

Apuração dos custos nas organizações hospitalares: o método ABC aplicado no serviço de processamento de roupas de um hospital

Katia Abbas*
 Álvaro Guillermo Rojas Lezana**
 Emílio Araújo Menezes***

Resumo

Com o crescimento dos gastos na área de saúde e as limitações impostas pelos usuários de serviços hospitalares, torna-se necessária a adoção de um sistema que forneça simultaneamente redução nos custos e melhorias nos processos. Este artigo aborda a importância de se aprimorar os sistemas tradicionais de contabilidade e de se adotar os princípios do ABC (custeio baseado em atividades), que possibilita um racional rastreamento dos custos indiretos. O artigo demonstra ainda quão importante será uma administração profissional, no setor hospitalar, que possua uma visão dinâmica.

Palavras-chave: administração hospitalar; custeio ABC; custos hospitalares.

Abstract

The growth of expenses in the health field and the limitation imposed by users of hospital services made it necessary to adopt a system that provides useful information. Traditional systems haven't been responding to the features of the modern enterprises, being almost impossible to distribute indirect costs with basis on the number of hours of manual labor. This article approaches the importance of abandoning the traditional accounting system and adopting ABC (Activity Based Costs), making it possible to have a better and more reasonable track of the indirect costs, showing the importance of a professional management with a dynamic overview of the hospital sector.

Key words: hospital management, activity based costing, hospital costs.

* Contadora, Mestre em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Professora no Curso de Graduação em Ciências Contábeis da UFSC. E-mail:katiaabbas@ig.com.br

** Engenheiro Químico, Mestre em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Professor no Curso de Graduação e Pós-Graduação da UFSC, Doutor em Engenharia Industrial pela Universidad Politécnica de Madrid.

*** Economista, Mestre em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Doutor em Administração de Empresas pela Escola de Administração de Empresa de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV/EASP). Pós-Doutorado pela Université de Toulouse, França. Professor no Curso de Graduação e Pós-Graduação da UFSC.

Introdução

Uma das tendências mais importantes do mundo empresarial atual é a transição de uma economia baseada na produção para uma economia baseada nos serviços. Estamos na Era dos Serviços onde aqueles que estão incumbidos de liderar empresas de prestação de serviços detêm uma responsabilidade especial em relação aos seus clientes, funcionários e acionistas (OLIVEIRA, 1996).

A onda de modernidade que predomina nos quatro cantos do mundo exige para um salto qualitativo que exigirá muita criatividade, competência e flexibilidade. Controlar e reduzir custos, formar corretamente os preços de venda dos serviços e arquitetar a estrutura operacional, eis alguns dos ingredientes básicos para o sucesso de uma organização (HOPP e LEITE, 1990).

Atualmente, devido à globalização da economia, a liderança em custos passou a ser uma vantagem competitiva das empresas, devendo fazer parte de sua estratégia. Para isso, os velhos conceitos da contabilidade de custos devem ser substituídos por novos conceitos. A perseguição ao menor custo, sem afetar a funcionalidade e a qualidade dos produtos/serviços, deve ser um objetivo permanente nas empresas que buscam a excelência empresarial.

Neste ambiente competitivo, percebe-se que uma das áreas que mais precisam se modernizar, principalmente no Brasil, é a hospitalar, que ainda se utiliza de métodos contábeis tradicionais (quando muito) que não levam ao efetivo conhecimento de seus custos. Ou seja, grande parte dessas organizações não faz uso de nenhum sistema de custos que oriente e ofereça parâmetros para suas decisões administrativas, controle de atividades e investimentos (ABBAS, 2001).

Este artigo pretende mostrar que a apuração e o controle de custos hospitalares constituem uma absoluta necessidade dentro dessas instituições, pois enquanto a primeira serve de instrumento eficaz de gerência e acompanhamento dos serviços, o segundo permite a implantação de medidas que visem a um melhor desempenho das unidades, com base na possível redefinição das prioridades essenciais, aumento da produtividade e racionalização do uso de recursos.

1 A situação dos hospitais no Brasil

Nos últimos 50 anos, o avanço da tecnologia foi brutal. A cada dia surgem novas técnicas de diagnóstico que podem identificar problemas que antes permaneciam ocultos. Há novas terapias de cura. Novas técnicas cirúrgicas prolongam a vida dos pacientes que há algum tempo teriam expectativa zero de sobrevivência. A cada dia, os profissionais de saúde tornam-se mais especializados.

Tecnologia é um fator determinante para o aumento dos custos da saúde. No entanto, no caso dos hospitais brasileiros, há um outro problema crucial: a administração. Em entrevista à Revista Exame, Jacson da Silva Fischer (da SBS, consultoria especializada em gestão) afirma: "no Brasil, os hospitais estão entre os setores mais atrasados quando se fala em administração" (VASSALO, 1997, p.89). Somente 1% dos hospitais brasileiros possui administração profissional, que conta com administrador hospitalar graduado e que possui uma visão dinâmica e futurista.

Segundo Oliveira (1998), os custos dos hospitais brasileiros são muito mal-elaborados. Aliás, uma minoria se preocupa com os custos, e a grande maioria vive de aumentar sua tabela de preços, independentemente da análise real do seu custo hospitalar.

Reynaldo André Brandt, presidente do Hospital Albert Einstein, de São Paulo, em entrevista para Vassalo (1997, p.92) disse que: “hoje conhecemos nossos preços, mas não nossos custos”. É por desconhecer completamente seus custos que a maioria dos hospitais brasileiros cobra cada aplicação de injeção, cada luva usada por enfermeiros, cada curativo feito. Segundo Oliveira (1998), cobra-se do paciente até para ir ao banheiro. Enquanto uma diária no exterior gira em torno de U\$ 90 dólares, aqui no Brasil, em um bom hospital, a diária chega a custar U\$ 500 dólares (OLIVEIRA, 1998).

A organização hospitalar não pode simplesmente repassar os custos aos clientes sem ter uma comprovação da realidade. “O custo operacional de uma empresa hospitalar é caro, mas não exorbitante, como alguns empresários do setor teimam em afirmar” (OLIVEIRA, 1998).

Cerri (1998) afirma que há uma falta de autoconhecimento do setor e cita como exemplo a referida matéria da Revista Exame (VASSALO, 1997, p. 89) a qual, ao mesmo tempo em que afirma “estamos pagando mais porque recebemos mais da medicina”, aponta diversas razões absurdas para a manutenção dos custos dos serviços médico-hospitalares em níveis elevados, tais como:

- a) baixa produtividade – Para Cerri, a jornalista não pode afirmar que a produtividade é baixa, visto que não são conhecidos nem os índices técnicos dos hospitais para dimensionamento de pessoal e muito menos a média de permanência hospitalar por tipo de procedimento;
- b) forma de estabelecimento dos preços dos serviços – Segundo Cerri, não existe embasamento técnico para o estabele-

cimento dos preços de serviços médico-hospitalares. Em pesquisa de campo, realizada em hospitais de Santa Catarina e do Paraná, Abbas (2001) constatou que as organizações hospitalares não possuem poder de decisão frente aos contratadores de seus serviços e se sujeitam às tabelas de preços fixadas pelo SUS e por outros convênios;

- c) desperdícios (“se a equipe pedir dez caixas de anestésico e só usar duas, tudo bem. O hospital não perde nada. O médico também não. O único perdedor é o paciente ou quem estiver pagando o tratamento”.) – Cerri afirma que se poderia equacionar melhor os recursos nas organizações hospitalares. Se a equipe utilizou apenas duas caixas de anestésico, as outras oito devem retornar à farmácia sendo que, na conta do paciente, só pode constar o que realmente foi utilizado (duas caixas de anestésico). Diz ainda Cerri que: “Na maior parte do país as remunerações de diárias e taxas hospitalares são deficitárias, sendo compensadas, entre outras, pela comercialização dos materiais e medicamentos”;
- d) preço de um dia de oxigênio variando de R\$ 200 a R\$ 800, com custo de R\$ 60 – Se é verdadeira a afirmativa da jornalista, para Cerri há como corrigir essa situação, o que não se pode é ganhar pela comercialização dos materiais e medicamentos para cobrir diárias e taxas hospitalares;
- e) falta de concorrência (“... o paciente não tem escolha devido à falência do sistema público”) – Cerri afirma que,

com exceção dos pequenos municípios, existe uma boa oferta de serviços médico-hospitalares, não sendo portanto plausível a justificativa levantada pela jornalista.

