

Contabilidade na Prática

Eliedna de Sousa Barbosa
(Organizadora)



CONTABILIDADE NA PRÁTICA

Eliedna de Sousa Barbosa
(Organizadora)

Editora Chefe

Antonella Carvalho de Oliveira

Conselho Editorial

Prof. Dr. Antonio Isidro-Filho
Universidade de Brasília

Prof. Dr. Valdemar Antonio Paffaro Junior
Universidade Federal de Alfenas

Prof. Dr. Álvaro Augusto de Borba Barreto
Universidade Federal de Pelotas

Profª Drª. Deusilene Souza Vieira Dall'Acqua
Universidade Federal de Rondônia

Prof. Dr. Antonio Carlos Frasson
Universidade Tecnológica Federal do Paraná

Prof. Dr. Constantino Ribeiro de Oliveira Junior
Universidade Estadual de Ponta Grossa

Profª Drª Lina Maria Gonçalves
Universidade Federal do Tocantins

Prof. Dr. Takeshy Tachizawa
Faculdade de Campo Limpo Paulista

2016 by Eliedna de Sousa Barbosa

© Direitos de Publicação

ATENA EDITORA
Avenida Marechal Floriano Peixoto, 8430
81.650-010, Curitiba, PR
contato@atenaeditora.com.br
www.atenaeditora.com.br

Revisão
Os autores

Edição de Arte
Geraldo Alves

Ilustração de Capa
Geraldo Alves

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Contabilidade na prática / Eliedna de Souza
Barbosa, (organizadora). – Curitiba, PR :
Atena Editora, 2016.

PDF ; 162 p.
Vários autores.
Bibliografia.
ISBN: 978-85-93243-07-3

1. Contabilidade I. Barbosa, Eliedna de Souza.

16-09033

CDD-657

Índices para catálogo sistemático:

1. Contabilidade 657

Agência Brasileira do ISBN
ISBN 978-85-93243-07-3



Sumário

Capítulo I

A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO E A TEORIA INSTITUCIONAL: UM ESTUDO NOS CONSELHOS REGIONAIS DE CONTABILIDADE NO BRASIL

Eliedna de Sousa Barbosa, Vanusa Virgínia da Silva, Karla Roberta Castro Pinheiro Alves e Mácio Augusto de Albuquerque.....06

Capítulo II

CAPITAL INTELECTUAL: UMA ABORDAGEM TEÓRICA A PARTIR DOS MODELOS DE IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO

Marivane Vestena Rossato, Flávia Zancan, Nilmar Sandro Kessler e Yvelise Piccinin.....27

Capítulo III

ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA DOS ARTIGOS SOBRE AUDITORIA PUBLICADOS NA REVISTA DE EDUCAÇÃO E PESQUISA EM CONTABILIDADE (REPeC) NO PERÍODO DE 2008 A 2014

Renata Luciane Pires Vieira, Fabrícia Souza Teixeira e Jens Erik Hansen.....48

Capítulo IV

A ATUAÇÃO DA CONTABILIDADE NA GOVERNANÇA DAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS CAPIXABAS

Karina Ramos Travaglia, Ivone Fiorin e Teresa Cristina Janes Carneiro.....68

Capítulo V

A RELAÇÃO ENTRE O CUSTO TRIBUTÁRIO E O VALOR ADICIONADO DAS EMPRESAS DO SUBSETOR DE ALIMENTOS PROCESSADOS LISTADAS NA BM&F BOVESPA

Vania Luiza Pagliari Cruz, Brenda Cristina de Oliveira Rodrigues e Marcelo Tavares.....85

Capítulo VI

ORÇAMENTO PARTICIPATIVO: A EXPERIÊNCIA DO MUNICÍPIO PARAIBANO NA IMPLANTAÇÃO DE UMA FERRAMENTA DE CONSTRUÇÃO COLETIVA PARA IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

Francisco Jean Carlos de Souza Sampaio, Caio Henrique dos Santos, Alexandre Wallace Ramos Pereira e Sandra de Souza Paiva Holanda.....99

Capítulo VII

CRÍTICAS AO ORÇAMENTO: A PERCEPÇÃO DOS USUÁRIOS QUE ELABORAM E EXECUTAM O ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Suzete Antonieta Lizote, Giovanna Gomes Cure, Jakelini Aparecida Zagulski e
Lucyelane Gonçalves da Costa..... 118

Capítulo VIII

A UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES COMO MODELAGEM DE CUSTEIO PARA O TESTE DE FUNÇÃO PULMONAR

Natalia Melo Cintra, Luiz Medeiros de Araujo Neto e Alex Laquis Resende... 136

Sobre a organizadora..... 155

Sobre os autores..... 156

Capítulo VIII

A UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES COMO MODELAGEM DE CUSTEIO PARA O TESTE DE FUNÇÃO PULMONAR

**Natalia Melo Cintra
Luiz Medeiros de Araujo Neto
Alex Laquis Resende**

A UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES COMO MODELAGEM DE CUSTEIO PARA O TESTE DE FUNÇÃO PULMONAR

Natalia Melo Cintra

Universidade de Brasília

Brasília – DF

Alex Laquis Resende

Universidade de Brasília

Brasília – DF

Luiz Medeiros de Araujo Neto

Universidade de Brasília

Brasília – DF

Resumo: Com o crescimento e especialização dos mercados de serviços, o gerenciamento de custos ganhou maior relevância na manutenção da competitividade das organizações. Tal fato pode ser explicado pela necessidade de se reduzir os custos a fim de se buscar a potencialização do lucro, sem que haja o comprometimento da qualidade dos serviços ofertados. Nesse cenário, as metodologias de custeio, em particular o Sistema Baseado em Atividades (ABC), se tornam uma poderosa ferramenta de auxílio nas decisões gerenciais e otimização dos lucros. Dessa forma, o presente estudo tem por objetivo verificar a viabilidade de utilização da modelagem de custeio ABC na consecução do teste de função pulmonar, por ser esse um dos procedimentos mais utilizados nos hospitais atualmente. Para tal, realizou-se entrevista com profissionais do Hospital Universitário de Brasília - HUB entre o final de 2014 e começo de 2015. Os resultados obtidos demonstram que ainda não existe um controle eficiente dos recursos dispendidos na realização do teste abordado, não sendo possível assim, determinar com fidedignidade os custos da unidade. O custo foi então mensurado com a estimação de dados, e alguns valores sendo precificados por meio do mercado. Ao se comparar o valor encontrado, com o valor repassado pelo SUS constatou-se que há divergência entre esses valores, sendo o repasse do SUS quase 6 vezes menor que o custo.

Palavras-chave: Custeio Baseado em Atividades. Custeio em Hospitais. Teste de função pulmonar.

1. INTRODUÇÃO

Há séculos já se notava a importância e necessidade dos sistemas de custeio na vida dos indivíduos, mas foi na revolução industrial que isso ficou evidente de fato. Em virtude da intensificação da globalização econômica, a excelência em custos se tornou um dos itens de maior peso no quesito vantagem competitiva dentro das empresas (MARTINS, 2002; MELIS, 1950; HANSEN, 2001; IUDÍCIBUS, 2002). Segundo Leal (2006), a contabilidade de

custos surgiu quando não mais era possível determinar de forma efetiva o custeio dos produtos acabados ou em elaboração. Tais produtos sofrem o incremento de força de trabalho, processamento por máquinas e incluem outros materiais em sua fabricação, o que acabava dificultando o custeamento dos mesmos. Assim, a contabilidade de custos se mostrou uma alternativa viável, ainda mais quando ocorreu um aumento significativo dos produtos em elaboração nas empresas (BRIMSON, 1996; KAPLAN e COOPER, 1998; ATKINSON et al, 2000).

De acordo com Horngren et al (2004) o elevado aumento das empresas aliado a complexidade do sistema de produção fizeram com que os dados gerados pela contabilidade de custos passassem a ser uma poderosa ferramenta de auxílio na tomada de decisão em âmbito gerencial. Leal (2006) enfatiza que umas das vantagens dessa contabilidade é a possibilidade de utilização por variados tipos de organizações, desde instituições de ensino à hospitais. Leal (2006) acrescenta ainda que esses custos são usualmente classificados como diretos e indiretos. Desta forma, Baumgartner (1998) afirma que os custos diretos são aqueles facilmente identificados, uma vez que não há dúvidas sobre a quantidade que foi dispendida na fabricação. Por outro lado, os custos indiretos não são facilmente atribuídos aos produtos, havendo a necessidade de estimação na hora de aloca-los aos bens através de critérios de rateio e muitas vezes isso acaba sendo feito arbitrariamente (EDVALDA, 2006).

