

Aplicação do *activity based costing* no setor de maternidade de uma organização hospitalar

Flávia Defrein Wensing *
Ilse Maria Beuren **
Fabiano Maury Raupp ***
Andréa Durieux ****

RESUMO

A conjuntura econômica faz com que as empresas tenham a necessidade de aprimorar seus controles de gestão, para melhor posicionar-se estrategicamente e enfrentar a concorrência. Neste sentido, o objetivo do artigo consiste em delinear um sistema de custos, fundamentado no *activity based costing*, para o setor de maternidade de uma organização hospitalar, que possa dar suporte ao seu processo de gestão. Configura-se como uma pesquisa exploratória, de natureza qualitativa, realizada por meio de um estudo de caso. Inicia com uma incursão nos custos hospitalares, bem como no Custeio Baseado em Atividades. Em seguida, aborda a metodologia da pesquisa utilizada. Na seqüência, procede a descrição e análise dos dados, referentes ao caso estudado, com ênfase na identificação e classificação dos recursos utilizados na maternidade e na estrutura do sistema de custos para a maternidade objeto de estudo. Por fim, tece conclusões sobre o estudo realizado.

Palavras-chave: Custeio baseado em atividades. Hospitais - Custos. Hospitais - Administração.

* Graduada em Ciências Contábeis pela UFSC. E-mail: flavia@sesisc.org.br

** Doutora em Contabilidade e Controladoria - FEA/USP. Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis/ FURB. E-mail: ilse@furb.br

*** Mestre em Administração - CPGA/UFSC. Professor do Departamento de Ciências Contábeis da UFSC. E-mail: fabianoraupp@hotmail.com

**** Mestranda em Administração - CPGA/UFSC. E-mail: deadurieux@ig.com.br

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, as inúmeras dificuldades pelas quais passam os hospitais da rede pública, decorrente, principalmente, dos recursos insuficientes enviados pelo governo, acarretam alterações na qualidade dos serviços prestados. Os recursos são provenientes, basicamente, de três tipos de atendimentos: Sistema Único de Saúde (SUS), conveniados e particulares.

Os valores de receitas oriundas dos pacientes via SUS, de acordo com Beulke e Bertó (2000, p.13), na grande maioria das vezes, não geram qualquer resultado econômico para a instituição. Os atendimentos prestados para pacientes particulares são os que apresentam melhor resultado. Entretanto, este tipo de atendimento encontra-se num processo de gradativa extinção. A representatividade destes pacientes, atualmente, é quase inexpressiva. Já os recursos provenientes de pacientes conveniados representam o grande segmento em expansão, para os quais canalizam-se os maiores esforços.

Diante deste contexto, os hospitais que atendem pelo SUS vêm encontrando dificuldades em se manter, expondo-os a um elevado nível de desequilíbrio financeiro. Logo, para estes manterem-se dentro de um ambiente com escassez de recursos, precisam estar supridos de informações consistentes, especialmente as relacionadas a custos.

Entretanto, de modo geral, os hospitais utilizam-se de sistemas de custos tradicionais, voltados ao atendimento das exigências fiscais. Em consequência, os gestores não estão obtendo informações que os auxiliem na tomada de decisões que envolvam custos. Tal situação dificulta a capacidade de administrar com eficiência e eficácia os serviços prestados.

A utilização de um sistema de custos adequado a estas instituições, revela-se como um importante instrumento para gerar informações que possam auxiliar no processo de tomada de decisões. Com isso, há possibilidade de gerenciar os preços de seus serviços com maior segurança, bem como analisar o desempenho de cada área buscando a continuidade do negócio.

Assim, o artigo tem como objetivo delinear um sistema de custos, fundamentado no *Activity Based Costing*, para o setor de maternidade de uma organização hospitalar que possa dar suporte ao seu processo de gestão.

Para tanto, inicialmente faz-se uma incursão nos custos hospitalares, bem como no Custeio Baseado em Atividades. Em seguida, aborda-se a metodologia da pesquisa utilizada. Na seqüência, procede-se a descrição e análise dos dados da organização hospitalar objeto de estudo, particularmente do setor de maternidade, com a identificação e classificação dos recursos utilizados na maternidade e a estrutura do sistema de custeio para a maternidade. Por último, faz-se considerações finais sobre o estudo realizado.