Percebe-se uma contradição em tudo isso. A medicina custa muito, porém a remuneração dos hospitais é muito baixa. Frequentemente não se tem como cobrar do paciente, o que acarreta prejuízos ao hospital. Além disso, as diárias e taxas hospitalares são deficitárias, sendo compensadas, entre outras, pela comercialização de materiais e medicamentos.

Conforme Cerri (1998):

não existem, pelo menos que eu conheça, hospitais que cobrem taxas com embasamento técnico. Simplesmente os custos dos serviços são desconhecidos. Pior ainda: regra geral, quem estabelece o preço dos serviços são os compradores (talvez o único setor da economia onde isto ocorre).

Cerri (1998) diz ainda que:

Somos extremamente lentos na tomada de decisão e na implantação de soluções. Possuímos lideranças fortemente engajadas na busca de soluções, mas, algumas vezes, destoantes frente às formas de conquistar o que é o objetivo comum. Como entidades representativas, temos que alterar as diretrizes paternalistas com as quais temos conduzido nossas ações, até porque não estamos aparelhados, no momento, para isso. Carecemos também de profissionalização. Os hospitais, independente do porte ou localização, precisam de orientação bem formada que contribua para o seu amadurecimento como empresas.

Diante dessa realidade de gastos crescentes na área de saúde e dada a crise fiscal do Estado, países desenvolvidos começam a buscar alternativas que permitam um maior controle de custos.

Segundo Baumgartner, citado por Tognon (1999, p.7),

A era do empirismo na gestão hospitalar está com seus dias contados. As ferramentas administrativas e financeiras são cada vez mais necessárias. Hoje já se

fala em planejamento financeiro, fluxo de caixa e outras ferramentas simples, porém de grande utilidade para a administração do negócio. Dentre estas ferramentas, a questão dos custos hospitalares também é de extrema importância.

Os dirigentes hospitalares precisam urgentemente conscientizar-se de que seus hospitais, sejam privados, filantrópicos ou públicos, são empresas como as de qualquer setor da economia. E como tal, devem ser tratados com o profissionalismo e o dinamismo presentes em outros setores.

2 Sistema de custeio baseado em atividades (ABC)

Até os anos de 1970, a mão-de-obra direta e os materiais eram os fatores de produção predominantes. A tecnologia era estável, as despesas indiretas apoiavam o processo produtivo e existia um número limitado de produtos. O período compreendido entre 1920 a 1980 se caracterizou por competitividade no âmbito organizacional; preços baseados nos custos; clientes passivos, acomodados; longos ciclos de vida dos produtos; produtos padronizados; marketing genérico; tecnologia com avanços moderados; sistemas de produção estáveis; grandes estoques; qualidade restrita ao produto e ao nível fabril e o mercado absorvendo as ineficiências (COSTA, 1999).

A partir da década de 1970, começam a ocorrer alterações nos negócios. A competição global e as inovações tecnológicas provocam mudanças impressionantes quanto à utilização de informações financeiras e não-financeiras. O novo ambiente passa a exigir informações mais relevantes relacionadas aos custos das atividades, processos, produtos e clientes.

Essas modificações nos negócios passam a demandar das empresas maiores gastos com desenvolvimento tecnológico, engenharia, marketing, desenvolvimento de produtos, serviços de atendimento a clientes e treinamento. Concluindo, os custos indiretos crescem vertiginosamente, enquanto os avanços da tecnologia provocam a redução dos custos diretos.

Esse novo ambiente passou a exigir competitividade em âmbito global; preços ditados pelo mercado; clientes cada vez mais exigentes; rapidez no lançamento de novos produtos, produtos customizados; marketing intensivo e dirigido; tecnologia com grandes e surpreendentes avanços; sistemas flexíveis de produção; pequenos níveis de estoques; qualidade total; e o mercado com um mínimo de ineficiências.

Para Kaplan e Cooper (1998, p.12), as principais empresas estão utilizando sistemas de custeio aperfeiçoados para:

Projetar produtos e serviços que correspondam às expectativas dos clientes e possam ser produzidos e oferecidos com lucro; sinalizar onde é necessário realizar aprimoramentos contínuos ou descontínuos (reengenharia) em qualidade, eficiência e rapidez; auxiliar os funcionários ligados à produção nas atividades de aprendizado e aprimoramento contínuo; orientar o mix de produtos e decidir sobre investimentos; escolher fornecedores; negociar preços, características dos produtos, qualidade, entrega e serviço com clientes e estruturar processos eficientes e eficazes de distribuição e serviços para mercadorias e público-alvo.

As principais deficiências encontradas nos sistemas convencionais de contabilidade de custos, segundo Martins (1996), são as seguintes:

- a) distorções no custeio dos produtos devidas aos rateios arbitrários dos custos indiretos;
- b) utilização de um pequeno número de bases de rateio;
- c) não mensuração dos custos da não qualidade (provocados por falhas internas e externas);

- d) não segregação dos custos das atividades que não agregam valor;
- e) não utilização do conceito de custo-meta ou custo alvo;
- f) não consideração das medidas de desempenho de natureza não financeira (indicadores físicos de produtividade).

O sistema tradicional de contabilidade de custos tradicional já está "morto" há muito tempo para as finalidades de gestão. É difícil aceitar o fato de que em países desenvolvidos e em empresas transnacionais, ainda hoje, sejam utilizados determinados procedimentos rudimentares de contabilidade de custos, a exemplo da distribuição de custos indiretos com base no custo da mão-de-obra direta.

Brimson (1996, p.23) ressalta o acima exposto dizendo que

os sistemas convencionais de contabilidade de custos foram desenhados para épocas anteriores, quando a mão-de-obra direta e os materiais eram os fatores de produção determinantes, a tecnologia era estável, as despesas indiretas apoiavam o processo produtivo e existia um número limitado de produtos.

Ainda, segundo esse autor,

os sistemas convencionais de contabilidade de custos apresentam números distorcidos e agregados baseados em padrões de comportamento errados. A informação chega muito tarde para impactar as decisões e não estimula as modificações necessárias para competir em um ambiente de negócios dinâmico.

Hoje, para competir neste mercado globalizante, as empresas necessitam de informações de custos cada vez mais detalhadas e precisas, que permitam base de rateio diferente da hora-máquina (HM) ou, simplesmente, mão-de-obra direta (MOD).

Autores como Brimson (1996) e Kaplan e Cooper (1998) defendem a idéia de que os principais fatores que proporcionaram o desenvolvimento do sistema ABC foram: prática da contabilidade gerencial divorciada das

necessidades financeiras; insatisfação com os dados de custos apurados pelos sistemas tradicionais, que distorcem os custos dos produtos/serviços pela atribuição de custos indiretos aos produtos, de acordo com bases de rateio arbitrárias (geralmente horas de mão-de-obra direta, horas-máquina ou custo de material); o mercado cada vez mais competitivo, sendo necessários sistemas de custos gerenciais que gerem informações para melhoria nos processos; e busca pela excelência empresarial.

Segundo Kaplan e Cooper (1998, p.16), Activity-Based Costing é

uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividade, estabelecendo relações entre as atividades e o consumo de recursos, independentemente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação dos fatores que levam a instituição ou empresa a incorrer em custos em seus processos de oferta de produtos e serviços e de atendimento a mercado e clientes.

O ABC é um sistema de custos que tem o objetivo de avaliar com maior precisão as atividades desenvolvidas em uma empresa, utilizando direcionadores para alocar as despesas indiretas de uma forma mais realista aos produtos e serviços. O ABC parte do princípio de que não é o produto ou serviço que consome recursos, mas sim que os recursos são consumidos pelas atividades e estas, por sua vez, são consumidas pelo produto ou serviço. Considerado muitas vezes um sistema de difícil implantação, trata-se em sua essência de uma poderosa metodologia de custeamento, que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelos sistemas tradicionais.

O método ABC de apuração de custos é basicamente constituído a de recursos, atividades, objetos de custos e direcionadores de custos. Os recursos são representados pelas despesas que transformam o dia da empresa, como por exemplo mão-de-obra, material e tecnologia. As atividades descrevem o que uma empresa faz, a forma como o tempo é gasto e os produtos do processo.