Já os sistemas de custeio são uma combinação entre método o princípio (VIDGAL,2002). O primeiro expõe a operacionalização, ou seja, como os dados serão processados para que transmitam informações, o segundo refere-se a própria informação gerada (BORNIA, 2002). Além dessa classificação, o comportamento dos custos também se faz relevante, já que ele demonstra como os custos se alteram devido a mudanças no volume de fabricação ou nos direcionadores de custos das atividades (ATKINSON et al, 2000).

Essa busca pelo melhoramento no gerenciamento e controle de custos vem ganhando a cada dia mais espaço entre as organizações, inclusive as hospitalares, particularmente no que tange a busca de novas metodologias (BITTENCOURT, 1999). Nas últimas décadas, pesquisadores da área de contabilidade gerencial vêm direcionando seus trabalhos em Custeio ABC aplicado ao setor de saúde.

Nesse sentido, a motivação desse artigo concentra-se na análise da coleta de dados sobre os custos referentes ao procedimento de função pulmonar da área de pneumologia do Hospital Universitário de Brasília - HUB entre o final de do ano de 2014 e começo de 2015 e, a partir disso, propor como alternativa de modelagem o Custeio Baseado em Atividades - ABC.

Assim, tendo como parâmetro os dados apurados pelas entrevistas realizadas, tem-se o seguinte problema de pesquisa: **É possível a utilização do sistema de custeio ABC como modelagem do procedimento de função pulmonar no Hospital Universitário de Brasília.**

Apesar da existência de muitos estudos sobre a aplicação do Sistema de Custeio Baseado em Atividades na área de saúde, o artigo se justifica pela falta de pesquisas sobre aplicabilidade dessa metodologia no procedimento de função pulmonar, que é um dos procedimentos mais importantes na unidade de pneumologia dos hospitais universitários.

O artigo está dividido em 4 seções, sendo a primeira referente aos objetivos, introdução do tema e relevância da pesquisa. Na segunda é apresentado o arcabouço teórico e revisão de literatura acerca do tema. Já a terceira contempla o procedimento metodológico bem como a modelagem do Custeio Baseado em Atividades. Na última seção são apresentadas as considerações finais sobre a pesquisa bem como suas limitações.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Teste de Função Pulmonar

O teste de Função Pulmonar tem por finalidade mensurar a situação respiratória dos pacientes, também é conhecido como Espirometria. A Espirometria, palavra originada do latim (*spiro= respirar e metrum = medida*) é o teste de função pulmonar com o menor custo e ainda possui a vantagem de ter uma execução simples, sendo por isso o teste funcional mais utilizado. Ou seja, como alternativa de utilização de modernos e completos equipamentos, esse exame pode ser feito em consultórios que não possuam todo esse aparato. Sua origem data em meados do século XIX, a partir dos trabalhos realizados por Hutchinson, e mais tarde, começou a ser implantado em laboratórios clínicos por Tiffeneau Gaensler (PEREIRA, 1996; COSTA, 1992; MARTIRÉ, 1989; BASTIAN et al 2002).

Esse procedimento tem por objetivo a medição dos fluxos respiratórios bem como o ar inalado e exalado. Ainda, emprega registros gráficos do ar e confronta com parâmetros que servem de referência de acordo com atributos como sexo, altura e idade. Ainda em relação a espirometria, podemos dividi-la em dois tipos, de fluxo de gás e de volume, sendo que os primeiros são menos dependentes de recursos eletrônicos (PEREIRA. 1996; COSTA, 1992).

Rodrigues et al (2002) citam que os espirômetros, que são os aparelhos utilizados, podem ser abertos ou fechados. Nos primeiros antes de iniciar o teste, os pacientes começam a inspirar fora do sistema. Já nos segundo, a inspiração só inicializa dentro do aparelho. Mas o item mais importante para que o exame seja realizado com eficiência é o técnico. Este deve possuir conhecimento e ser prontamente treinado para conseguir que o paciente coopere e realize o exame apropriadamente.

2.2. Custo Padrão e Custeio RKW

Segundo Muller (1996) o custo-padrão teve sua origem nos Estados Unidos, por volta do século XIX, e tem por finalidade possibilitar a comparação dos custos relativos à produção com a eficiência do consumo dos meios de produção. Kraemer (1995) acrescenta que essa metodologia visa a detecção de desvios que possam vir a ocorrer durante o processo produtivo e entender suas causas a fim de buscar a eficiência e eficácia. Tal sistemática é feita através da comparação do custo médio ocorrido durante o processo produtivo com o custo padrão. Esse último, por sua vez, é determinado levando em consideração experiências anteriores e condições normais e eficientes de trabalho. Cabe ressaltar que essa eficiência é determinada por meio de fatores que a empresa pode controlar (internos), tais como a quantidade de matéria prima, dentre outros. Atkinson et al. (2000) acrescenta que o custo-padrão seria o eixo orientador para os custos das unidades de produto de um determinado intervalo de tempo, sendo necessária a utilização de parâmetros predeterminados para o referido período. Conforme Kraemer (1995), essa metodologia se utiliza de padrões, que são basicamente metas a serem atingidas em condições operacionais eficientes e em situações habituais de trabalho. Martins (1998) acrescenta que dependendo do objetivo da empresa, os padrões podem ser definidos de uma maneira mais ou menos rígida. Ainda de acordo com o autor, um padrão com mais rigidez não é usualmente empregado, pois, devido a dificuldade em ser alcançado, acaba sendo um fator de desmotivação.

O modelo *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* mais conhecido no Brasil por RKW, custeio pleno ou método das seções homogêneas, surgiu na Alemanha no início do século XX (KLIEMANN NETO 1993; MARTINS 2003). Esse sistema foi o antecessor do *Activity Based Costing* - ABC e tem como uma de suas características principais a inclusão tanto dos custos de produção como de outras despesas da organização (MARTINS, 2003).

Conforme Abbas (2001), o RKW é caracterizado por unidades que realizam atividades semelhantes no processo produtivo. Já para SÁ e SÁ (1995) essa metodologia seria, grosso modo, um subagrupamento técnico a fim de que se consiga uma melhor divisão dos custos indiretos do exercício. Ainda de acordo com esse último autor, a fundamentação dessa divisão tem por base os trabalhos realizados nas organizações somados às obrigações da administração.

Para complementar, Martins (1996) cita tal metodologia como sendo a menor fração à qual os custos indiretos seriam acumulados, e isso seria feito na tentativa de resolver o problema da heterogeneidade da organização. O referido agrupamento é feito em: Centros Auxiliares e de Apoio (CAA) que como o próprio nome indica visa prestar auxílio aos demais centros de custos; Centros Geradores de Receitas (CRG) que tem por objetivo prestar assistência e fornecer serviços diretamente para cliente; e por Centros Administrativos

(CA), que são os centros de custos voltados à gestão, dedicação ao controle, supervisão e informação (ROCCHI, 1982).

2.3. Custeio Baseado em Atividades

Segundo Catelli e Guerreiro (1995), o sistema de Custeio Baseado em Atividade (ABC) teve sua primeira manifestação nos Estados Unidos, mais especificamente em trabalhos realizados na *General Eletric*, uma grande empresa da época. Por outro lado, Abbas (2001) cita que no Brasil as primeiras pesquisas e trabalhos referentes a esse sistema começaram por volta de 1989 na Universidade de São Paulo (USP).

Cita-se ainda que custeio ABC surgiu como uma alternativa aos sistemas tradicionais de custeio para tentar amenizar as distorções geradas por tais modelos. Os custeios tradicionais surgiram em uma época onde os custos diretos predominavam sobre os indiretos. Por esse motivo, estes últimos muitas vezes eram tratados arbitrariamente, sem muita preocupação com os critérios de rateio.