2 CUSTOS HOSPITALARES

Entende-se por custos hospitalares os gastos relativos a materiais, os serviços e a infra-estrutura utilizados na produção médica do hospital. Para Martins (2000, p.21) a finalidade da determinação dos custos hospitalares é de:

- a) determinar os custos e o lucro do hospital para um período;
- b) calcular o valor e os custos dos estoques de materiais médicos e medicamentos para formação do preço de venda e para controlar as quantidades físicas;
- c) auxiliar na preparação do orçamento; e
- d) (estabelecer procedimentos que permitam a determinação, controle e análise dos custos hospitalares.

No que diz respeito à classificação, os custos hospitalares podem ser: diretos, indiretos, fixos e variáveis. A presença de custos diretos na organização hospitalar, de acordo com Beulke e Bertó (2000, p.34), fica configurada "toda vez que é possível identificar determinado custo diretamente em cada unidade de serviço ou procedimento". Isto é, caracterizam-se pela possibilidade de sua especificação por serviço prestado. Podem ser citados como exemplos de custos diretos: salários, medicamentos, materiais médicos, gêneros alimentícios, materiais de lavanderia, entre outros.

Por outro lado, Beulke e Bertó (2000, p.35) afirmam que os custos indiretos na área hospitalar são notabilizados pelas seguintes condições: são comuns a diversos procedimentos e serviços; não podem ser mensurados individualizada-mente por item de serviço prestado; e tendem a apresentar maior complexidade de cálculo, impondo uma série de processamentos paralelos. Têm-se como exemplos de custos indiretos: água, telefone, energia elétrica, impostos, taxas, aluguéis, manutenção, o custo administrativo em geral.

Quanto à classificação dos custos hospitalares em fixos e variáveis, Falk (2001, p.27-28) cita que os custos fixos são aqueles que não estão relacionados com o volume de atendimentos. Portanto, são estáveis e não variam em relação ao número de atendimentos. Já os custos variáveis, ao contrário, estão intimamente relacionados com o volume de atendimentos. O total de custos variáveis aumenta à medida que ocorre aumento no número de pacientes atendidos.

Entre os exemplos de custos variáveis incluem-se: medicamentos, materiais médicos, consumo de gêneros alimentícios, valor de comissões médicas, entre outros. Por sua vez, os custos administrativos, manutenção, água, energia elétrica, podem ser arrolados como custos fixos.

Desse modo, os gestores deverão analisar as características específicas de cada sistema de custeio a fim de verificar aquele que mais combina com a estrutura administrativa e operacional da organização. Além disso, devem considerar aquele que mais pode contribuir na análise dos custos e dar suporte

na busca de vantagens competitivas. Diversos são os sistemas de custeio que podem ser utilizados pelas empresas, dentre eles está o *Activity Based Costing*.

3 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

Uma das metodologias de custeio que pode ser utilizada na apropriação dos custos hospitalares é o Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing - ABC*). Para Nakagawa (1994), o ABC não é um sistema de acumulação de custos para fins contábeis, pois não visa apurar o custo de produtos para a elaboração do Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício. Explica que o ABC é um método de análise de custos que busca rastrear os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo de recursos diretamente identificáveis com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços.

Quanto ao campo de aplicação, o ABC é aplicável à qualquer empresa. Kaplan e Cooper (1998, p.248) afirmam que, "embora o ABC tenha suas origens nas fábricas, atualmente muitas empresas de serviços também estão obtendo grandes benefícios com o uso dessa abordagem".

No que concerne ao pressuposto do Custeio Baseado em Atividades, Nakagawa (1994) diz que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades, e não pelos produtos que ela fabrica. Os produtos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los e/ou comercializá-los, e como forma de se atender às necessidades, expectativas e anseios dos clientes.

Atividade é qualquer evento que consome recursos da empresa, realizado por pessoas ou máquinas, tendo como função a transformação de recursos em bens ou serviços. A atividade compreende um conjunto de tarefas executadas por vários departamentos ou setores da empresa. Para Brimson (1996, p.63), uma atividade descreve o modo como uma empresa emprega seu tempo e recursos para alcançar os objetivos empresariais. Atividades são processos que consomem recursos substanciais para gerar uma produção.