Segundo Brimson (1996), a principal função de uma atividade é converter recursos em objetos de custos (produtos/serviços). Os objetos de custos são os produtos ou serviços oferecidos pela empresa.

O ABC parte do princípio de que não é o produto ou serviço que consome recursos, mas sim que os recursos são consumidos pelas atividades

Já, o conceito geral de direcionadores de custos é descrito por Martins (1996, p.103) como sendo

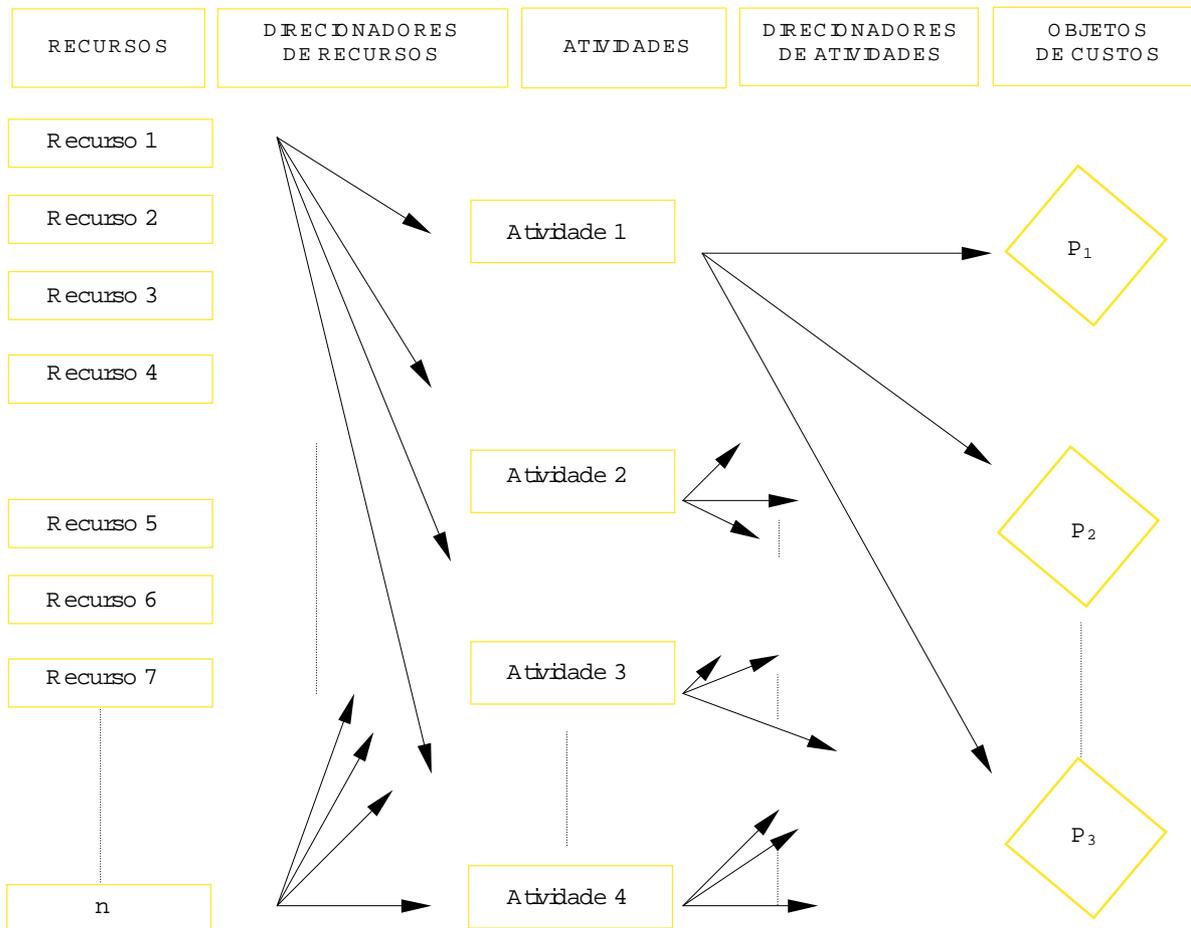
fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador de custos é a verdadeira causa dos custos. Portanto, o direcionador de custos deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus custos.

Basicamente, um direcionador de custo pode ser definido como todo fator que altera o custo de uma atividade. Nakagawa (1994) e Martins (1996) defendem a idéia de que existem duas categorias de direcionadores:

- a) Direcionadores de Recursos: estão associados ao “consumo” de recursos pelas atividades, ou seja, representam a quantidade de um recurso para a realização de uma atividade;
- b) Direcionadores de Atividade: estão associados ao “consumo” de atividades pelos produtos, ou seja, representam quanto de uma atividade destina-se a um produto.

Conforme se observa na figura 1, os recursos são alocados para as atividades através dos direcionadores de recursos e destes são distribuídos aos objetos de custo através dos direcionadores de atividades.

FIGURA 1 -MODELO ABC



FONTE: Adaptado de COGAN (1997, p.37)

Reforçando a opinião de diversos autores, pode-se dizer que os principais objetivos do sistema ABC são:

- a) apurar com maior precisão os custos dos produtos ou serviços;
- b) dar subsídios para a análise na tomada de decisão;
- c) determinar a eficiência e a eficácia das atividades executadas;
- d) identificar novas atividades, com a finalidade de melhorar o desempenho da empresa no futuro;

- e) detectar as atividades que estão onerando o produto/serviço;
- f) determinar quais as atividades que podem ser executadas por terceiros com menor custo e maior eficiência.

2.1 Etapas de implantação do ABC

Kaplan e Cooper (1998) apresentam quatro etapas para calcular o custo das atividades e dos objetos de custeio no sistema ABC:

Etapa 1 - desenvolver o dicionário de atividades (identificação das atividades): no desenvolvimento de um sistema ABC, a organização identifica inicialmente as atividades executadas, as quais são descritas por verbos e seus objetos associados: programar produção, transferir materiais, comprar materiais, lançar novos produtos, melhorar produtos já existentes, entre outros. Essa identificação gera um dicionário que permite o relacionamento e a definição de cada atividade executada;

Etapa 2 - determinar quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades (atribuir custo a cada atividade): o sistema ABC desenha um mapa que pode incluir desde despesas relativas a recursos até atividades. Para isso, utilizam geradores de custos de recursos que associam os gastos e as despesas, conforme informações geradas pelo sistema financeiro ou contábil da organização, às atividades realizadas. Para Kaplan e Cooper (1998, p.101),

os recursos são a base de custo para o modelo. Um recurso compreende um agrupamento isolado e homogêneo de custos existentes que representam uma função semelhante ou, no caso de pessoas, que têm um perfil de trabalho semelhante. A soma de todos os recursos incluídos em um modelo equivale ao custo total de uma organização, dentro de um período de tempo determinado;

Etapa 3 - identificar produtos, serviços e clientes da organização (identificar os objetos de custos);

Etapa 4 - selecionar geradores de custos da atividade que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes da organização (alocar custos das atividades aos objetos de custos). Kaplan e Cooper (1998, p.109) explicam que

a ligação entre atividades e objetos de custos como produtos, serviços e clientes é feita por meio de geradores de custo da atividade. Um gerador de custo da atividade é uma medida quantitativa do resultado de uma atividade.

3 O sistema ABC para hospitais

O ABC tem sido aplicado, principalmente, em empresas de manufatura, mas é também uma ferramenta gerencial valiosa para as empresas de serviços. Segundo Lima (1997), em organizações hospitalares, o ABC pode trazer as seguintes vantagens, dentre outras: fornecimento de informações de custos mais exatas que representem a realidade; demonstração de vantagens em se produzir todos os serviços no próprio hospital ou optar pela terceirização; estudo de tendências e comparação de custos por diagnóstico, por atendimento médico, ou por pacientes de diferentes planos de saúde.

Além de ser mais preciso na identificação dos tratamentos mais dispendiosos, o ABC também determina quais contratos médicos ou grupos de pacientes são mais lucrativos.

Ao falar sobre o sistema ABC, relacionado ao gerenciamento de uma instituição de saúde, Ching (1997, p.84) afirma que “assim como ocorre em todos os segmentos de negócios, quer se trate de produção de bens ou de serviços, também a área hospitalar pode se utilizar dos conceitos do custeio baseado em atividade”.