Porém, devido ao desenvolvimento da tecnologia e o aumento da diversificação dos produtos, os custos diretos têm diminuído significativamente com o passar dos anos (BORNIA (1997), BRIMSON (1996) e KAPLAN & COOPER (1995). Além disso, cabe ressaltar que enquanto nos sistemas tradicionais os recursos são consumidos pelos produtos, no sistema ABC as atividades consomem os recursos, e estas por sua vez acabam sendo consumidas pelos produtos (VIDIGAL, 2002).

Segundo Martins (2003) o Custeio Baseado em Atividade visa amenizar as deturpações originadas do rateio aleatório dos custos indiretos. Shank e Govindaranjan (1997) acrescentam que uma fração dos custos indiretos é atribuída proporcionalmente a cada atividade necessária à sua consecução. Desta forma, esse sistema tem certa particularidade diante os sistemas tradicionais na medida em que corrobora pela melhoria da alocação dos custos (MCLEAN, 2003).

O custeio ABC pode ser compreendido, conforme pesquisas de Nakagawa (1994), como um sistema criado para auxiliar na avaliação estratégica de custos associados às atividades mais impactantes no consumo de recursos de uma entidade. Tal modelo é usualmente adotado com outras metodologias de custeio, pois auxiliam na tomada de decisões internas e no gerenciamento de atividades. Nota-se, então, que o sistema ABC contribui significativamente com os gestores da organização no que tange ao processo de tomada de decisões estratégicas. (GARRISON, 2007).

Abbas (2001) cita de forma simplificada que esse sistema se utiliza de direcionadores de custos, cuja finalidade é a alocação dos custos indiretos de produção. E são esses direcionadores, que por sua vez, objetivam estimar com maior fidedignidade as atividades das empresas, sejam elas industriais ou de

serviços. Tais mecanismos podem ser segmentados em duas perspectivas: direcionadores de recursos e de atividades. O primeiro determina a quantidade de recursos a ser utilizada pelas atividades. Já o segundo analisa o quanto de uma atividade é consumida por um produto (NAKAGAWA, 1994; SAKURAI, 2001; MARTINS, 2003).

Estes direcionadores, baseando-se nas pesquisas de Martins (1996), estabelecem a ocorrência de uma atividade, ou seja, eles definem a existência desta. Em relação às atividades, Turney (1991) afirma que são como uma exposição, relato dos afazeres e serviços desempenhados por uma organização. Já para Nakagawa (2001) a atividade adequa de forma apropriada recursos materiais, pessoais, tecnológicos e metodológicos à sua estrutura a fim de se produzirem produtos ou serviços.

Na concepção de Edvalda (2006), a divisão da organização em atividades facilita a identificação das origens dos custos, contribuindo para que os gestores tenham uma melhor visão sobre a operacionalidade da empresa. Tomando como base os trabalhos de Brimson (1996), observa-se que o autor classifica as em primária e secundária. A primeira aloca custos aos objetos finais enquanto a segunda vai fornecer o suporte necessário para a primeira, caracterizando-se pelos custos de atividades gerais.

Nakagawa (2001) acrescenta que os recursos são consumidos pelas atividades e estas por sua vez serão consumidas pelos produtos e serviços. De acordo com Crozzati et al (1997), uma outra vantagem interessante dessa metodologia seria a eliminação de custos que não somam valor aos serviços e produtos. Outra particularidade desse sistema é que ele proporciona uma visão horizontal da organização, adotando uma perspectiva de processos (VIDIGAL, 2002). Harrington (1993) explica processos como determinada atividade que gera uma entrada (input), e ao sofrer transformações, agrega valor produzindo uma saída (output). Dessa forma, o sistema torna-se uma poderosa ferramenta de auxílio na tomada de decisões.

Conforme Martins (2003), a alocação dos custos às atividades pode ser realizada de três maneiras. A primeira delas seria a alocação direta, que é feita quando houver um reconhecimento preciso e claro das atividades. A segunda forma é através do rastreamento, o qual se utiliza de direcionadores de recursos na detecção da relação existente entre a atividade e custo. Por último tem-se o rateio que é adotado na impossibilidade de uso dos dois métodos anteriores.

Em se tratando de organizações hospitalares, o sistema ABC auxilia na tomada de decisão, optando pelos mecanismos e procedimentos que melhor se adequam às necessidades da organização. Outra vantagem seria a possibilidade de confrontação dos custos em relação aos serviços prestados, analisando a alternativa menos dispendiosa para a unidade hospitalar. (LIMA, 1997).

Devido à importância desse sistema, muitas pesquisas sobre o tema foram feitas no setor hospitalar. Em uma delas realizadas por Silva et al (2006),

investigou-se as experiências do sistema ABC entre as entidades hospitalares na cidade de Muriaé-MG. E como resultado, observou-se que a minoria dessas organizações utilizava o sistema ABC, fato este justificado pelo desconhecimento do método e por falta de gestores que detinham tal conhecimento.

Já em outro estudo realizado por Raimundini et al (2006), foram analisadas informações coletadas do Hospital Universitário Regional de Maringá (HUM) e Hospital Universitário Clemente Faria (HUCF). As principais conclusões foram que, apesar da grande importância das informações geradas pelo método de Custeio Baseado em Atividades, não há infraestrutura e nem profissionais adequados para que tal metodologia seja implantada.

2.3. Custeio em Hospitais

Segundo Ramos (1972), o conceito de organização hospitalar pode ter surgido na China por volta do século XII a.C, com o objetivo de atender a população das classes sociais mais desfavorecidas daquela época. Porém, com o desenvolvimento da tecnologia e o crescimento urbano desenfreado, o atendimento que muitas vezes era feito na residência do próprio paciente passou a se tornar inviável.

Já por volta do século XVIII, a Revolução Industrial tornou-se um fator decisivo na qualidade de vida dos cidadãos europeus, uma vez que as condições insalubres das fábricas propiciaram o aparecimento de várias enfermidades (SIQUEIRA, 1985). Desta forma, a necessidade de se estruturar um ambiente físico bem equipado e com atendimento especializado se fez necessário para enfrentar as demandas da população. Começa a surgir, então, a concepção de organizações hospitalares, que compreenderiam a junção entre mão de obra capacitada e equipamentos capazes de auxiliar no diagnóstico de patologias (SIQUEIRA, 1985).

Assim, empresas voltadas para a prestação de serviço começaram a ganhar maior destaque na economia, uma vez que a demanda na área da saúde cresceu consideravelmente. Neste cenário, segundo Edvalda (2006), as organizações hospitalares obtiveram maior relevância no contexto econômico e financeiro na área em questão. De acordo com Melo et al (1998) a diferença que há entre o segmento de serviços e os demais tipos de atividades, como a industrial e comercial, é que nos serviços a produção e o consumo são realizados simultaneamente, não sendo possível estocá-los. Por este motivo, fez-se necessário o estudo de mecanismos capazes de analisar e mensurar com maior eficiência a real conjuntura destas organizações.

À medida que as unidades de saúde se tornaram mais complexas, surgiram modelos diferenciados para classificação deste segmento. Um dos primeiros modelos que surgiram para hospitais foi o assistencialista, onde as ações de saúde eram custeadas por doações e recursos fiscais.

Posteriormente foi introduzido o modelo previdencialista, cujo capital era provido de contribuições sociais sobre a folha de pagamento. Tempos depois, ocorreu uma fusão entre os modelos expostos acima, dando surgimento ao modelo universalista. Este último modelo tinha por finalidade a garantia de todos ao acesso a saúde (BITTENCOURT 1999).

Devido à grande importância das unidades de saúde no cenário social e econômico como um todo, estudos foram direcionados com intuito de caracterizar os objetivos deste segmento. Com base nas pesquisas feitas por Almeida (1883), organizações hospitalares seriam aquelas que têm por finalidade diagnosticar e oferecer tratamentos as pessoas sem distinção de poder aquisitivo, cultura ou religião. Já de acordo com Abbas (2001), as instituições hospitalares se diferem das demais por terem como “produto” primordial a conservação e o restabelecimento da saúde de seus “clientes”. Ainda segundo este autor, por ser uma organização, os hospitais precisam ser bem administrados e devem ter o conhecimento de seus custos para que continuem em pleno funcionamento.

