não significa que o hospital não possa obter lucro, mas sim, que nenhuma das partes dos lucros líquidos do hospital pode ser dirigida em benefício de qualquer cidadão”. (ABBAS, 2001, p.13)

Para ALMEIDA (1987, p.51),

a diferença entre empresas hospitalares com fins lucrativos e sem esta finalidade reside no fato de que a performance da administração das primeiras é avaliada pela capacidade de remunerar a uma taxa ótima o capital investido, embora imbuídas do objetivo social inerente a todos os hospitais. Quanto as segundas, procuram manter os serviços dentro de padrões razoáveis na comunidade, sem a preocupação de

remunerar o capital investido, mas desejando um crescimento satisfatório para a melhoria dos serviços e atender a demanda crescente da comunidade.

Custeio por absorção

O custeio por absorção é um método desenvolvido a partir da aplicação dos conceitos básicos da contabilidade clássica e que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos produzidos, assim como todos os demais gastos relativos ao esforço aplicado na produção (MARTINS, 2003). Este método implica na separação de custos e despesas e a conseqüente apropriação dos custos indiretos, por meio de rateio, aos produtos, assim como seus custos diretos (KAPLAN; COOPER, 1998).

Martins (2003, p. 37) afirma que o custeio por absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção”. Assim, de acordo com o autor “todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”. Esse método aloca todos os custos de fabricação ao custo do produto, sejam eles diretos ou indiretos fixos ou variáveis.

Garrison & Noreen (2001, p.79) definem o Custeio por absorção como: “o método de apuração de custos que inclui todos os custos de fabricação – matérias, mão-de-obra e custos direto, fixo e variável – como parte dos custos de uma unidade concluída do produto”.

O método de custeio por absorção é o único método aceito pela legislação brasileira do imposto de renda e talvez por esta razão, seja o mais utilizado pelas empresas. Além disso, este método de custeio é consagrado pela Lei 6.404/76 e atende perfeitamente aos princípios contábeis geralmente aceitos. Todavia, ao longo do tempo, o sistema de custeio por absorção demonstrou algumas falhas na sua utilização para afins gerenciais, dentre elas a desconsideração ou falta de distinção clara entre custos fixos e variáveis. Estes são elementos de custos importantes no

controle de produtividade e precificação do produto.

Envolvimento dos gestores

Com o mercado cada vez mais competitivo, faz-se necessário a transparência e disseminação das informações de custos e a participação dos profissionais das diversas áreas no processo de análise. Profissionais de algumas áreas, como as atividades ligadas à área operacional da empresa, apesar de não ter formação acadêmica ou conhecimento teórico sobre custos, possuem conhecimento prático e, por estar em contato com o beneficiário – cliente direto do hospital – possuem o conhecimento das expectativas dos clientes em relação à qualidade dos serviços prestados e a visão da funcionalidade das atividades operacionais. (KUDLAWICZ)

Nessa perspectiva, Matos (2002, p. 21), expõem que “o melhor gestor de custos é quem conhece profundamente as operações e não quem reúne apenas os conceitos relacionados à contabilização de custos”. Conhecer as operações, o seu histórico e o histórico da empresa em geral, são importantes no momento de gerir e transformar os dados em informações úteis para a tomada de decisões por parte dos gestores.

Gestão dos custos hospitalares

Para Matos (2002, p.181) “o custeio de procedimentos hospitalares significa a constituição do custo sob a unidade do paciente e compreende, portanto, todos os insumos utilizados no fluxo percorrido pelo paciente, ao longo das unidades funcionais de prestação de serviço existente no hospital.” Para se chegar ao custo de um procedimento é necessário seguir a seqüência da apropriação dos custos por centros de custos, pois todos os procedimentos podem ter mais de uma atividade relacionada. Uma atividade pode ser desenvolvida para diversos procedimentos.

Desta forma, estas atividades devem ser distribuídas aos procedimentos utilizando-se critérios de rateio. Para se chegar ao custo de cada paciente é necessário identificar o custo de cada procedimento utilizado por ele. Esse sistema de custo hospitalar deve “oferecer informações que permitam aos gestores condições de melhoria nas funções de planejamento e controle das operações” (MATOS, 2002, p.29), com isso o hospital terá controle sobre seus custos,

organizando e atendendo de forma mais eficaz e eficiente às necessidades de cada paciente, alcançando a excelência no atendimento. (MARTINS, 2003)

É possível destacar que o produto final do hospital não é o procedimento, mas o conjunto de procedimentos utilizados para cada paciente. A partir disso define-se com clareza a importância do controle dos custos e dos procedimentos utilizados para um completo tratamento. Com essa ação podendo-se reduzir custos e melhorar a qualidade e agilidade no atendimento. Para isso se faz necessário uma análise profunda dos custos dos serviços ofertados e o preço que se pode praticar. Não apenas uma boa gestão faz parte deste processo, como também, uma boa ferramenta e um bom sistema de custeio.

Estruturação de um sistema de custeio

Segundo Abbas (2001, p.2) “A apuração e controle de custos hospitalares constituem uma absoluta necessidade dentro das instituições hospitalares, pois enquanto a primeira serve de instrumento eficaz de gerência, a segunda permite a implantação de medidas corretivas que visem a um melhor desempenho das unidades”.