Para cada atividade deve-se atribuir o respectivo custo e um direcionador. Segundo Brimson (1996, p.28), "o custo de uma atividade inclui todos os fatores de produção empregados para desempenhá-la". A atribuição dos custos às atividades pode ser feita, de acordo com Martins (1998, p.102), com a seguinte ordem de prioridade:

- *alocação direta* (quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de certos itens de custos com certas atividades);
- *rastreamento* (é uma alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos); e
- *rateio* (é realizado apenas quando não há a possibilidade de utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento).

Na atribuição dos custos às atividades é necessária a escolha de direcionadores de custos, também denominados *cost driver*. Para Nakagawa (1994), *cost driver* é uma transação que determina a quantidade de trabalho (não a duração) e, através dela, o custo de uma atividade. Definido de outra maneira, *cost driver* é um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos. Os direcionadores de custos possibilitam alocar os recursos às atividades e em seguida aos objetos de custo.

Portanto, existem dois tipos de direcionadores de custos: os direcionadores de recursos (primeiro estágio) e direcionadores de atividades (segundo estágio). Os direcionadores de recursos são aqueles que direcionam os recursos às atividades, e os direcionadores de atividades direcionam o custo das atividades aos objetos de custo.

Depois de identificadas as atividades relevantes dentro da empresa, selecionados os direcionadores de recursos e respectivos custos, finalmente cabe custear os produtos ou serviços. O custo do produto ou serviço é obtido através do somatório do custo de todas as atividades identificáveis baseado no consumo das atividades.

Além de identificar alguns conceitos gerais do Custeio Baseado em Atividades, também é importante identificar suas características em empresas prestadoras de serviços por meio de pesquisa empírica. Considerando-se que este é o foco do artigo, apresenta-se a metodologia da pesquisa aplicada para a execução do estudo de campo.

4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A preocupação com o conhecimento da realidade é uma constante na vida do homem. A pesquisa apresenta-se como uma forma de investigação que tem como finalidade buscar respostas às indagações da sociedade, através de procedimentos científicos. Os seus delineamentos possuem um importante papel na pesquisa científica, no sentido de articular planos e estruturas a fim de obter respostas para os problemas de estudo.

Os delineamentos desta pesquisa deram-se em função dos objetivos, dos procedimentos e da abordagem do problema. No que diz respeito aos objetivos,

esta pesquisa consiste de um estudo do tipo exploratório. Segundo Gil (1999) a pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato. Portanto, este tipo de pesquisa é realizado, sobretudo, quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil formular hipóteses precisas e operacionalizáveis.

No que concerne aos procedimentos, refere-se a uma pesquisa do tipo estudo de caso. Bruyne, Herman e Schoutheete (1977) afirmam que o estudo de caso justifica sua importância por reunir informações numerosas e detalhadas com vistas a apreender a totalidade de uma situação. A riqueza das informações detalhadas auxilia num maior conhecimento e numa possível resolução de problemas relacionados ao assunto estudado.

Quanto à abordagem do problema, o estudo utilizou-se da abordagem qualitativa. Richardson (1999, p.80) menciona que

os estudos que empregam uma abordagem qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

Para a coleta de dados foi utilizada a técnica de entrevista semi-estruturada, feita com pessoas chave de cada bloco do processo de parto. Além disso, obteve-se dados junto ao razão contábil da instituição, bem como observações in loco das rotinas do setor de maternidade.

Lüdke e André (1986) destacam que a coleta de dados por meio de entrevista permite a captação imediata e corrente da informação desejada, praticamente com qualquer tipo de informante e sobre os mais diversos assuntos.

A análise dos dados coletados deu-se por meio da abordagem qualitativa. Para tanto, foram utilizadas as técnicas de análise de conteúdo e documental.

5 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO CASO

A organização hospitalar objeto de estudo foi constituída na forma jurídica de uma entidade pública, sem fins lucrativos. Possui 65 leitos e é classificada como de pequeno porte. É uma instituição voltada para o atendimento da comunidade local, prestando serviços na área da saúde curativa e preventiva, mantendo e recuperando a saúde da população.

Conta com o apoio de 23 funcionários e um corpo clínico composto por 6 médicos. No que concerne a forma de remuneração, os funcionários do setor administrativo, de apoio e de serviços gerais tem um salário fixo mensal. Já os médicos têm um salário variável, isto é, ganham por produtividade.