Abbas (2001) também enfatiza que, com o advento da economia globalizada, uma das estratégias básicas das empresas precisa ser a liderança em custos. Porém, é essencial que se reduza os custos sem o comprometimento dos serviços ou produtos oferecidos. Assim sendo, metodologias de custeio antes voltadas para as empresas industriais começam a ser adaptadas para as empresas prestadoras de serviços.

Conforme o autor, a contabilidade de custos está além da determinação do resultado ou valoração de estoque, ela se torna também uma ferramenta importante no auxílio da gestão de empresas. Segundo Gersdorff (1980) uma das atribuições da contabilidade de custos dentro de uma organização hospitalar seria contribuir para o planejamento dos serviços do hospital.

Em decorrência de uma grande carência de recursos e o constante aumento dos custos, as organizações de saúde têm se preocupado mais com o gerenciamento de seus gastos a fim de conseguir a melhoria do seu desempenho (BITTENCOURT, 1999).

Dentro do contexto de organização hospitalar, os Hospitais Universitários tem se destacado por sua importância social. Entretanto, Medici (2001) acrescenta que os custos nesses hospitais são geralmente mais elevados que nos demais, pois exercem atividades docentes-assistenciais e prestam serviços além do que foi previsto para a sua estrutura.

3. PROCEDER METODOLÓGICO

A metodologia que se delineou para o presente estudo, no que concerne aos objetivos foi à pesquisa descritiva. Com intuito de se alcançar os objetivos traçados para este trabalho, o modelo utilizado para coleta de informações e tratamento dos dados foi a pesquisa bibliográfica. De acordo com Gil (1999),

esta técnica baseia-se em materiais previamente elaborados, tais como livros, artigos e revistas científicas. Ainda segundo o autor, esta técnica de pesquisa possibilita ao investigador a abrangência de fenômenos muito mais amplos do que aquela que poderia se pesquisar diretamente.

A pesquisa documental foi outra técnica de pesquisa utilizada no desenvolvimento deste trabalho. Silva e Grigolo (2002) afirmam que tal modelo vale-se de materiais que ainda não apresentaram um tipo de análise mais aprofundada. Desta forma, esta técnica sugere que a informação bruta seja tratada para que algum valor possa ser extraído, valor este que poderá contribuir com o meio acadêmico posteriormente.

O modelo de estudo de caso foi adotado com intuito de permitir um maior detalhamento dos objetivos propostos neste trabalho. Bruyne, Herman e Schoutheete (1997) apontam que o estudo de caso engloba informações numerosas e detalhadas com o objetivo de compreender a totalidade de determinada situação. Tal diversidade de elementos auxilia o pesquisador na resolução de problemas e no desenvolvimento dos resultados pretendidos.

Gil (1999, p. 73) destaca que o estudo de caso caracteriza-se pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados.

Desta forma, o investigador poderá observar *in loco* os elementos a serem analisados, possibilitando sua utilização em pesquisas futuras.

Foram coletados dados referentes a unidade de pneumologia no Hospital Universitário de Brasília. A coleta de informações se deu através de entrevista feita com médico e técnico da área, além de um profissional da área administrativa entre o final de 2014 e início de 2015. Por meio da entrevista buscou-se entender sobre a estrutura geral do hospital e particularmente sobre a divisão da equipe de pneumologia, os exames feitos na unidade, quantos e quais procedimentos são realizados diariamente, bem como os materiais necessários para a consecução desses atendimentos. Os objetos de pesquisa nesse estudo foram os procedimentos referentes a bronquioscopia e função pulmonar.

Dessa forma, a partir da compreensão do funcionamento da unidade bem como seus custos buscou-se aplicar como modelo de custeio o Sistema Baseado em Atividades (ABC), sendo o modelo metodológico inspirado no autores Souza et al (2013).

4. ANÁLISE DE RESULTADOS

Foram observados em particular dois procedimentos na unidade estudada. O número diário total de procedimentos de função pulmonar é em média 20 enquanto o de bronquioscopia atinge aproximadamente 03.

Tabela 1: procedimentos realizados no HUB

Procedimentos pneumológicos	Nº médio de procedimentos realizados por dia
Função Pulmonar	20
Bronquioscopia	03
Total	23

Fonte: Dados da Pesquisa

Dos procedimentos apresentados na tabela 1 a presente pesquisa se aprofundou no procedimento de função pulmonar. Esse teste é usualmente dividido em duas etapas. Na primeira a média é de 5 minutos, depois o paciente toma o remédio com função bronquodilatadora e aguarda 15 minutos para a realização da próxima parte. Por fim, depois da espera, o cliente é submetido à segunda parte do exame, que também a média é de 5 minutos. Dessa forma, o tempo total gasto por paciente é em torno de 25 minutos. O tempo médio do exame é de curta duração, pois a maior parte dos pacientes já realizou mais de uma vez o teste e já sabem como proceder. No que se refere as atividades executadas para a realização de tal procedimento, destacam-se as apresentadas na tabela 2.

Tabela 2: Atividades para manter o exame

Código	Atividade
1	Preparar a sala de exame (limpeza geral 1x ao dia)
2	Limpeza dos aparelhos (realizada pelo próprio técnico)
3	Realizar o procedimento (feito por um técnico)

Fonte: Dados da Pesquisa

Depois de observada a operacionalização da técnica em questão, a próxima etapa visou à determinação dos recursos utilizados: diretos e indiretos. Para a coleta destes dados, recorreu-se ao setor financeiro do hospital, bem como aos profissionais que lidam diretamente com a realização deste procedimento.

Tabela 3: Tipo de Recursos e Direcionadores

Recurso	Direcionador
Mão de obra (um técnico)	Tempo em minutos
Materiais	Alocação direta
Medicamentos	Alocação direta
Serviços prestados pelo setor de apoio (informática)	Tempo em minutos
Serviços prestados pela equipe de limpeza	Tempo em minutos
Custos fixos da unidade	Alocação direta

Fonte: Dados da Pesquisa

Cabe ressaltar que o exame de função pulmonar é realizado somente em horário comercial, e que cada realização do teste demanda a presença de um único técnico que, nesse caso, é o profissional que estiver de plantão. Na unidade de pneumologia do HUB há normalmente dois técnicos pelo turno da manhã e dois no turno vespertino. Mas há situações esporádicas em que um dos períodos tem em seu quadro de funcionários três profissionais atendendo.

O salário bruto desse profissional é em torno de R\$ 10.000,00 ao mês com jornada de trabalho de 30 horas semanais. Dessa maneira, para chegar no valor do custo dessa mão de obra por atendimento foi multiplicado o total de horas semanais por 4 (número de semanas adotado), achando o valor trabalhado mensal de 120 horas. O salário bruto foi dividido pelas horas mensais resultando em um custo por hora de R\$ 83,33 ou R\$ 1,388 por minuto. Como em média é dispendido 25 minutos para a realização do teste em cada paciente, o custo de mão de obra é aproximadamente R\$ 34,72.

A limpeza e higienização da sala de realização do exame são feitas uma vez ao dia por dois funcionários terceirizados que dispendem em média 30 minutos. O profissional da limpeza tem um salário bruto aproximado de R\$952,00 com jornada de trabalho de 8 horas por dia ou 40 horas semanais. A partir disso foi encontrado o número de horas mensais (160) a qual foi dividida pelo salário bruto a fim de resultar no custo por hora de aproximadamente R\$5,95 ou R\$0,09916 por minuto. Como são dispendidos 30 minutos, em média, na limpeza e são atendidos, em média, 20 pacientes, o custo unitário da mão de obra da limpeza por paciente é em torno de R\$0,14875.

Porém, a cada entrada de paciente, ocorre a limpeza dos aparelhos pelo próprio técnico, que consiste apenas na troca dos bocais descartáveis. Vale destacar que, apesar do procedimento ser dividido em duas etapas, cada paciente só dispende um único bocal, pois os mesmos são orientados a guardar o instrumento até o fim da realização da segunda etapa do processo. Para esse material foi utilizado o preço de mercado. Como a venda é feita usualmente em pacotes que contém 100 unidades, chegou-se ao valor unitário de R\$ 0,705.