Lima (1997, p.77) concorda com o acima exposto e diz que,

para beneficiar-se do ABC, os hospitais devem remodelar seus sistemas de custos para fornecer informações de custos relevantes. As pessoas envolvidas com o sistema gerencial de custos devem ser capazes de ir além dos custos médios para estudar os fatores básicos que afetam os custos hospitalares e as forças que controlam esses fatores.

Esse autor defende a idéia de que o ABC, além de ser mais preciso na identificação de quais os tratamentos são mais dispendiosos, também determina quais contratos, médicos ou grupos de pacientes são mais lucrativos. A utilização desse sistema fornece aos administradores financeiros dos hospitais os dados necessários para tomada de decisões otimizada que leve em conta a alocação de recursos e a contenção de custos, assegurando, assim, a viabilidade financeira de suas organizações em longo prazo. Também auxilia os executivos a evitar contratos que possam ser deficitários, fazer propostas com planos de saúde, obter informações mais precisas na tomada de decisões, melhorando a alocação dos recursos, lucratividade de contratos, contenção de custos e direcionamento de incentivos aos tratamentos alternativos.

4 O sistema de custeio do Hospital Universitário de Florianópolis

Inaugurado em 1980, com sede na cidade de Florianópolis-SC, o Hospital Universitário (HU) é um órgão suplementar da Universidade Federal Santa Catarina.

O número de leitos do hospital é de 332 e seu quadro de pessoal é de 1.635 funcionários permanentes e bolsistas.

O atual sistema de contabilidade de custos do HU (Sistema por Centro de Custos) foi implantado em meados de 1986, por iniciativa do Ministério da Educação - MEC/SESU, sendo que a estrutura atual do centros de custos segue uma hierarquia dentro do sistema RKW.

De acordo com José Geraldo Mattos (gerente financeiro do hospital), este sistema foi implantado com o objetivo de fornecer dados para tomada de decisão gerencial em nível local, possibilitando a comparação e o acompanhamento dos custos no âmbito do MEC/SESU. Todavia, as decisões da administração, como por exemplo a contratação

de serviços de terceiros, não levam em conta as informações geradas pelo sistema de custos. Há distorções no custeio dos serviços oferecidos pelo hospital provocadas por rateios arbitrários dos custos indiretos. Além disso, é provável que existam muitas atividades que não agregam valor ao paciente e que poderiam ser eliminadas sem lhe causar prejuízo, porém, com o atual sistema de custos, não é possível detectá-las.

O Serviço de Processamento de Roupas (SPR) do Hospital Universitário oferece os serviços de lavanderia e rouparia, sendo responsável pelo processamento de praticamente toda a roupa utilizada no hospital. Considerando que esse serviço constitui um dos mais importantes serviços de um hospital, uma vez que é fator de redução da infecção hospitalar e gerador de custos (na maioria das vezes elevados), no próximo item faz-se uma aplicação do ABC no Serviço de Processamento de Roupas do Hospital Universitário, com o intuito de analisar mais consistentemente o processo de lavagem de roupas e propor melhorias.

5 Proposta de uma metodologia de aplicação do ABC no sistema de processamento de roupa

5.1 Descrição do Serviço de Processamento de Roupas (SPR)

Segundo Bartolomeu (1998, p.30),

estudos realizados na área de microbiologia revelaram que o processamento das roupas em um ambiente único, utilizado nas lavanderias tradicionais, propicia a recontaminação constante da roupa limpa na lavanderia. Esses estudos mostraram, ainda, que grande número de bactérias jogadas no ar, durante o processo de separação da roupa suja, contaminava todo o ambiente circundante. Tais descobertas revolucionaram a planta física da lavanderia hospitalar, bem como instalações, equipamentos e os métodos utilizados no processamento da roupa.

Com base nisso, a lavanderia hospitalar do HU foi organizada em: área contaminada, área limpa, coordenação (chefia) e área de lanche. Cada uma delas apresenta funções específicas, conforme descrito a seguir.

5.1.1 Área contaminada

Consiste nas quatro áreas: de recebimento, na de separação da roupa conforme o grau de sujidade em: pesada (possui manchas, urina, fezes, sangue, remédios, dentre outros) e leve (não possui manchas, apenas traços de suor, poeira), na pesagem e na lavagem das roupas.

Inicialmente toda a roupa é recolhida nas unidades do hospital, por um funcionário desta área (contaminada) nos horários das 7h, 10h, 12h30, 14h30, 16h e 17h30 (em dias de semana) e 6h, 9h, 10h, 12h30min, 14h30min e 16h (aos finais de semana). Levada ao setor de triagem da lavanderia (área contaminada), é separada de acordo com o grau de sujidade (“leve” ou

“pesada”) pois é na separação e no tipo de sujidade que é escolhido o processo de lavagem e desinfecção. Na lavagem das roupas com sujidade pesada o processo é mais longo, visto que as roupas necessitam de mais enxágües, já que, como foi dito anteriormente, apresentam manchas de sangue, urina, fezes, remédios e outros.

Após esta separação, a roupa é pesada e agrupada em lotes correspondente à fração da capacidade da máquina, geralmente 80% de sua capacidade de lavagem, além de ser identificada quanto ao tipo de processamento a que deverá ser submetido em função do tipo de sujidade.

Terminada a pesagem, inicia-se o processo de lavagem propriamente dito. O ciclo a ser empregado no processo de lavagem é determinado de acordo com o grau de sujidade (“leve” ou “pesada”) e por tipos de roupas (cobertores, lençóis, vestimentas). Cada qual exige um processo específico, porém, independentemente disso, vão encontrar-se em todos os ciclos todas as partes das operações citadas no quadro 1.

QUADRO 1 - OPERAÇÕES DO CICLO DE LAVAGEM DAS ROUPAS

OPERAÇÃO	FINALIDADE	NÍVEL DE ÁGUA	TEMPERATURA	TEMPO
Umectação	Eliminar poeiras e sujeiras rapidamente solúveis e dispensáveis em água fria.	Alto	Ambiente 20°C	3 minutos
Pré-lavagem ou 1ª lavagem	Eliminar sujeiras solúveis em água morna em m e b alho (albuminóides, amidos etc.).	Baixo	45°C	10 minutos
Lavagem	Eliminar sujeiras residuais. Efetua-se pela mecânica a ação físico-química do detergente pela saponificação.	Baixo	85°C	15 minutos
Enxágüe	Eliminar parte dos produtos detergentes e resíduos alcalinos, assim como a água sujeira na roupa.	Médio	60°C	5 minutos
Enxágüe	Diminuir a temperatura da roupa antes da operação de alvejamento com compostos clorados.	Alto	45 a 50°C	3 minutos
Alvejamento	Branquear, remover manchas por descobrição e desinfetar com compostos clorados.	Médio	23 a 30°C	10 minutos
Enxágüe antiboro	Eliminar os resíduos alcalinos dos detergentes e boro residual dos alvejantes.	Alto	20 a 25°C	3 minutos
Enxágüe	Eliminar os produtos antiboro e alcalinidade residual da roupa.	Alto	Ambiente 20°C	3 minutos
Centrifugação na lavadora	Eliminar o máximo possível da água retirada da roupa	-	-	de 5 a 10 minutos

FONTE: BARTOLOMEU (1998, p. 36)

Terminado o processo, o funcionário da área de triagem (contaminada) informa ao funcionário da área limpa molhada que a roupa está pronta para ser retirada da lavadora.

5.1.2 Área limpa

A área limpa é dividida em: molhada (centrifugação), seca (secagem, calandragem, prensagem e dobragem) e rouparia.

Na área limpa (centrifugação), o funcionário conduz os carrinhos o mais próximo possível da máquina de lavar, retira as roupas que estão encharcadas de água, coloca-as no carrinho e transporta-as até as centrifugas onde são depositadas. As roupas que ainda apresentam manchas de sujidade são separadas para serem lavadas novamente.

Terminada a centrifugação, a roupa é retirada e colocada nos carrinhos. Em seguida, um funcionário da área limpa seca se aproxima e conduz o carrinho até a secadora ou até a calandra, dependendo do tipo de roupa.