A estrutura física apresenta-se dividida da seguinte maneira: secretaria, copa, lavanderia, farmácia, raio X, laboratório, capela, sala de espera, emergência, sala de curativos, sala de parto, berçário, centro cirúrgico, UTI, postos de enfermagem, 4 quartos de isolamento, 10 quartos de maternidade, 8 quartos de pediatria, enfermarias masculina e feminina e 15 apartamentos. Sendo que o laboratório e o raio X são terceirizados.

Em relação aos atendimentos prestados no hospital, 95% são efetuados pelo SUS; 3% correspondem a particulares; e 2% conveniados.

No setor de maternidade, a estrutura física apresenta-se dividida em sala de parto, berçário, sala de espera, posto de enfermagem, quartos e apartamentos.

O quadro de pessoal do setor compõe-se de 3 auxiliares de enfermagem e um corpo clínico composto de 1 ginecologista e 1 pediatra, além de pessoas ligadas a outros setores como farmácia, nutrição e dietética.

5.1 Identificação e classificação dos recursos utilizados na maternidade

Os dados, para fins de identificação dos recursos direta ou indiretamente relacionados com o setor de maternidade, foram obtidos junto ao razão contábil da instituição. Observou-se, na classificação, o agrupamento dos recursos por fatores comuns de identificação, de acordo com a natureza e função na instituição.

Quanto aos recursos, estes podem ser classificados em primários e secundários. São considerados recursos primários aqueles que estão diretamente relacionados com objeto de custeio. Os recursos secundários, por sua vez, apresentam relação indireta, mas são necessários para a realização das atividades. No QUADRO 1 evidencia-se os recursos utilizados e sua classificação.

QUADRO 1
Recursos utilizados por um setor de maternidade
de uma organização hospitalar e sua descrição

continua

Recursos	Descrição
Recursos Primários	
a) Salários	Horas normais de trabalho, horas extras, 13º salário, férias, adicional noturno e insalubridade dos funcionários do setor de maternidade.
b) Encargos Sociais	Variam conforme a situação de cada entidade de saúde (particular, pública ou filantrópica). Por tratar-se de uma entidade filantrópica, não há recolhimento de quotas previdenciárias, mas há gastos de FGTS e PIS para os funcionários da maternidade.

QUADRO 1
Recursos utilizados por um setor de maternidade
de uma organização hospitalar e sua descrição

conclusão

Recursos	Descrição
Recursos Primários	
c) Benefícios	Vale transporte e alimentação pagos aos funcionários lotados na maternidade.
d) Farmácia	Recebimento de medicamentos, controle e distribuição para o setor de maternidade, portanto a logística de suporte.
Recursos secundários	
a) Nutrição e dietética	Fornecimento de alimentação ao hospital, incluindo alimentação dietética, copa e lactários
b) Lavanderia	Recepção, lavagem, passagem, conserto, guarda e distribuição da roupa lavada
c) Higiene e lixo hospitalar	Higienização do hospital, bem como os custos com coleta de lixo
d) Conservações e instalações	Conservação do patrimônio físico e instalações do hospital
e) Manutenção de equipamentos	Manutenção, seja preventiva ou corretiva, de equipamentos médicos do hospital
f) Depreciações	Gastos com depreciação de equipamentos do hospital
g) Administração	Pessoal administrativo, como diretoria, tesouraria, secretaria
h) Custos gerais	Água, energia elétrica, telefone/fax, seguros, material de expediente, impostos e taxas, dentre outros

Fonte: Pesquisa de campo

5.2 Estrutura do sistema ABC para o setor de maternidade

Kaplan e Cooper (1998) explicitam que o sistema ABC é desenvolvido em quatro etapas seqüenciais: desenvolver dicionário de atividades; determinar quanto a organização está gastando em cada uma das suas atividades; identificar produtos, serviços e clientes da organização; e selecionar geradores de custo

de atividade que associam os custos das atividades aos produtos, serviços e clientes da organização.

A partir de algumas adaptações às sugestões desses autores, desenvolveu-se a configuração do sistema de custos fundamentado no ABC para o setor de maternidade da organização hospitalar em estudo.

Etapa 1: Descrição do processo de parto

As informações sobre o procedimento de parto foram obtidas através de entrevistas com a enfermeira chefe, além de observar rotinas existentes no setor. A FIG. 1 representa uma seqüência bastante simplificada de um procedimento de parto sem complicações.

