

# O custeio baseado em atividade para apuração dos custos de uma organização hospitalar filantrópica

Romualdo Douglas Colauto &  
Ilse Maria Beuren\*

## INTRODUÇÃO

Escolher entre várias alternativas requer a análise de um conjunto de informações estrategicamente preparadas para este fim. O sistema contábil, por meio da quantificação dos eventos econômicos, busca subsidiar as decisões dos gestores com informações tempestivas e relevantes. Em específico, a contabilidade de custos, mensura e relata informações financei-

ras e não-financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de recursos utilizados pela organização para produção de bens e serviços.

Matz, Curry e Frank<sup>1</sup> inserem a contabilidade de custos como integrante do processo administrativo, provendo registros dos custos dos produtos e dados para estudos que envolvem alternativas de produtos, operações e

\* Romualdo Douglas Colauto é doutorando pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Contato: rua Acelon Pacheco da Costa, 295 - Apto 308-A, Itacorubi - 88034-040 Florianópolis-SC, e-mail: rdcolauto@terra.com.br. Ilse Maria Beuren é doutora em Contabilidade e Controladoria pela FEA/USP, professora do curso de pós-graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina – CPGA/UFSC. Contato: Rua Alameda Adolfo Konder, 1000 -Apto 601 - 88010-140 Florianópolis-SC, e-mail: jlklein@uol.com.br.

1 Adolph Matz, Othel J. Curry e George W. Frank, *Contabilidade de custos*, São Paulo, Atlas, 1974.

funções. O controle de custos pode assistir a administração nas decisões sobre métodos de produção, procedimentos de compras, recursos financeiros e estrutura de capital. Com o processo de mensuração e comunicação dos insumos utilizados na produção, cabe aos gestores a tarefa de gerenciar esses custos.

Normalmente, a finalidade principal do gerenciamento dos custos é descrever as ações que os gestores tomam com o intuito de satisfazer seus clientes, enquanto buscam reduzir e controlar os custos. Todavia, um importante componente do gerenciamento de custos é o reconhecimento de que as decisões tomadas hoje, muitas vezes, comprometerão a entidade na incorrência de custos futuros.<sup>2</sup>

Dada a complexidade da atividade econômica e a automação dos processos de manufatura, os custos indiretos aumentaram substancialmente em relação aos diretos. Essa conjuntura revelou a necessidade de avanços nos sistemas de custeio baseados em volumes, especialmente no que se refere aos critérios de rateio e alocação dos custos indiretos de fabricação.

Tanto as entidades públicas como as privadas, ao investirem em tecnologia de informação e na melhoria do processo de gestão, objetivam incrementar a qualidade e assegurar a competitividade. O terceiro setor tem apresentado indicativos de necessidade de maior profissionalização, sobretudo quanto ao processo de gestão das entidades sem fins lucrativos. Andrés Falconer relata que há um virtual consenso entre estudiosos e pessoas envolvidas no cotidiano das organizações sem fins lucrativos de que a deficiência no gerenciamento destas organizações é um dos maiores problemas do setor, e que o aperfeiçoamento da gestão, mediante aprendizagem e aplicação de técnicas administrativas, pode ser o caminho para atingir melhores resultados.<sup>3</sup>

O perfil das organizações do terceiro setor no Brasil parece confirmar a percepção de que o problema está, fundamentalmente, relacionado à competência do processo de gestão. Falconer expõe que, operando em um meio desfavorável, caracterizado pela falta de recursos e de apoio do poder público, essas organizações não conseguem romper o ciclo vicioso:

- a. falta de recursos humanos capacitados;
- b. gerenciamento inadequado;
- c. falta de dinheiro; e
- d. insuficiência de resultados.

O comprometimento da gestão das organizações em geral tem importante papel na ruptura e mudança de tais condições, ainda mais, na área de gerenciamento dos custos dos serviços prestados. De acordo com Robert Anthony e Vijay Govindarajan, os sistemas de controle gerencial são instrumentos de atuação balizados por estratégias.<sup>4</sup> Normalmente, as estratégias diferem de organização para organização e, portanto, os controles devem ser projetados para as necessidades específicas das estratégias adotadas. Lembram os autores que estratégias diferentes requerem prioridades específicas de tarefas, diferentes fatores críticos de sucesso, diferentes capacidades, perspectivas e comportamentos.

O macro-ambiente envoltório das entidades filantrópicas brasileiras está recheado de percalços a serem transpostos, entre eles a escassez de recursos financeiros para suprir as necessi-

dades organizacionais. Nesse sentido, a identificação dos custos das atividades pode ser entendida como um recurso estratégico. Por isso a preocupação constante – na idealização de um sistema de controle de gestão – especificamente de custos, alinhado às estratégias, é premente na consecução dos objetivos das organizações.