A calandragem é a operação que seca e passa ao mesmo tempo peças como lençóis, campos, e outros. Nessa operação (no caso de lençóis) são necessários até dois operadores para colocar a roupa molhada e dois para retirar e dobrar a roupa seca.

As secadoras são utilizadas para peças como fraldas, roupas de vestir, cobertores e peças pequenas como máscaras, gorros, compressas e outros. Depois de secas, estas roupas são retiradas das secadoras e colocadas nos carrinhos para serem encaminhadas às mesas onde são dobradas e posteriormente encaminhadas à rouparia.

Alguns uniformes e outras peças são passados na prensa pois não são apropriados ao uso da calandra.

Já na rouparia é feita a estocagem (repouso) e distribuição das roupas às unidades do hospital.

Neste setor é feito um controle da roupa limpa, do estoque e de sua distribuição de forma adequada, em quantidade e qualidade, às diversas unidades do hospital.

5.2 Aplicação do ABC

A sistematização do ABC no Serviço de Processamento de Roupas do Hospital Universitário obedeceu às etapas preconizadas e descritas pelos autores Kaplan e Cooper, descritas anteriormente.

A identificação dos recursos utilizados bem como os respectivos custos foram investigados através de entrevistas, revisão de registros e acompanhamento do processo. Também se recorreu a outras áreas como engenharia, finanças, contabilidade e compras.

A identificação das atividades mais relevantes serviu para definir as tarefas a serem mapeadas. Para uma melhor compreensão das atividades, descreveu-se o processo de lavagem das roupas do SPR através do fluxograma que evidencia a trajetória da roupa lavada, desde a coleta nas unidades até a distribuição da roupa já lavada e em perfeitas condições de utilização.

Uma vez estando identificados os recursos e definidas as atividades, foram estabelecidos os direcionadores para apropriar os custos dos recursos às atividades e destas aos objetos de custos. Optou-se pelos direcionadores que tivessem maior correlação com as atividades e objetos de custos.

5.2.1 Etapa 1 - Identificação das atividades

Como dito anteriormente, a organização identifica as atividades executadas. Essa identificação gera um dicionário de atividades que permite o relacionamento e a definição de cada atividade executada.

QUADRO 2 - LISTA DAS ATIVIDADES

ATIVIDADES	DESCRIÇÃO DAS TAREFAS
1. Coletar as roupas sujas	O funcionário pega um carrinho e recolhe as roupas das unidades do HU.
2. Pesar as roupas	Já na lavanderia (área contígua), o funcionário deposita a roupa em uma balança e registra o peso em uma planilha.
3. Separar as roupas	A roupa é separada por suidade: leve e pesada.
4. Lavar as roupas "leves"	O funcionário opera a máquina orientando-se pela prescrição. Ele segue um a série de ações de abrir e fechar a entrada da água, cobrir os produtos prescritos, além de acionar a entrada de vapor.
5. Lavar as roupas "pesadas"	Também aqui o funcionário opera a máquina orientando-se pela prescrição.
6. Centrifugar	O funcionário conduz um carrinho próximo da abertura da máquina de lavar, retira as roupas de dentro e as encaminha para as centrifugas. Depois de centrifugadas, o funcionário as encaminha para a área limpa.
7. Calandar	Dois funcionários puxam um lençol de cada vez e, segurando pelas pontas, conduzem-no até a esteira da calandria, que puxa o lençol de encontro aos cilindros aquecidos. Na outra extremidade da calandria, outros dois funcionários esperam o lençol passado e o dobram em quatro no sentido longitudinal. Para os outros tipos de roupas, não são necessários quatro funcionários, bem anexando apenas três na calandria.
8. Secar	O funcionário retira a roupa centrifugada do carrinho e a coloca no secador. Após, aproximadamente, 20 minutos de ciclo, o funcionário desliga a máquina, abre e verifica se as roupas estão secas. Se estiverem, ele conduz um carrinho até o secador e as retira.
9. Prensar	Uniformes e outras peças (não passíveis de serem cobcadas na calandria) são passados na prensa.
10. Dobrar	As roupas são dobradas e empilhadas de acordo com o setor/unidade a que se destinam.
11. Estocar	À medida que são formadas pilhas de roupas sobre as mesas, estas são encaminhadas para o setor de rouparia.
12. Distribuir	No turno da noite, o funcionário monta as cargas nos carrinhos para encaminhar às unidades de acordo com a planilha de solicitação diária. Cada unidade recebe uma cota de roupa para reposição de estoques nas rouparias setoriais.

FONTE: ABBAS (2001)

O quadro 2 apresenta as atividades desenvolvidas no Serviço de Processamento de Roupas do HU, identificadas a partir do acompanhamento do processo desde a coleta das roupas nas unidades do hospital, até a distribuição das roupas já limpas.

Mapeamento das atividades

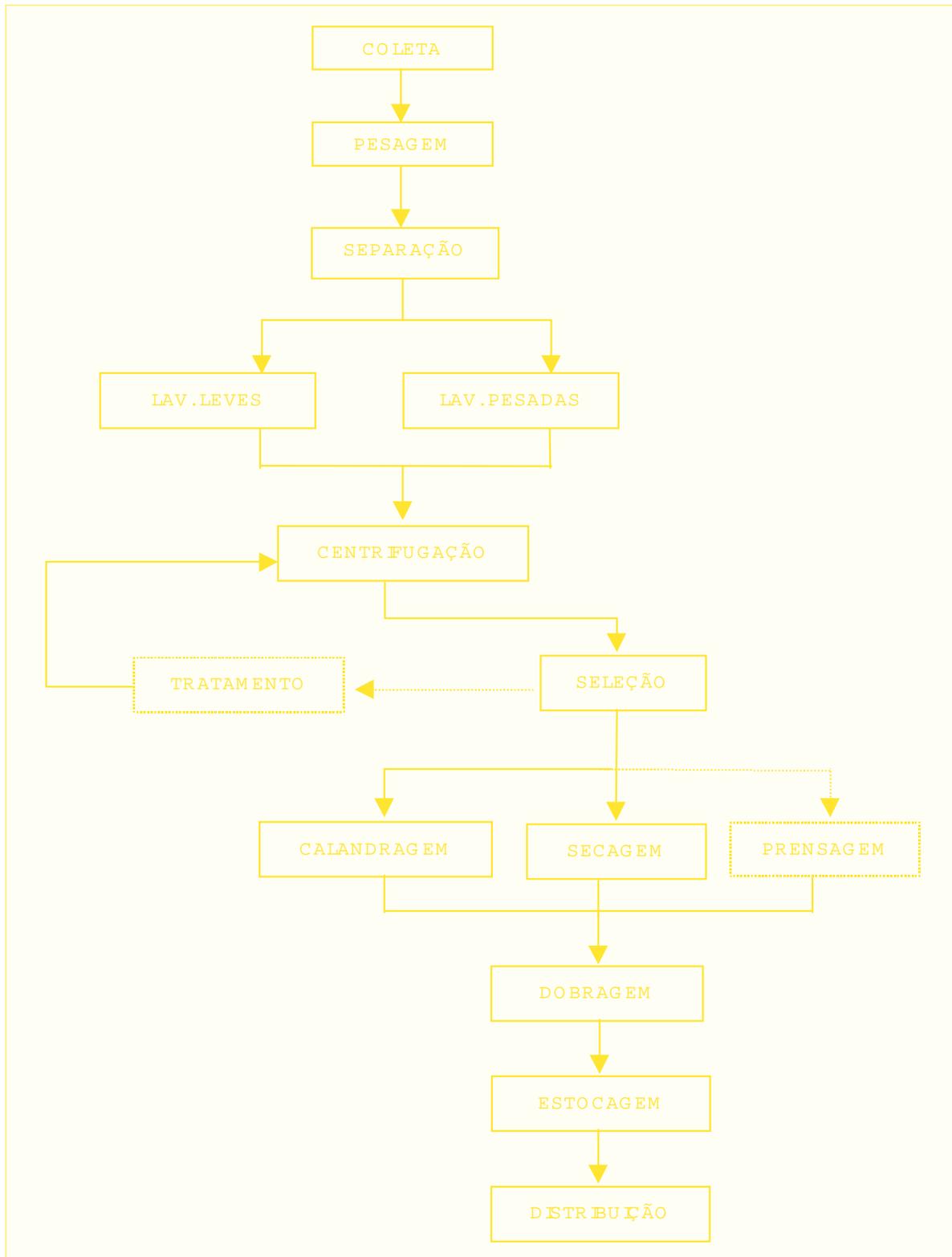
O mapeamento do processo é essencial para o cálculo das atividades, pois possibilita uma visualização completa e a consequente compreensão das atividades executadas em um processo. Encontra-se a seguir o fluxograma (figura 2) do SPR do HU.