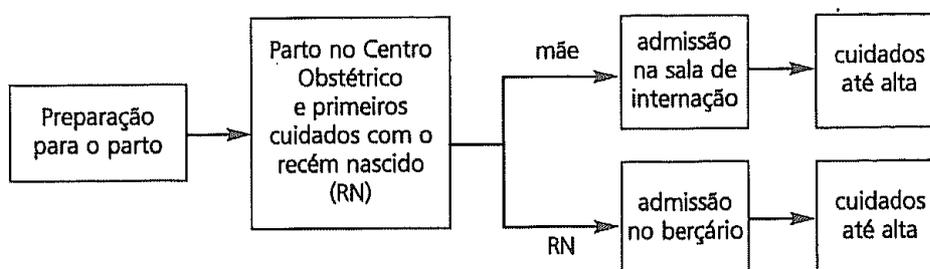


FIGURA 1
Processo básico de parto

Fonte: Os autores

O processo básico do parto, como está apresentado na FIG. 1, evidencia todos os procedimentos desde a preparação para o parto até os cuidados com a mãe e o recém nascido (RN) até a alta.

Etapa 2: Identificação das atividades

A partir do levantamento do procedimento de parto, nesta etapa ocorre a identificação das atividades agrupadas em cada bloco do processo apresentado, referente ao setor de maternidade do hospital em estudo. O QUADRO 2 mostra as respectivas atividades vinculadas ao processo básico de um parto.

QUADRO 2
Atividades vinculadas ao processo básico de um parto

Processos	Agentes	Atividades
Preparação para o parto	Internação Enfermagem Médico	- Efetua o registro de internação - Encaminha a paciente à sala de parto e verifica as contrações - Avalia a paciente para decidir pela realização de parto normal ou cesárea
Parto no centro obstétrico e primeiros cuidados com o RN	Enfermagem Médico	- Acompanha o parto; Recepciona o RN na sala de parto; Faz o banho do RN na sala de parto; Encaminha o RN para o berçário; Encaminha a mãe para o quarto - Realização do parto normal ou cesárea Presta assistência (1º cuidados) ao RN
Admissão da mãe na ala de internação e cuidados até a alta	Médico Enfermagem Farmácia Secretaria Tesouraria	- Avaliação diária; Solicita exames; Prescreve medicamentos; Orienta mãe para cuidados básicos com o RN; Preenche prontuário de alta da paciente - Verifica sinais vitais da paciente; Realiza solicitação de medicamentos, busca e confere na farmácia; Prepara e administra medicamentos; Realiza checagem de medicamentos administrados - Confere pedido e libera medicamentos - Verifica se prontuário de alta está preenchido e assinado pelo médico; Encaminha paciente para acerto e liberação - Emite conta e carimba liberação no prontuário de alta
Admissão do RN no berçário e cuidados até a alta	Médico Enfermagem Farmácia Secretaria Tesouraria	- Avaliação diária; Solicita exames; Prescreve medicamentos; Preenche prontuário de alta do RN Realiza solicitação de medicamentos, busca e confere na farmácia; Prepara e administra medicamentos; - Realiza checagem de medicamentos administrados; Auxilia na amamentação do RN; Faz o banho do RN - Confere pedido e libera medicamentos - Verifica se prontuário de alta está preenchido e assinado pelo médico; Encaminha paciente para acerto e liberação - Emite conta e carimba liberação no prontuário de alta do RN

Fonte: Pesquisa de campo

No processo de preparação para o parto são realizadas as atividades ligadas a internação da paciente, seu encaminhamento à sala de parto e os primeiros cuidados efetuados pelo pessoal de enfermagem, além da avaliação das condições da paciente pelo médico para decidir qual o tipo de parto vai realizar.

Migrando para a realização do parto em si, ocorrem as atividades associadas ao processo de parto no centro obstétrico e primeiros cuidados com o recém nascido.

Em seguida, são efetuadas as atividades identificadas com o processo de admissão da mãe na ala de internação e cuidados até a alta. Evidencia-se neste processo as atividades associadas com a monitoração do desenvolvimento da paciente pós-parto até a alta, tanto pelo médico como pelo pessoal de enfermagem, a conferência e liberação de medicamentos pela farmácia, o encaminhamento à secretaria para acerto de contas e a liberação de alta pela tesouraria.