Além disso, cada paciente utiliza 04 doses do medicamento sabultamol, um remédio com função bronquiodilatadora. Como a grande maioria dos pacientes é submetida a essa medicação, para fins de simplificação considerou-se nessa pesquisa que todos os pacientes a utilizam. Esse remédio vem em uma ampola com 200 doses e de acordo com a entrevista realizada, em cada realização do exame é dispendido 04 doses por paciente, sendo o custo unitário por paciente de R\$0,50.

Cabe ressaltar que a única unidade que fornece apoio na consecução do teste de função pulmonar é a área de informática do hospital. A esses cabe somente a manutenção em caso de danos nos sistemas de máquinas e computadores. Em relação a remuneração desses profissionais, não foi possível obtê-la. O hospital alega que por serem trabalhadores terceirizados não era permitida a divulgação desse tipo de informação.

Portanto, o custo dessa mão-de-obra foi estimado baseando-se na renda mensal praticada pelo mercado, ou seja, R\$1.130,00. Para fins de simplificação, foi considerado que tal profissional presta serviços periodicamente à unidade de pneumologia, em torno de 10 minutos por dia. Assim, considerando uma jornada de trabalho de 40 horas semanais (R\$7,06/hora), chega-se ao custo unitário por paciente de R\$0,059.

No que tange o consumo de energia, foi feita uma estimativa com os dados de potência e tempo de uso de cada equipamento elétrico. Os quais são expostos na tabela 4.

Tabela 4: Equipamentos Utilizados e Consumo de Energia

Equipamento	Potência em KW	Horas/Exame	Consumo em KW/h
Lâmpadas	0,16 W	0,25	0,04
Computador	0,25 W	0,25	0,063
Aparelho Função Pulmonar	3,6 W	0,25	0,9
Total	4,01 W	0,25	1,003

Fonte: Dados da Pesquisa

O consumo encontrado foi de 1,003 KW/h, o qual dado as tarifas atuais equivalem a um valor monetário de R\$0,06 por exame. Por fim, para o custo do aparelho de espirometria foi usado o preço de mercado. Dessa forma, um equipamento para tal finalidade custa aproximadamente R\$10.529, com vida útil estimada de 17 anos. Portanto, para o cálculo da depreciação utilizou-se o método linear. Dessa forma, o valor aproximado de depreciação mensal é de R\$ 619,35. São feitos aproximadamente 400 exames por mês, o que da aproximadamente R\$0,1290 por exame de depreciação.

Tabela 5: Valores Gastos por Unidade de Exame

RECURSO	PREÇO UNITÁRIO
Sabultanol	R\$ 0,50
Bocal descartável	R\$ 0,705
Técnico	R\$ 34,72
Funcionário da limpeza	R\$ 0,15
Funcionário da unidade de informática	R\$ 0,05913
Custo unitário de energia	R\$ 0,06
Custos unitário depreciação	R\$ 0,1290

Fonte: Dados da Pesquisa

Mediante o exposto, serão apresentadas as categorias de acumuladores de custos bem como seus preços unitários totais.

Neste acumulador estão inclusos os custos fixos necessários para a realização do teste bem como os custos relacionados a equipe de limpeza e a mão-de-obra pertencente à área de apoio (informática).

Tabela 6: Preparar a sala de exame

Acumulador	Quantidade (A)	P.unitário (B)	Total (A x B)
MOD apoio	1	R\$ 0,05913	R\$ 0,0591
MOD limpeza	2	R\$ 0,14875	RS 0,2975
Custo de luz	1		R\$ 0,06
Custo depreciação			R\$ 0,1290
TOTAL			R\$ 0,546

Fonte: Dados da Pesquisa

O acumulador incluiu somente os materiais necessários para a realização do procedimento, que no caso, envolve a troca do bocal descartável.

Tabela 7: Limpeza dos aparelhos

Acumulador	Quantidade (A)	P.unitário (B)	Total (A x B)
Materiais	1	R\$ 0,705	R\$ 0,705
TOTAL			R\$ 0,705

Fonte: Dados da Pesquisa

Este último acumulador engloba a mão-de-obra do técnico da área de pneumologia bem como o medicamento utilizado na consecução do exame de espirometria. Por fim, a partir dos custos individuais dos acumuladores de custos chegou-se ao custo unitário do processo.

Tabela 7: Realizar o procedimento

Acumulador	Quantidade (A)	P.unitário (B)	Total (A x B)
MOD técnico	1	R\$ 34,72	R\$ 34,72
Medicamento	1*	R\$ 0,50	R\$ 0,50
TOTAL			R\$ 35,22

- Já incluso o preço das 04 doses. Fonte: Dados da Pesquisa

Desta forma, a tabela a seguir expõem todos os custos envolvidos na realização do exame.

Tabela 8: Cálculo do Custo Total do Exame

ACUMULADOR	PREÇO UNITARIO
Preparar a sala de exame	R\$ 0,546
Limpeza dos aparelhos	R\$ 0,705
Realizar o procedimento	R\$ 35,22
TOTAL	R\$ 36,47

Fonte: Dados da Pesquisa

5. CONCLUSÃO

A metodologia de Custeio Baseado em Atividades tem sido uma ferramenta adotada para o controle dos custos e auxílio na tomada de decisões pelos gestores, uma vez que busca a redução das atividades que não otimizem o lucro operacional. Neste contexto, essa pesquisa teve por objetivo verificar a viabilidade de utilização da metodologia de custeio ABC na determinação dos custos observados na realização do teste de função pulmonar do Hospital Universitário de Brasília (HUB).

Por meio do exposto no corpo textual desta pesquisa, pode-se melhor compreender o funcionamento e aplicabilidade do sistema de custos ABC na determinação de variáveis que importassem no gerenciamento de procedimentos realizados no âmbito hospitalar. Assim como outras pesquisas na área, objetivou-se descrever como a metodologia de custeio ABC pode auxiliar na redução de custos que não agregam valor ao serviço prestado.

Baseando-se na coleta de informações realizadas por meio de entrevistas feitas com médicos e técnicos especializados, entendeu-se a rotina da realização do exame de função pulmonar, bem como os custos relacionados à

consecução deste processo. Neste sentido, foi elaborado um roteiro de entrevista com o intuito de obter dos participantes dados pertinentes ao desenvolvimento deste estudo. Assim, foi possível selecionar variáveis capazes de descrever o funcionamento da realização da espirometria.

Foi observado que no referido hospital não existe, ainda, um sistema eficiente de gerenciamento de custos de recursos humanos e materiais. Notou-se também uma deficiência na comunicação entre as áreas relacionadas à execução do teste de função pulmonar. Neste cenário, não foi possível estimar com fidedignidade e precisão os custos envolvidos na realização do procedimento em questão.

Porém, caso houvesse um maior controle e comunicação entre os setores, a metodologia de custeio baseado em atividades poderia ser um instrumento eficaz na mensuração dos custos necessários para a otimização dos gastos envolvidos no teste de função pulmonar.

Embora o HUB faça parte de uma estrutura pública de saúde encontrou-se dificuldade no que tange à coleta de informações gerenciais. Neste sentido, não foi possível obter com exatidão a quantificação dos custos envolvidos no procedimento de função pulmonar. Desse modo, aquelas informações que não puderam ser levantadas junto à instituição, foram estimadas por meio do custeio baseado no mercado. Também foi observado que havia desconhecimento quanto aos custos por parte dos profissionais especializados e pela área administrativa. Desta forma, a pesquisa não pôde auxiliar integralmente na proposta de aplicação do custeio ABC na estrutura gerencial.

Outro ponto que merece destaque diz respeito ao abismo que existe no volume repassado pelo SUS ao hospital e o custo do procedimento. Atualmente a Espirometria custa em média R\$36,47 para o hospital, no entanto o SUS repassa apenas R\$6,36.

Em relação a pesquisas futuras, sugere-se que o levantamento de informações seja feito desde a compra de materiais até a realização do procedimento de função pulmonar. Assim, o pesquisador terá informações mais precisas acerca da rotina empregada pela unidade hospitalar. Outra alternativa seria o envolvimento de áreas que estão indiretamente ligadas à execução do exame, uma vez que este fato possibilitaria uma visão mais ampla em relação aos custos e contribuições de cada setor no desenvolvimento do teste analisado.