5.2.2 Etapa 2 - atribuição de custos a cada atividade

Identificação dos recursos

Em relação à obtenção dos valores dos recursos, é importante atentar-se ao fato de que, embora a bibliografia do ABC divida a fase de custeamento em alocação dos recursos às atividades e alocação das atividades aos objetos de custos, é possível identificar uma etapa muito importante anterior a estas. Essa etapa é a responsável pela atribuição de parcela dos recursos consumidos pela empresa inteira às áreas onde se pretende trabalhar, para depois atribuí-los a cada atividade. Logo, conclui-se haver outro nível de direcionadores de custos.

FIGURA 2 -FLUXOGRAMA GERAL DO SERVIÇO DE PROCESSAMENTO DE ROUPAS



FONTE : Adaptado de BARTOLOMEU (1998)

Foram identificados os custos dos recursos relacionados na tabela 1, coletados durante o acompanhamento do processo e também mediante entrevistas com os departamentos de finanças, contabilidade e engenharia.

TABELA 1 - RECURSOS ENVOLVIDOS NO PROCESSO - SET/2000

RECURSOS	VALORES (R\$)
Mão-de-obra direta	16.382,69
Mão-de-obra indireta - Assist. adm. instrutivo	2.238,39
Serviços de terceiros	21.412,58
Material de consumo	3.653,86
Água	11.193,93
Energia elétrica	2.589,91
Óleo BPF	7.990,20
Máquinas e equipamentos	1.654,97
Administração e direção geral	3.571,35
Condomínio	2.509,59
TOTAL	73.197,47

FONTE: ABBAS (2001)

Identificação e medição dos direcionadores de recursos

Com o objetivo de apurar o custo do quilograma da roupa lavada no Hospital Universitário, foram definidos os direcionadores para cada recurso consumido pelas atividades do processo. Para isso, foram analisados cada um dos recursos e as atividades em que tais recursos foram consumidos.

Critérios para alocação dos recursos às atividades

Conforme dito anteriormente, os custos dos recursos consumidos são alocados às atividades através dos direcionadores de recursos. Para isso, no Serviço de Processamento de Roupas foi necessário rastreá-los a partir dos direcionadores de recursos citados no quadro 3.

QUADRO 3 - DIRECIONADORES DE RECURSOS

RECURSOS	DIRECIONADORES DE RECURSOS
Mão-de-obra direta	Tempo em horas
Mão-de-obra indireta	Tempo em horas
Serviços de terceiros	Tempo em horas
Material de consumo	Quantidade em gramas
Água	Volume em litros
Energia elétrica	Kwh
Óleo BPF	Kg
Máquinas e equipamentos	Valordas máquinas e equipamentos
Administração e direção geral	Quantidade de funcionários
Condomínio	M ² de área ocupada

FONTE: ABBAS (2001)

Mão-de-obra direta: engloba salários, gratificações, insalubridade, periculosidade, adicional noturno, serviço extraordinário, salário família e outras vantagens dos funcionários a serem alocadas no SPR. Esse recurso foi alocado às atividades, quando utilizado efetivamente em sua execução, ou seja, o tempo despendido pelos profissionais para realizar as atividades necessárias para a obtenção do serviço (roupa lavada) foi o direcionador que predominou.

Mão-de-obra indireta: engloba salários, gratificações e outras vantagens. Adota-se como parâmetro para alocação deste recurso às atividades o tempo despendido pelo assistente administrativo no gerenciamento do setor relativo a cada atividade. Esse tempo foi calculado através da observação e também de entrevistas com o assistente administrativo.

Serviços de terceiros: corresponde aos serviços contratados de terceiros. O critério de alocação também foi o tempo despendido para a obtenção do serviço. Como no item anterior (mão-de-obra), a medição do tempo gasto em cada atividade foi computada através de cronômetro, sendo que cada funcionário possui função específica no setor, o que facilita a alocação.

Material de consumo: corresponde aos materiais aplicados na lavagem das roupas. A informação sobre a quantidade de materiais aplicados no processo de lavagem das roupas foi obtida através de entrevistas com os funcionários

do setor, com o gerente do setor e também através da observação do processo. O critério de alocação desse recurso foi a quantidade em quilogramas de cada produto utilizado na lavagem.

Água: o consumo de água, um recurso imprescindível utilizado de forma contínua no Serviço de Processamento de Roupas, foi alocado às atividades através de um cálculo, apresentado na tabela 2 com o qual foi obtido o valor realmente gasto para cada tipo de roupa ("leve" ou "pesada"). Independentemente do volume de roupa colocado na máquina, o volume de água será sempre o mesmo.

TABELA 2 - QUANTIDADE DE ÁGUA UTILIZADA NO PROCESSO PARA 1 MÁQUINA (80 KG DE ROUPAS NO MÁXIMO)

ROUPA LEVE		ROUPA PESADA	
Operação	Água (l)	Operação	Água (l)
Umectação	800	Enxágüe	650
Enxágüe	650	Enxágüe	650
Enxágüe	650	Enxágüe	650
Pré-lavagem	350	Enxágüe	650
Enxágüe	650	Umectação	800
Enxágüe	650	Enxágüe	650
Lavagem	350	Enxágüe	650
Enxágüe	650	Pré-lavagem	350
Enxágüe	650	Enxágüe	650
Acidulação e amaciamento	550	Enxágüe	650
		Lavagem	350
		Enxágüe	650
		Enxágüe	650
		Acidulação e amaciamento	550
TOTAL	5.950	TOTAL	8.550

FONTE: ABBAS (2001)

Tendo sido lavados 49.422 kg de roupa no mês, sendo 16.473,90 de roupa "leve" e 32.948,10 de roupa "pesada":

$$\frac{16.473,90 \text{ kg}}{80 \text{ kg}} \times 5.950 \text{ l} = 1.225,25 \text{ l} \text{ ou } 1.225,25 \text{ m}^3$$

$$\frac{32.948,10 \text{ kg}}{80 \text{ kg}} \times 8.550 \text{ l} = 3.521,32 \text{ l} \text{ ou } 3.521,32 \text{ m}^3$$

Energia elétrica: a energia elétrica é paga em Kwh. Como não há um medidor específico em cada área do hospital, foram levantados os valores em Kwh gastos por cada tipo de máquina

e, através da observação e das planilhas existentes no setor, chegou-se ao total de horas que as máquinas trabalham no mês.

TABELA 3 - CÁLCULO DA ENERGIA ELÉTRICA

MÁQUINAS	Kwh/h	HORAS / MÊS	VALOR (Kwh/mês)	CUSTO (R\$)
Lavadoras	17,00	749	0,11	1.400,63
Centrífugas	25,30	193	0,11	537,12
Secadoras	8,56	545	0,11	513,72
Calandria	2,85	360	0,11	112,86
Prensa	1,55	150	0,11	25,58
TOTAL	55,26	1.997	0,11	2.589,91

FONTE: ABBAS (2001)

Logo, foram gastos para:

- lavar as "leves": 3.808 Kwh/mês
- lavar as "pesadas": 8.925 Kwh/mês
- centrifugar: 4.882,90 Kwh/mês
- calandrar: 1.026 Kwh/mês
- secar: 4.665,20 Kwh/mês
- prensar: 139,50 Kwh/mês

Óleo BPF (vapor): esse recurso representa o combustível para a produção de vapor utilizado nas máquinas da lavar, secadoras, calandras e prensa e deve ser de alta pressão (100 a 147 lb/pol²). Utilizou-se como base de alocação o consumo de cada máquina em kg.