Paralelamente ocorrem as atividades ligadas com o processo de admissão do RN no berçário e cuidados até a alta. Destaca-se neste processo as atividades ligadas com o monitoramento do RN, desde a admissão no berçário e cuidados até a alta, efetuados tanto pelo pessoal médico como de enfermagem, a conferência e liberação de medicamentos pela farmácia, o encaminhamento para acerto de contas e liberação de alta pela tesouraria.

Etapa 3: Definição dos direcionadores de recursos para as atividades

Após definidas as atividades, foram identificados os recursos consumidos no setor em análise. Nesta etapa faz-se necessário estabelecer uma relação entre os recursos e as atividades, através de direcionadores de recursos. O QUADRO 3 demonstra os direcionadores de recursos selecionados para apropriar os recursos as atividades realizadas no setor de maternidade.

QUADRO 3
Direcionadores de recursos do setor de maternidade

Recursos	Direcionadores de Recursos
Salário	Tempo/número de horas
Encargos	Tempo/número de horas
Benefícios	Tempo/número de horas
Farmácia	Número de solicitações
Nutrição e dietética	Número de refeições
Lavanderia	Tempo/número de horas
Higiene e lixo hospitalar	Área
Conservações e instalações	Número de requisições/número de horas
Manutenção de equipamentos	Número de requisições/horas de trabalho
Depreciações	Número de utilizações
Administração	Tempo/número de horas
Custos gerais	Número de utilizações

Fonte: Pesquisa de campo

Os direcionadores de recursos são indicadores que medem a utilização de recursos pelas diversas atividades. Assim, indicam o consumo de recursos em cada atividade.

Etapa 4: Definição dos direcionadores de atividades

Uma vez apropriados os recursos às atividades, a última etapa, portanto, é verificar como as atividades são consumidas pelos objetos de custeio, definindo-se os direcionadores de atividades. O QUADRO 4 apresenta os direcionadores de atividades propostos para apropriar as atividades aos objetos de custeio no setor de maternidade.

QUADRO 4
Direcionadores de atividades do setor de maternidade

continua

Processos	Atividades	Direcionadores de atividades
Preparação para o parto	<ul style="list-style-type: none"> - Efetua o registro de internação - Encaminha a paciente à sala de parto e verifica as contrações - Avalia a paciente para decidir pela realização de parto normal ou cesárea 	<ul style="list-style-type: none"> - Número de internações - Número de pacientes encaminhados - Número de avaliações
Parto no centro obstétrico e primeiros cuidados com o RN	<ul style="list-style-type: none"> - Acompanha parto - Recepçiona o RN na sala de parto - Faz o banho do RN na sala de parto - Encaminha o RN para o berçário - Encaminha a mãe para o quarto - Realização do parto normal ou cesárea - Presta assistência (1^o cuidados) ao RN 	<ul style="list-style-type: none"> - Número de partos acompanhados - Número de RNs recepcionados - Número de banhos na sala de parto - Número de encaminhamentos - Número de encaminhamentos - Número de partos normais ou cesáreas realizados - Número de RNs assistidos
Admissão da mãe na ala de internação e cuidados até a alta	<ul style="list-style-type: none"> - Avaliação diária - Solicita exames - Prescreve medicamentos - Orienta mãe para cuidados básicos com o RN - Preenche prontuário de alta da paciente - Verifica sinais vitais da paciente - Realiza solicitação de medicamentos, busca e confere na farmácia - Prepara e administra medicamentos - Realiza checagem de medicamentos administrados 	<ul style="list-style-type: none"> - Número de avaliações realizadas - Número de solicitações - Número de prescrições - Número de orientações - Número de prontuários - Número de verificações - Número de solicitações - Número de atendimentos - Número de checagens

QUADRO 4

conclusão

Direcionadores de atividades do setor de maternidade

Processos	Atividades	Direcionadores de atividades
Admissão da mãe na ala de internação e cuidados até a alta	<ul style="list-style-type: none"> - Confere pedido e libera medicamentos - Verifica se prontuário de alta está preenchido e assinado pelo médico - Encaminha paciente para acerto e liberação - Emite conta e carimba liberação no prontuário de alta 	<ul style="list-style-type: none"> - Número de requisições - Número de prontuários de altas - Número de encaminhamentos - Número de prontuários de altas
Admissão do RN no berçário e cuidados até a alta	<ul style="list-style-type: none"> - Avaliação diária - Solicita exames - Prescreve medicamentos - Preenche prontuário de alta do RN - Realiza solicitação de medicamentos, busca e confere na farmácia - Prepara e administra medicamentos - Auxilia na amamentação do RN - Faz o banho do RN - Confere pedido e libera medicamentos - Verifica se prontuário de alta está preenchido e assinado pelo médico - Encaminha paciente para acerto e liberação - Emite conta e carimba liberação no prontuário de alta 	<ul style="list-style-type: none"> - Número de avaliações realizadas - Número de solicitações - Número de prescrições - Número de prontuários - Número de solicitações - Número de atendimentos - Número de amamentações auxiliadas - Número de banhos feitos - Número de requisições - Número de prontuários de altas - Número de encaminhamentos - Número de prontuários de altas