REFERÊNCIAS

- ABBAS, K. 2001. Gestão de custos em organizações hospitalares. Florianópolis, SC. **Dissertação** de Mestrado em Engenharia de Produção. Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC.
- ALMEIDA, Teófilo R. R. *Perspectivas de sobrevivência do hospital*. **Revista Paulista de Hospitais**, São Paulo, n.5/6, p.104-113, maio/jun. 1983.

- ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BASTIAN-LEE Y, CAVASSE R, RICHTER H, SEDDON P. *Assessment of a Low-Cost Home Monitoring Spirometer for children*. *Pediatr Pulmonol* 2002.
- 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*. São Paulo. 1998. **Dissertação** (Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.
- BITTENCOURT, Otávio Neves d Silva. *O emprego do método de custeio baseado em atividades- activity-based costing (ABC) – como instrumento de apoio à decisão na área hospitalar*. 1999. **Dissertação** (Programa de Pós-Graduação em Administração). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1999.
- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos; aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman; 2002.
- BORNIA, A. C. **Apostila de custos industriais**. Florianópolis: PPGEF Universidade Federal de Santa Catarina. 1997.
- BRIMSON, James. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**; trad. Antonio T. G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996
- BRUYNE, P.; HERMAN, J. e SCHOUTHEETE, M. 1997. **Dinâmica de pesquisa em ciências sociais: os polos da prática metodológica**. Rio de Janeiro, Francisco Alves.
- COSTA, D., BARROS, T. G., ASSIS, A. N. & OISHI, J., 1992, Evaluation of respiratory muscular strength in swimmer and running athletes and in nonathletes subjects. In: Anais do VI International Symposium of Respiratory Physiotherapy, Curitiba.
- COSTA D, Jamani M. **Bases fundamentais da espirometria**. Rev Bras Fisioter 2001.
- CROZATTI, Jaime; CROZATTI, Jairo. Custeio ABC no serviço de reciclagem de plástico: um caso prático. XII CONVENÇÃO DOS CONTABILISTAS DO ESTADO DO PARANÁ. Anais... Maringá: CRC/PR, 1997.
- GARRISON, R.H.; NOREEN, E.W. **Contabilidade Gerencial**. 9.ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade Gerencial**. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.
- GERSDORFF, Ralph C. J. von. *Contabilidade hospitalar de custos no Brasil – situação, problemas, sugestões*. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n.30, , 1979.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GUERREIRO, R. ; CATELLI, Armando . *Uma análise crítica do sistema ABC Activity Based Costing*. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, p. 15-23, 1995.

HANSEN, D R; MOWEN, M M. **Gestão de Custos-** contabilidade e controle.3.ed.São Paulo.2001.

HARRINGTON, H. James. Aperfeiçoando Processos Empresariais. Tradução Luiz Liske, revisão técnica Luciano Saboia Lopes Filho. São Paulo; Makron Books,1993.

HORNGREN, C.T.; DATAR, S.M.; FOSTER, G. **Contabilidade de Custos** , V 1 e 2. 11ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, S.; Ricardino Filho, A. A.. A primeira lei das sociedades anônimas no Brasil. Revista Contabilidade e Finanças – USP, São Paulo, n. 29, p.7-25, maio/ago. 2002.

KAPLAN, Robert & COOPER, Robin. Custo e desempenho: administre seus seus custos para ser mais competitivo; trad. O.P. Traduções. São Paulo: Futura, 1998.

KLIEMANN NETO, Francisco J. Custos Industriais. Porto Alegre: PPGE/UFRGS, 1993.

KRAEMER, H. Tania. Discussão de um Sistema de Custeio Adaptado às Exigências da Nova Competição Global. Porto Alegre; 1995.

LEAL, Edvalda; Análise dos Custos no Setor Hospital- utilização da metodologia activity based costing- ABC – O caso das Cirurgias Cardíacas no Hospital Universitário de Uberlândia; São Paulo, 2006.

LIMA, Carlos Rogério Montenegro de. Activity-Based Costing para hospitais. São Paulo, 1997. Dissertação de Mestrado em Administração Contábil e Financeira. EASP/FGV

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

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1996.

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

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

MARTINS, G.A. Manual para elaboração de Monografias e Dissertações . 2. ed., São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Vidigal. Desenvolvimento de Modelo de Resultados em Serviços Hospitalares com base na Comparação entre Receitas e Custos das Atividades Associadas aos Serviços. Florianópolis. 2002 .Dissertação de programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção na Universidade Federal de Santa Catarina.

MÁRTIRE, T.M. Espirografia em crianças como método complementar de avaliação da função pulmonar. Prat Hosp.São Paulo, 1989.

- McLEAN, R. A. 2003. Financial management in health care organizations. 2. ed. Canada: Thomson Delmar Learning.
- MEDICI, A. C. Hospitais universitários: passado, presente e futuro. Revista de Associação Médica Brasileira, v. 47, 2001.
- MELIS, F. Storia della ragioneria – contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia econômica. Dott. Cesare Zuffi – Editore. Bologna: Itália, 1950.
- MELO, Hildete, et al. É possível uma política para o setor serviços? Rio de Janeiro: 1997, IPEA (Texto para discussão, no. 457).
- MÜLLER, Cláudio J. A Evolução dos Sistemas de Manufatura e as Mudanças nos Sistemas de Controle e Custeio. Porto Alegre: PPGE/UFRGS, 1996. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção).
- NAKAGAWA, Masayuki. ABC Custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994.
- NAKAGAWA, M. ABC Custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 2001.
- PEREIRA, Maurício Fernandes. Mudança estratégica em uma organização hospitalar: um estudo de caso dos últimos 20 anos. Florianópolis, 1996. Dissertação de mestrado em Engenharia de Produção. PPGE/UFSC
- PLAYER, Steve et al. ABM: lições do campo de batalha. São Paulo: Makron Books, 1997.
- RAIMUNDINI, S. L. 2003. Aplicabilidade do sistema ABC e análise de custos: estudo de caso em hospitais públicos. Maringá, PR. Dissertação de Mestrado em Administração. Universidade Estadual de Maringá - UEM.
- RAMOS, R. A integração sanitária: doutrina e prática. São Paulo, 1972. Tese para Livre Docência. Faculdade de Saúde Pública/USP.
- ROCCHI, Carlos Antonio de. Apuração de custos em estabelecimentos hospitalares. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, n. 41, 1982.
- RODRIGUES, J ; JOSELINA, L; CARDERI, A; BUSSAMIRA, M; NAKAIE, C; ALMEIDA, M; FILHO, L; ADDE, F. Provas de Função Pulmonar em crianças e adolescentes. Jornal Brasileiro de Pneumologia, 2002.
- SÁ, Antonio Lopes de; SÁ, Ana Maria Lopes de. Dicionário de contabilidade. São Paulo: Atlas, 1995.
- SAKURAI, M. Gerenciamento Integrado de Custos. São Paulo: Atlas, 2001.
- SELIG, Paulo Maurício. Gerência e avaliação do valor agregado empresarial. Florianópolis, 1993. Tese de doutorado em Engenharia de Produção. PPGE/UFSC.
- SHANK, J.K; GOVINDARAJAN, V. A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 2.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, Edson Arlindo; ABREU, Carlos Alberto. Sistemas de Custeio em Instituições Hospitalares: estudo comparativo entre os hospitais da cidade de Muriaé-MG, Contab.Vista & Revista, v 17, n.4,p.35-53.out/dez.2006.

SILVA, Marise Borba de; GRIGOLO, Tânia Maris, *Metodologia para iniciação científica à prática e da extensão II*, Caderno Pedagógico. Florianópolis: Udesc, 2002

SIQUEIRA, Moema Miranda de. Organização dos serviços de saúde: trajetória de pacientes e metas operacionais em hospitais. São Paulo, 1985. Tese de Doutorado em Administração. Faculdade de Economia e Administração/USP.

STERN, Bernhard J. A saúde das cidades e o primeiro movimento de saúde pública. Medicina social: aspectos históricos e teóricos. São Paulo: Global, 1983.

TURNER, Peter B. B. Common cents: the ABC performance breakthrough. Hillsboro: Cost Technology, 1991

Yin R. Estudo de caso: planejamento e métodos. 2a ed. Porto Alegre: Bookman; 2001.