Tendo como base o referencial teórico destaca-se que é possível realizar a estruturação do projeto de implantação de um sistema de custos da seguinte forma:

1. Estruturação e classificação dos Centros de Custos (produtivos apoio e administrativos).
2. Definição dos “produtos” dos centros produtivos.
3. Definição da metodologia e dos critérios de apropriação dos custos: fórmulas e métodos de rateio dos custos gerais indiretos e dos centros auxiliares e administrativos.
4. Definição e classificação dos itens de custos nos grupo de pessoal, materiais, gerais e indiretos, além de identificar cada item como fixo ou variável, de acordo com o Plano de Contas analisado.
5. Organização do processo de coleta de dados, através da

identificação da disponibilidade das informações, com orientações pertinentes à cada uma das fontes de coleta e fixação de cronograma para a geração dos dados.

6. Elaboração dos relatórios de coleta de dados.

Após a realização da estruturação a instituição ganha vantagem competitiva através da compreensão e direcionamento das informações.

OBJETIVO

O objetivo do trabalho apresentado é expor as vantagens da utilidade da gestão de custos através do método de custeio por absorção a fim de melhorar a eficiência e o controle dos recursos disponíveis.

METODOLOGIA

Para a realização desta pesquisa utilizou-se o método indutivo, o qual é apresentado os objetivos e argumentos, levando em consideração o conteúdo. (MARCONI E LAKATOS, 2004).

A pesquisa é do tipo bibliográfico, a qual busca o conhecimento na literatura específica sobre o assunto, em conjunto com fontes como livros, revistas, periódico, artigos e internet. De acordo com Oliveira (2007 p. 69) a pesquisa bibliográfica é um tipo de “estudo direto em fontes científicas, sem precisar recorrer diretamente aos fatos/fenômenos da realidade empírica”.

O tipo de pesquisa realizado abrange um conhecimento amplo, através de levantamentos e análises já feitas sobre o assunto.

CONCLUSÃO

Diante de um mercado cada vez mais competitivo as informações sobre custos têm sido consideradas um elemento estratégico dentro das instituições. A utilização de custeio por absorção vem auxiliando os gestores no momento de definir estratégias e gerenciar os custos incorridos nos processos e atividades. Toda

empresa deve não só obter informações gerenciais necessárias para os aspectos decisórios, mas, também mensurar seus estoques e resultados.

A grande preocupação nesse setor é o desenvolvimento de um sistema de custos que possa permitir o acompanhamento dos gastos e a identificação de todos os cursos envolvidos no processo de prestação dos serviços relacionados à saúde, com o objetivo de reduzir os custos desnecessários.

O planejamento das atividades operacionais possibilita a troca de informações e a comparação de resultados entre instituições facilitando a identificação de atividades inerentes na aplicação dos recursos e/ou na prática organizacional; realizar prestação de contas, visando uma maior transparência ao controle social.

A principal vantagem do método de custeio por absorção é atender às normas do fisco e necessidades dos gestores fornecendo informações que auxiliam para a tomada de decisões.

A gestão de custos ajuda as instituições hospitalares no levantamento das informações necessárias para o alcance da excelência no atendimento. Pois o produto final do Hospital é o conjunto de procedimentos utilizados para cada paciente, ROCCHI (1989, p.19) apresenta a seguinte definição: “Os hospitais modernos são estabelecimentos destinados a cumprir cinco funções na área da saúde: preventiva, de reabilitação, restauradora, de ensino e de pesquisa”.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

ALMEIDA, T. R. R. Perspectivas de sobrevivência do hospital. **Revista Paulista de Hospitais**, São Paulo, n.5/6, p.104-113, maio/jun. 1983.

DALLORA, M. E. L. V. **Gerenciamento de custos de material de consumo em um hospital de ensino**. 2007. 103 f. Dissertação (Mestrado em Medicina) – Curso de Pós-Graduação em Medicina, Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2007.

FREGA, J. R.; LEMOS, I. S.; SOUZA, A. A Dinâmica do Alinhamento Entre as Estratégias Competitivas e a Gestão de Custos: um Estudo de Caso. **XIV Congresso Brasileiro de Custos** – João Pessoa - PB, Brasil, 05 de dezembro a 07 de dezembro de 2007. Disponível em: <<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1615/1615>>. Acesso em: 26 mai. 2015

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000

KUDLAWICZ, C. **Gestão de Custos Hospitalar**: um Estudo de Caso. Congresso USP. 2010.

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

MARTINS, V. F. **Desenvolvimento de modelo de resultados em serviços hospitalares com base na comparação entre receitas e custos das atividades associadas aos serviços**. Florianópolis, 2002. 117 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Curso de Pós Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/83363/193148.pdf?sequence=1&isAllowed=y>> . Acesso em 30 set. 2015.

MATOS, A. J. **Gestão de Custos Hospitalares**: Técnicas, análise e tomada de decisão. São Paulo: Editora STS, 2002.

MARCONI, M. A.; LAKATUS, E. M. **Metodologia científica, métodos científicos, teoria, hipóteses e variáveis, metodologia jurídica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

OLIVEIRA, M. M. **Como fazer pesquisa qualitativa**. Petrópolis, Vozes, 2007.