TABELA 4 - ÓLEO COMBUSTÍVEL UTILIZADO PARA A PRODUÇÃO DE VAPOR

MÁQUINAS	ÓLEO (kg/mês)	VALOR (R\$)	CUSTO (R\$)
Lavadoras	2.431,80	0,50	1.215,90
Calandria	3.705,60	0,50	1.852,80
Secadoras	8.453,40	0,50	4.226,70
Prensa	1.389,60	0,50	694,80
TOTAL	15.980,40	0,50	7.990,20

FONTE: ABBAS (2001)

Logo, foram gastos para:

- lavar as "leves": 810,60 Kg/mês
- lavar as "pesadas": 1.621,20 Kg/mês
- calandrar: 3.705,60 Kg/mês
- prensar: 1.389,60 Kg/mês

Máquinas e equipamentos: refere-se à depreciação das máquinas e equipamentos efetivamente utilizados na área (lavadoras, centrífugas, secadoras, balança, calandra, prensa e computador). As informações sobre os valores disponíveis no SPR foram obtidas através de formulários e esclarecimentos com o pessoal do Setor de Patrimônio. Não há, porém, informações quanto à aquisição de alguns bens, pois parte do arquivo "morto" foi danificado por ocasião de uma enchente ocorrida em 1995. Para a obtenção do valor desses equipamentos, recorreu-se a empresas do ramo que comercializam máquinas/equipamentos de lavanderias hospitalares. Atribuiu-se às máquinas/equipamentos o valor atual de compra e efetuou-se a depreciação conforme sua vida útil (estabelecida pelo fornecedor).

Administração e direção geral: refere-se às despesas responsáveis pela administração do hospital, incluindo a direção geral. Esse recurso foi alocado às atividades de acordo com o número de funcionários.

Condomínio: incluem as atividades de manutenção da estrutura predial, vigilância, telefonia, recepção, áreas de circulação, coleta de resíduos sólidos e líquidos, jardinagem, estacionamento, parques e outros. Utilizou-se como base de alocação a área ocupada.

Alocação dos custos dos recursos às atividades

As tabelas a seguir identificam a alocação dos custos dos recursos às atividades através dos direcionadores.

TABELA 5 - COLETAR AS ROUPAS DAS UNIDADES

RECURSOS	DIRECIONADORES	TOTAL DE RECURSOS (R\$)
Mão-de-obra indireta	horas	163,20
Serviços de terceiros	horas	687,68
Administração geral	n.º de funcionários	77,47
Custo da Atividade		928,35

TABELA 6 - PESAR AS ROUPAS

RECURSOS	DIRECIONADORES	TOTAL DE RECURSOS (R\$)
Mão-de-obra indireta	horas	46,50
Serviços de terceiros	horas	45,84
Administração geral	n.º de funcionários	77,47
Condomínio	m ² de área ocupada	27,88
Custo da Atividade		197,69

TABELA 7 - SEPARAR AS ROUPAS

RECURSOS	DIRECIONADOR	TOTAL DE RECURSOS (R\$)
Mão-de-obra indireta	horas	93,00
Serviços de terceiros	horas	91,69
Administração geral	n.º de funcionários	77,49
Condomínio	m ² de área ocupada	55,76
Custo da Atividade		317,94

TABELA 8 - LAVAR AS ROUPAS "LEVES"

RECURSOS	DIRECIONADOR	TOTAL DE RECURSOS (R\$)
Mão-de-obra indireta	horas	279,90
Mão-de-obra direta	horas	3.281,31
Água	quantidade - l	2.889,54
Materiais de consumo	quantidade - kg	1.217,95
Energia	kwh	418,88
Óleo BPF	kg	405,30
Máquinas e equipamentos	valores das m.ág. e equip.	203,50
Administração geral	n.º de funcionários	335,21
Condomínio	m ² de área ocupada	167,30
Custo da atividade		9.198,89

TABELA 9 - LAVAR AS ROUPAS "PESADAS"

RECURSOS	DIRECIONADOR	TOTAL DE RECURSOS (R\$)
Mão-de-obra indireta	horas	279,90
Mão-de-obra direta	horas	6.562,69
Água	quantidade - l	8.304,39
Materiais de consumo	quantidade - kg	2.435,91
Energia	kwh	981,75
Óleo BPF	kg	810,60
Máquinas e equipamentos	valores das m.ág. e equip.	407,00
Administração geral	n.º de funcionários	335,20
Condomínio	m ² de área ocupada	167,30
Custo da atividade		20.284,74

TABELA 10 -CENTRIFUGAR AS ROUPAS

RECURSOS	DIRECIONADOR	TOTAL DE RECURSOS (R\$)
Mão-de-obra indireta	horas	233,10
Serviços de terceiros	horas	4.401,30
Energia	kwh	537,12
Máquinas e equipamentos	valordas m áq. e equip.	448,57
Administração geral	n.º de funcionários	451,45
Condomínio	m ² de área ocupada	278,80
Custo da Atividade		6.350,34

TABELA 11 -CALANDRAR AS ROUPAS

RECURSOS	DIRECIONADOR	TOTAL DE RECURSOS (R\$)
Mão-de-obra indireta	horas	186,30
Mão-de-obra direta	horas	2.804,79
Serviços de terceiros	horas	5.997,86
Energia	kwh	112,86
Óleo BPF	kg	1.852,80
Máquinas e equipamentos	valordas m áq. e equip.	155,55
Administração geral	n.º de funcionários	661,90
Condomínio	m ² de área ocupada	139,40
Custo da Atividade		11.911,46

TABELA 12 -SECAR AS ROUPAS

RECURSOS	DIRECIONADOR	TOTAL DE RECURSOS (R\$)
Mão-de-obra indireta	horas	139,80
Mão-de-obra direta	horas	170,00
Serviços de terceiros	horas	364,87
Energia	kwh	513,72
Óleo BPF	kg	4.226,70
Máquinas e equipamentos	valordas m áq. e equip.	379,17
Administração geral	n.º de funcionários	441,40
Condomínio	m ² de área ocupada	418,20
Custo da Atividade		6.653,86

TABELA 13 -PRENSAR AS ROUPAS

RECURSOS	DIRECIONADOR	TOTAL DE RECURSOS (R\$)
Mão-de-obra indireta	horas	46,89
Mão-de-obra direta	horas	58,19
Serviços de terceiros	horas	125,19
Energia	kwh	25,58
Óleo BPF	kg	694,80
Máquinas e equipamentos	valordas m áq. e equip.	61,18
Administração geral	n.º de funcionários	220,90
Condomínio	m ² de área ocupada	55,76
Custo da Atividade		1.288,49

TABELA 14 -DOBRAR AS ROUPAS

RECURSOS	DIRECIONADOR	TOTAL DE RECURSOS (R\$)
Mão-de-obra indireta	horas	279,90
Mão-de-obra direta	horas	2.804,77
Serviços de terceiros	horas	5.997,81
Administração geral	n.º de funcionários	441,41
Condomínio	m ² de área ocupada	501,84
Custo da Atividade		10.025,73

TABELA 15 -ESTOCAR AS ROUPAS

RECURSOS	DIRECIONADOR	TOTAL DE RECURSOS (R\$)
Mão-de-obra indireta	horas	210,00
Mão-de-obra direta	horas	700,94
Serviços de terceiros	horas	1.499,70
Administração geral	n.º de funcionários	225,72
Condomínio	m ² de área ocupada	557,95
Custo da Atividade		3.194,31

TABELA 16 -DISTRIBUIR AS ROUPAS

RECURSOS	DIRECIONADOR	TOTAL DE RECURSOS (R\$)
Mão-de-obra indireta	horas	279,90
Serviços de terceiros	horas	2.200,64
Administração geral	n.º de funcionários	225,73
Condomínio	m ² de área ocupada	139,40
Custo da Atividade		2.845,67

5.2.3 Etapa 3 - Identificar os objetos de custos

Para identificar os objetos de custos, fez-se necessário identificar as atividades requeridas no SPR. Para isso, procedeu-se à observação do processo, a entrevistas com os profissionais do SPR e também com os de outras áreas, à medição de tempos e das quantidades de materiais utilizados.

Para obter um melhor resultado, o objeto de custo – Kg da roupa lavada – foi separado em kg da roupa lavada “leve” e kg da roupa lavada “pesada”.

5.2.4 Etapa 4 - Alocação dos custos das atividades aos objetos de custos

Após a identificação das atividades envolvidas no processo e seus direcionadores de

recursos, a próxima etapa foi alocar os custos das atividades aos objetos de custos – kg da roupa lavada “leve” e kg da roupa lavada “pesada” –, o que pode ser visto na tabela 17.