Disponível em: < <http://www.catho.com.br/vagas/tecnico-em-informatica/> >. Acesso em 28 de janeiro 2015.

Disponível em: < <http://www.cirurgicaexpress.com.br/ListaProdutos.asp?IDLoja=2027&IDProduto=3107855> >. Acesso em 28 de janeiro 2015.

Disponível em: http://www.lfequipamentos.com.br/produtos_listagem.aspx?Titulo=Procurando+por+bocal&CategorialD=&Busca=bocal >. Acesso em 28 janeiro 2015.

Abstract: With the growth and specialization of services markets, cost management has gained greater importance in maintaining the competitiveness of organizations. This can be explained by the need to reduce costs in order to seek the enhancement of profit, without compromising the quality of services offered. In this scenario, the methods of funding, in particular the System Based Activities (ABC), become a powerful tool to aid in management decisions and optimize profits. Thus, this study aims to determine the feasibility of using the ABC costing modeling in achieving pulmonary function test, being this one of the most used in hospitals today. To this end, he held interviews with professionals of the University Hospital of Brasília - HUB between the end of 2014 and beginning of 2015. The results show that there is still no efficient control of resources spent in performing the test approached, it was not possible so , by determining the reliability costs of the unit. The charge was then measured data estimation, and some values being priced through the market. When comparing the value found, the value transferred by the SUS was found that there is a difference between these values, and the transfer of SUS almost 6 times less than the cost.

Keywords: Activity Based Costing. Costing in hospitals. pulmonary function test.

SOBRE A ORGANIZADORA

Eliedna de Sousa Barbosa é Doutoranda em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação da Universidade de Brasília-UnB. Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação UnB/UFPB/UFRN. Especialista em Auditoria pela Universidade Potiguar de Natal. Graduada em Ciências Contábeis pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba-IESP. Graduada em Administração pelo Centro Universitário de João Pessoa.

SOBRE OS AUTORES

Alex Laquis Resende Doutorando em Ciências Contábeis pela UnB, mestre em Ciências Contábeis pela UnB e graduado em Ciências Contábeis pela UNIDF. Professor assistente da UnB.

Alexandre Wallace Ramos Pereira Graduado em Administração – UEPB. Especialista em Gestão e Análise Ambiental – UEPB. Mestre em Ambiente, Tecnologia e Sociedade – UFERSA. Professor do Curso de Administração – UERN. Professor do Curso de Administração – UFCG. E-mail: alexandre.uern.adm@gmail.com

Alexandre Wallace Ramos Pereira Graduado em Administração – UEPB; Especialista em Gestão e Análise Ambiental – UEPB; Mestre em Ambiente, Tecnologia e Sociedade – UFERSA; Professor do Curso de Administração – UERN; Professor do Curso de Administração – UFCG; alexandre.uern.adm@gmail.com

Augusto Pereira Brito E-mail: augustobriito@hotmail.com. Graduando em engenharia de produção, estagiário da Incoplast Embalagens do Nordeste LTDA. De 06/2016 à 08/2016, estagiário da Isis Sorvetes executando tarefas de Organização, melhoria do processo produtivo e redução de custos dos produtos. De 2013 à 2016, Coordenador Operacional e líder de equipe do SIMEP (Simpósio de Engenharia de Produção).

Augusto Ryonosuke Taira Médico Veterinário graduado pela Universidade Estadual do Centro-Oeste (2015). Durante a graduação trabalhou com utilização de amostras biológicas de animais selvagens como biomonitores ambientais na intoxicação por metais pesados. Atualmente, é mestrando em Medicina Veterinária, pela Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Faculdade de Ciências Agrárias e Veterinárias, campus Jaboticabal – SP com ênfase na área de Reprodução Animal.

Brenda Cristina de Oliveira Rodrigues Servidora Pública (Técnico-Administrativo) na Universidade Federal de Uberlândia; Graduada em Ciências Contábeis pela Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia; Especialista em Educação e Organização do Trabalho em IES pela Faculdade de Educação da Universidade Federal de Uberlândia e Mestranda em Ciências Contábeis na linha de Controladoria do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia.

Caio Henrique dos Santos Graduado em Ciências Contábeis – UFCG. E-mail: caiohenrique19@hotmail.com

Eliedna de Sousa Barbosa Doutoranda em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação da Universidade de Brasília-UnB. Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação UnB/UFPB/UFRN. Especialista em Auditoria pela Universidade Potiguar de Natal. Graduada em Ciências Contábeis pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba-IESP. Graduada em Administração pelo Centro Universitário de João Pessoa.

Fabricia Souza Teixeira Bacharel em Ciências Contábeis pela FACE–UFMG, especialista em Auditoria Externa pela FACE–UFMG e Mestre em Controladoria e Contabilidade pela FEA–USP. Tem ampla experiência profissional, abrangendo escritório de contabilidade, empresa de médio porte, ensino superior e pós-graduação. Atualmente é professora dos cursos de Ciências Contábeis e Administração do Unileste em Coronel Fabriciano – MG.

Filipe Emmanuel Porfírio Correia E-mail: emmanuelproducao@gmail.com Brasileiro. Pré-concluinte em Engenharia de Produção (UFCG) 2012 - Monitor da disciplina de Metodologia Científica (UFCG) 2013 - Monitor da disciplina de Planejamento Estratégico (UFCG) Integrante da Comissão Organizadora dos SIMEP's (II e III).

Flávia Zancan Participante do Grupo de Pesquisa Estudos em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM). Graduanda em Ciências Contábeis pela UFSM. Participou do programa de mobilidade acadêmica internacional no âmbito da Associação de Universidades do Grupo Montevidéu, durante o primeiro semestre de 2015, na Universidad Nacional del Litoral.

Francisco Jean Carlos de Souza Sampaio Graduado em Ciências Contábeis – UERN. Especialista em Auditoria Contábil – UERN. Mestre em Ciências Contábeis – UFPE. Professor do Curso de Administração – UERN. Professor do Curso de Ciências Contábeis – UFCG. E-mail: sampaiojean@yahoo.com.br

Giovanna Gomes Cure Técnico em Contabilidade pelo Colégio Técnico Estadual Getúlio Vargas, (2000, Rio Grande - RS) e Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI (2015, Itajaí - SC). Possui experiência nas áreas de Contabilidade e Compras. Contatos pelo e-mail: giovanna.cure@hotmail.com

Helen Cristina Nogueira Motta Médica veterinária formada pela Universidade Estadual do Centro-Oeste (2015), fez parte de pesquisa de iniciação científica relacionada a avaliação de humor aquoso em primatas não humanos, realizou projeto de extensão voltado ao manejo e atendimento de animais selvagens.

Ivone Fiorin Mestranda em Ciências Contábeis no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Espírito Santo – UFES. Graduada em Ciências Contábeis pela UFES (2013). Possui experiência em Auditoria externa e atualmente é Técnica em Contabilidade na Universidade Federal do Espírito Santo.

Jakelini Aparecida Zagulski Graduada em Ciências Contábeis na Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI (2015, Itajaí - sc). Trabalha na área administrativa e financeiro em empresa do setor privado. Contato pelo e-mail: jakelinizagulski@gmail.com

Jens Erik Hansen Contador e Mestre em Controladoria e Contabilidade ambos pela FEA–USP. Sua dissertação aborda a aplicação do Custeio Alvo a cursos de Pós-graduação Lato Sensu. Atualmente é Coordenador e professor do Curso de Ciências Contábeis do Unileste em Coronel Fabriciano–MG. Tem experiência profissional na área contábil, tendo sido contador de várias empresas de médio porte. É membro da Academia Mineira de Ciências Contábeis e Conselheiro do CRC-MG.

José Bruno Maciel Nunes E-mail: bruno.jbm@gmail.com. Diretor de gestão da qualidade na Produp, estagiário na Prata indústria de alimentos LTDA atuando na área de higiene e segurança no trabalho. Participação como voluntário no projeto de extensão pelo PROPEX intitulado: “implantação do programa de vida no trabalho (QVT) dos catadores de resíduos sólidos da cidade de Sumé PB para valorização humana”.