Fonte: Pesquisa de campo

Os direcionadores de atividades demonstram como os objetos de custeio consomem atividades e servem para custear produto/serviços, indicando a relação produto e atividades. Entende-se que os direcionadores de custos propostos, a partir da pesquisa realizada, são viáveis para serem utilizados no setor da maternidade. Além disso, permitem que a organização hospitalar conheça os custos de cada atividade. Com os direcionadores de atividades sugeridos, pode-se obter o custo final do procedimento de parto.

O sistema de Custeio Baseado em Atividades pode ser um importante instrumento, tanto no controle como na tomada de decisões, no setor de maternidade. Este sistema não substitui o sistema tradicional, haja vista que contempla as atividades mais relevantes. Portanto, o Custeio Baseado em Atividades é utilizado para fins gerenciais, como suporte ao processo decisório.

6 CONCLUSÕES

O objetivo do artigo consistiu em delinear um sistema de custos, fundamentado no *Activity Based Costing - ABC*, para o setor de maternidade de uma organização hospitalar que possa dar suporte ao seu processo de gestão.

Entende-se que, com o uso do ABC, pode-se obter informações relevantes ao controle e à tomada de decisão, pois nesse método tem-se o foco no custo das atividades. Salienta-se, ainda, que com o ABC é possível identificar como a organização está consumindo seus recursos e quais são os causadores de custos, tendo como pressuposto que os recursos são consumidos pelas atividades e que os bens/serviços consomem estas atividades.

O ABC fornece aos administradores hospitalares informações para decisões estratégicas, como a eliminação de desperdícios, a identificação dos serviços deficitários, a avaliação de atividades que podem ser eliminadas, alterações no processo de gestão de preços dos serviços. Dessa forma, através da redução de gastos, a instituição hospitalar poderá otimizar seus resultados.

A metodologia proposta se restringe ao setor da maternidade da organização hospitalar estudada. Entretanto, poderá servir de base para a aplicação em outros setores, desde que implementada com as devidas adaptações, levando-se em consideração as particularidades de cada setor.

ABSTRACT

The economic conjuncture makes with that the companies have the necessity to improve its management controls, for better to locate itself strategically and to face the competition. Of this direction, the objective of the article consists of delineating a system of costs, based on Activity Based Costing, for the sector of maternity of a hospital organization, that can give has supported to its process of management. It is configured as an exploratory research, of qualitative nature, realized by means of a case study. It initiates with an incursion in the hospital costs, as well as on Activity Based Costing. After that, it approaches the methodology of the research used. In the sequence, it proceeds the description and analysis from the data, referring to the studied case, with emphasis in the identification and classification of the resources used in the maternity and in the structure of the system of costs for the maternity study object. Finally, it weaves conclusions on the carried through study.

Key-words: Activity-based costing. Hospitals administration. Hospital costs.

7 REFERÊNCIAS

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio José. *Gestão de custos e resultado na saúde: hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres*. São Paulo: Saraiva, 2000.

BRIMSON, James. *A contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1996.

BRUYNE, Paul de; HERMAN, Jacques; SCHOUTHEETE, Marc de. *Dinâmica da pesquisa em ciências sociais: os pólos da prática metodológica*. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1977.

FALK, James Anthony. *Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações*. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas, 1999.

KAPLAN, Robert; COOPER, Robin. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Atlas, 1998.

LÜDKE, Menga; ANDRÉ, Marli E. D. A. *Pesquisa em educação: abordagens qualitativas*. São Paulo: EPU, 1986.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, Domingos. *Custos e orçamentos hospitalares*. São Paulo: Atlas, 2000.

NAKAGAWA, Masayuki. *ABC - custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.

RICHARDSON, Roberto Jarry. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1999.