Para tanto, o direcionador utilizado para a alocação foi a quantidade de roupa “leve” e de “pesada” lavada no mês, visto que o ciclo de lavagem é determinado pelo grau de sujidade (“leve” ou “pesada”).

Para a obtenção da quantidade de roupa lavada no mês, recorreu-se às planilhas elaboradas pelo gerente do setor. Nessas planilhas são anotadas pelos funcionários da área contaminada as quantidades de roupa a serem colocadas nas máquinas.

TABELA 17 - CUSTO TOTAL DOS OBJETOS DE CUSTOS - SET/2000

ATIVIDADES	OBJETOS DE CUSTOS (R\$)		TOTAL
	Kg da roupa "leve" ⁽¹⁾	Kg da roupa "pesada" ⁽²⁾	
Coletar as roupas	309,45	619,90	928,35
Pesar as roupas	65,89	131,80	197,69
Separar as roupas	105,98	211,96	317,94
Lavar as "leves"	9.198,89	-	9.198,89
Lavar as "pesadas"	-	20.284,74	20.284,74
Centrifugar as roupas	2.116,78	4.233,56	6.350,34
Calandar as roupas	3.970,48	7.940,98	11.911,46
Secar as roupas	2.217,96	4.435,90	6.653,86
Prensar as roupas	429,49	859,00	1.288,49
Dobrar as roupas	3.341,91	6.683,82	10.025,73
Estocar as roupas	1.064,77	2.129,54	3.194,31
Distribuir as roupas	948,55	1.897,12	2.845,67
CUSTO TOTAL	23.770,15	49.427,32	73.197,47
TOTAL DE ROUPA LAVADA NO MÊS (kg)	16.473,90	32.948,10	49.422
CUSTO POR KG DE ROUPA LAVADA	1,42	1,51	1,48

NOTAS: (1) R\$ 1,42 - custo do kg da roupa "leve".

(2) R\$ 1,51 - custo do kg da roupa "pesada".

Considerações finais

A questão dos custos na área de saúde tornou-se relevante nos últimos anos por envolver aspectos relacionados aos crescentes gastos públicos na área, aos problemas de financiamento desses gastos, à grande necessidade e ainda pequena disseminação de métodos adequados de apuração ou mensuração de custos, à importância de seu gerenciamento, de seu controle e de seu uso para decisão, análise e escolha de programas e estabelecimento de políticas para a área.

Conhecer o custo de cada serviço, do valor de cada conjunto de atividades que compõe os procedimentos médicos torna-se um diferencial competitivo da empresa em seu mercado. Com o melhor entendimento do processo de consumo dos custos, o hospital pode ser reembolsado pelos serviços realmente prestados. O sistema de saúde ideal é aquele com o qual paga-se pelo que se usa e se usa apenas o necessário.

O ABC pode ser uma ferramenta valiosa para administradores hospitalares no controle de custos e na tomada de decisões.

A exemplo dos demais segmentos de negócios, também a área hospitalar demanda uma administração profissional de negócios. O ABC pode ser implementado com sucesso em inúmeras organizações de serviços. Para os serviços de saúde que estão enfrentando a redução de receitas e aumento nas despesas, o ABC pode ser uma ferramenta valiosa para administradores hospitalares no controle de custos e na tomada de decisões.

Através do ABC, os administradores podem obter informações operacionais valiosas para a administração dos serviços e dados de custos para o sistema de reembolso dos serviços prestados. Podem apurar com mais precisão os

custos de seus serviços; determinar a eficiência e a eficácia das atividades executadas; identificar novas atividades, com a finalidade de melhorar o desempenho da empresa no futuro; detectar as atividades que estão onerando os serviços; determinar quais atividades podem ser executadas por terceiros com menor custo e maior eficiência e servir como base para novas estratégias competitivas.

Com a aplicação do ABC no SPR, foi possível observar o tempo ocioso de alguns funcionários que ficam na área contaminada. As atividades mais onerosas “lavar as roupas leves” e “lavar as roupas pesadas” consomem mão-de-obra direta a mais do que o necessário. As máquinas de lavar são automáticas, tornando dispensável a presença de três funcionários em cada turno.

Também deve ser feito um estudo no sentido de viabilizar o tratamento da água utilizada nas lavagens, para reaproveitamento destas e a conseqüente diminuição dos custos, visto este ser um recurso de alto e imprescindível consumo pelo SPR.

Contatou-se a presença de retrabalhos. Em quase todas as lavagens algumas peças voltam para um novo tratamento, ou seja, são lavadas novamente. Isso faz com que se consuma mais recursos, encarecendo, assim, o custo da roupa lavada. Seria necessário um estudo para saber

quais as causas destas roupas precisarem de um novo tratamento. Se estas roupas possuem um grau de sujidade mais profundo será que não existe um produto (material de consumo) mais eficiente que o utilizado atualmente? É importante observar, contudo, se este produto não irá causar um desgaste maior nas roupas.

Há que se observar, porém, que o ABC não é uma panacéia para todos os problemas dentro de um hospital ou qualquer outra organização. Se uma organização está operando ineficientemente, o ABC pode auxiliar os administradores na identificação das atividades que são caras e que não adicionam valor. A administração, porém, é que decide sobre as ações que precisam ser tomadas para reduzir os custos destas atividades caras e, eventualmente, eliminar todas as atividades que não agregam valor. Nesse caso do SPR, essas informações só serão válidas se forem tomadas decisões quanto aos aspectos levantados anteriormente.

Por fim, recomenda-se propor um modelo de avaliação de desempenho em uma organização hospitalar, considerando aspectos relacionados aos objetivos estratégicos e aos processos mais relevantes de sua cadeia de valor, buscando aprimorar processos através da utilização de técnicas de custos e de engenharia econômica.

Referências

- ABBAS, Katia. Gestão de custos em organizações hospitalares. Florianópolis, 2001. 155f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina.
- COSTA, Mônica Accioly da. Metodologia para implantação da gestão baseada em atividades (ABM): uma aplicação em área da engenharia da CELESC. Florianópolis, 1999. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina.
- BARTOLOMEU, Tereza Angélica. Identificação e avaliação dos principais fatores que determinam a qualidade uma lavanderia hospitalar - um estudo de caso no setor de processamento de roupas do Hospital Universitário da UFSC. Florianópolis, 1998. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina.
- BRIMSON, James. Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseada em atividades. Tradução de Antonio T. G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996.
- CERRI, Paulo. Profissionalismo na administração. Disponível em: <<http://www.ahmg.com.br/profissi.htm>>. Acesso em: 29 nov. de 1998.
- CHING, Hong Yuh. Gestão baseada em custeio por atividades = ABM – Activity Based Management. São Paulo: Atlas, 1997.
- COGAN, Samuel. Modelos de ABC/ABM: inclui modelos resolvidos e metodologia original de reconciliação de dados para o ABC/ABM. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997.
- HOPP, João Carlos; LEITE, Hélio de Paula. Onde nascem os prejuízos. Revista de Administração de Empresas, São Paulo, n.4, p.61-70, out./dez. 1990.
- KAPLAN, Robert; COOPER, Robin. Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo. Trad. O.P. Traduções. São Paulo: Futura, 1998.
- LIMA, Carlos R. M. de. Activity-Based Costing para hospitais. São Paulo, 1997. Dissertação (Mestrado em Administração Contábil e Financeira), Escola de Administração de Empresa de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EASP/FGV).
- MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. São Paulo: Atlas, 1996.
- NAKAGAWA, Masayuki. ABC: custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994.
- OLIVEIRA, Guaracy Salles de. A Era dos Serviços. CQ Qualidade, São Paulo, n. 40, p.20-22, set. 1995.
- OLIVEIRA, Cícero de. O hospital do futuro no Brasil. Disponível em: <<http://www.ciahospitalar.com.br>>. Acesso em: 29 nov. de 1998.
- TOGNON, Ivanir Vitor. Uma contribuição ao estudo dos custos hospitalares com o uso do custeio baseado em atividades: um estudo de caso do setor de pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho. Florianópolis, 2000. Dissertação (Mestrado em Administração) - Curso de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina.
- VASSALO, Cláudia. Por que os preços cobrados pelos hospitais brasileiros são tão altos? Revista Exame, São Paulo, n.19, p.84-96, maio 1997.