Karina Ramos Travaglia Mestranda em Ciências Contábeis no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Espírito Santo – UFES. Graduada em Ciências Contábeis. Pós-Graduada em Direito Administrativo, Direito Financeiro, Direito Público e Processual Público, Gestão Estratégica e Qualidade, Direito Tributário, Gestão de Recursos Humanos e Gestão Pública. Auditora de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Autora do livro AFO e Orçamento Público na CF e LRF.

Karla Roberta Castro Pinheiro Alves Doutoranda em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação da Universidade de Brasília-UnB. Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação UnB/UFPB/UFRN. Especialista em Contabilidade de Custos pela Universidade Estadual da Paraíba-UEPB. Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual da Paraíba-UEPB.

Lucyelane Gonçalves da Costa Graduada em Jornalismo pelo Centro Universitário Vila Velha, e em Ciências Contábeis na Universidade do Vale do

Itajaí – UNIVALI (2015, Itajaí - sc). Atua como Coordenadora Contábil em empresa do setor privado. Contato pelo e-mail: lucyelanecosta@gmail.com

Ludmila Mudri Hul Estudante de graduação em Medicina Veterinária na Universidade Estadual do Centro-Oeste, iniciação científica com ênfase em animais selvagens: Estudo da cinesiologia cervical em *Asio stygius*, Análise da Morfologia Dentária de Morcegos da Floresta Ombrófila Mista. Realizou estágio Serviço de Atendimento a Animais Selvagens (SAAS) durante três anos e meio e na Clínica Escola de Veterinária (CEVET) durante dois anos.

Luiz Medeiros de Araujo Neto Graduado em Ciências Contábeis pela UnB, especialista em Finanças pelo IALFA, Mestre em Administração pela UnB. Professor do centro universitário UNIEURO.

Mácio Augusto de Albuquerque Doutor em Biometria e Estatística Aplicada. Mestre em Biometria e Estatística Aplicada pela Universidade Federal Rural de Pernambuco. Graduado em Matemática pela Universidade Estadual da Paraíba-UEPB. Graduado em Estatística pela Universidade Estadual da Paraíba-UEPB. Atualmente é t 40 retide da Universidade Estadual da Paraíba-UEPB. Tem experiência na área de Probabilidade e Estatística, com ênfase em Probabilidade e Estatística.

Marcelo Tavares Possui graduação e mestrado em Agronomia pela Universidade Federal de Lavras (1989 e 1993, respectivamente) e doutorado em Agronomia pela Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz (1998). Atualmente é professor Titular da Universidade Federal de Uberlândia. Tem experiência na área de Probabilidade e Estatística. Atua como professor permanente do programa de pós-graduação em Ciências Contábeis na Universidade Federal de Uberlândia.

Marcos Vinicius Tranquilim (1973 - 2015) Graduado em Medicina Veterinária pela Universidade Federal do Paraná (1999), Mestrado em Ciências Veterinárias pela Universidade Federal do Paraná (2002) e Doutorado pela Faculdade de Medicina Veterinária e Zootecnia da UNESP - Botucatu (2012). Foi professor Adjunto nível A da Universidade Estadual do Centro-Oeste atuando principalmente em Clínica Veterinária de Pequenos Animais e Animais Selvagens.

Marivane Vestena Rossato Professora Associada do Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Maria/ Santa Maria/RS. Bacharel em Ciências Contábeis/UFSM; Mestre em Engenharia de Produção/UFSM e Doutora em Economia Aplicada pela Universidade Federal de Viçosa, Viçosa/MG.

Mirelle Sampaio Pereira E-mail: sampaio.mirelle@gmail.com. Graduanda em Engenharia de Produção, Monitora da disciplina Sistemas de Produção (UFCG) 2012, Monitora da disciplina Engenharia de Métodos (UFCG) 2013, Coordenadora Operacional e líder de equipe do SIMEP (Simpósio de Engenharia de Produção), Estagiária da Consolid Serviços de Engenharia LTDA. De 03/2016 à 06/2016, Alumnus da AIESEC Campina Grande, Multiplicadora do LabX – Programa de Formação de Liderança da Fundação Estudar.

Natalia Melo Cintra Graduada em Ciências Contábeis pela UnB, contador da Caixa Econômica Federal.

Nilmar Sandro Kessler Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Maria. Prêmio Diploma de Mérito “Aluno-Destaque” do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Contador CRC RS sob registro 096403 O-3. Pós-Graduando do MBA em Contabilidade Pública e Responsabilidade Fiscal pelo Centro Universitário Internacional UNINTER. Técnico Administrativo em Educação na Universidade Federal de Santa Maria, no cargo de Contador. Pesquisador das áreas de Responsabilidade Fiscal e Mercado de Capitais.

Pablo Veronese de Lima Rocha E-mail: veronnese@live.com. Graduando em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Campina Grande - UFCG

Priscila Ikeda Graduada em Medicina Veterinária pela Universidade Estadual do Centro-Oeste (2013), possui aprimoramento em Medicina de Animais Selvagens pela mesma universidade (2014). Atuou como estagiária do Setor de Atendimento de Animais Selvagens por dois anos e realizou Iniciação Científica Voluntária na área de Diagnóstico por Imagem de Pets Exóticos. Atualmente é mestranda no programa de pós-graduação em Medicina Veterinária da Faculdade de Ciências Agrárias e Veterinárias da Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho” UNESP – Jaboticabal – SP pelo Departamento de Patologia Animal atuando na área de diagnóstico molecular de hemoparasitas transmitidos por artrópodes.

Renata Luciane Pires Vieira Graduada em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário do Leste de Minas – Unileste, com vasta experiência na área administrativa. Atualmente trabalha na Multinacional Linde Gases Ltda como Supervisora de Filial em Timóteo-MG.

Sandra de Souza Paiva Holanda Graduada em Ciências Contábeis – UERN. Especialista em Auditoria Contábil – UERN. Mestra em Administração e

Controladoria – UFC. Professora do Curso de Administração – UERN. E-mail: sandrapaivah@yahoo.com.br

Suzete Antonieta Lizote Graduada em Estudos Sociais pela Universidade de Ijuí (1989) e Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Itajaí (2000). Mestre em Contabilidade e Controladoria pela Fundação Universidade Regional de Blumenau (2005). Doutora em Administração e Turismo pela Universidade do Vale do Itajaí e professora titular da Universidade do Vale do Itajaí. Possui experiência na área de Administração, com ênfase em Ciências Contábeis, atuando principalmente nos seguintes temas: contabilidade, empreendedorismo e educação. Contato pelo e-mail: lizoti@univali.br

Teresa Cristina Janes Carneiro Doutorado em Administração pelo COPPEAD/UFRJ. Pesquisadora nas áreas de TI, Inovação, Finanças e Gestão Pública. Atualmente é Pró-Reitora de Administração/UFES, membro do Comitê Gestor do PROFIAP - Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional e do Diretório Nacional do FOPROF - Fórum Nacional dos Mestrados Profissionais. Já atuou como membro da Comissão de Apoio à Gestão do PNAP - Programa Nacional de Formação em Administração Pública da Universidade Aberta do Brasil, Coordenadora do Curso Piloto de Administração da UAB, Diretora Geral de Recursos Humanos, Coordenadora do Mestrado Profissional em Gestão Pública e Coordenadora da UAB, na UFES.

Vania Luiza Pagliari Cruz Possui graduação em Ciência da Computação, Licenciatura em Informática e Ciências Contábeis, pós-graduação em Contabilidade e em Gestão Pública. É aluna do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - em nível de mestrado da UFU. Atualmente, é Controladora Interna da Câmara Municipal de Quirinópolis e professora da Faculdade de Ciências Contábeis da UniRV. Tem experiência na área de Contabilidade e Administração Pública.

Vanusa Virgínia da Silva Graduada em Tecnologia de Gestão Pública pela Universidade Federal da Paraíba-UFPB. Especialista em Gestão e Auditoria Pública pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba-IESP. Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba-UFPB. Tem experiência na área de Contabilidade Pública e Privada.

Yvelise Piccinin Formada em Técnico em Administração pelo Colégio Politécnico da UFSM - 2013. Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria e participante do Grupo de Pesquisa Estudos em Ciências Contábeis e do Grupo Multidisciplinar em Ações Sustentáveis.