Miriam Struett, Antônio Artur de Souza, Simone Raimundini e Ernani Botelho,<sup>5</sup> analisando a aplicabilidade do sistema de Custeio Baseado em Atividades – ABC como uma ferramenta de gestão financeira para hospitais públicos, observaram que dois hospitais que não utilizam ferramentas de gestão financeira apresentam problemas financeiros. A utilização do ABC possibilita o mapeamento dos processos, dos subprocessos e das atividades. Assim, com o mapeamento das atividades, é possível a administração identificar a necessidade de maior acompanhamento, controle e análise dos resultados e dos recursos disponíveis.

Carlos Khoury<sup>6</sup> desenvolveu um estudo para verificar quais variáveis são

2 Charles T. Horngren, George Foster e Srikant M. Datar, *Contabilidade de custos*, 9. ed., Rio de Janeiro, LTC, 2000.

3 Andrés Pablo Falconer, "A promessa do terceiro setor. Centro de estudos em administração do terceiro setor da Universidade de São Paulo", São Paulo, 2002, disponível em <<http://www.icd.org.uy/mercotur/informes/2000/falconer4.html>>, acesso em 8 jun 2003.

4 Robert Anthony e Vijay Govindarajan, *Sistemas de controle gerencial*, São Paulo, Atlas, 2002.

5 Miriam Struett, Antônio Artur de Souza, Simone Raimundini e Ernani Botelho, "Aplicabilidade do custeio baseado em atividades e análise de custos em hospitais públicos", *Unb Contábil*, Vol. 6, n. 2, 2003.

6 Carlos Yorghi Khoury, "O sistema ABC como ferramenta estratégica: Um teste empírico", in Enanpad, XXVII, 2003, *Anais*, Atibaia-SP, Anpad, 2003, CD-ROM.

determinantes para uma organização decidir sobre a utilização da metodologia do ABC para mensurar os custos dos produtos. As respostas das empresas convergem para a intensificação do nível de competição que as organizações enfrentam. Isso significa que quanto maior o nível de competição que os dirigentes perceberem no espectro empresarial, maior poderá ser a probabilidade de se interessarem pela metodologia do custeio baseado em atividades.

Ao considerar que as organizações, em particular as sem fins lucrativos, devem buscar continuamente mudanças macro-ambientais, os gestores não podem assumir, diante das tendências que os cercam, atitudes meramente contemplativas, mas sim, de ação consciente, com conhecimento de causa e efeito, para que os problemas não se agravem e tornem-se conflitantes. Como decorrência, desenvolve-se, a cada dia, novas técnicas gerenciais para servir como instrumentos à administração, tanto na esfera comportamental, quanto nas estrutural e organizacional.

O sistema de custeio precisa ser compatível com a estrutura organizacional das entidades, com os procedimentos de produção e com a tipologia de informações que a administração deseja priorizar. Ao entender que as entidades, de forma geral, apresentam relativa dificuldade em conhecer o cus-

to de seus produtos, e assumindo como pressuposto que o custeio baseado em atividades (*Activity Based Costing* – ABC) gera informações relevantes ao processo de gestão de custos, apresenta-se um estudo sobre a aplicação desta metodologia no rastreamento dos custos na produção de um cardápio em uma organização hospitalar filantrópica.

De acordo com Miriam Struett, Antônio Artur de Souza, Simone Raimundini e Ernani Botelho, a adoção de um sistema de custeio em organizações hospitalares tem por finalidade:

- a. Servir como instrumento de gestão financeira para o planejamento e controle de recursos como pessoas, materiais e equipamentos;
- b. Medir o desempenho operacional e financeiro;
- c. Ser um banco de informações confiáveis e oportunas para a tomada de decisão; e
- d. Identificar os custos desnecessários e de tarefas ineficientes quanto ao volume ou na execução dessas.

Acredita-se que a determinação dos custos na preparação do cardápio hospitalar possa auxiliar na gestão da organização, fornecendo dados que representam o montante de recursos utilizados nas fases de preparação do cardápio. O papel dos custos investigados adquire maior importância em razão da organização estar inserida num setor dinâmico, que deve adap-

tar-se, continuamente, às exigências do Ministério da Saúde, quanto à adequação de procedimentos operacionais de nutrição e dietética, frente às limitações de recursos financeiros.

Quanto à organização do conteúdo, o artigo inicialmente faz uma incursão teórica nos aspectos caracterizadores das organizações hospitalares sem fins lucrativos e nos pressupostos do cus-

teio baseado em atividades. Na seqüência, descreve o processo de produção do cardápio e identifica as atividades relevantes que o compõe; define os direcionadores para rastrear os custos indiretos às atividades e estas aos objetos de custeio. Por fim, apresenta um quadro demonstrativo do custo unitário do cardápio da organização em que se desenvolveu o estudo.



#### PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O delineamento da pesquisa caracteriza-se como um estudo exploratório, realizado com o uso de fontes secundárias, com abordagem lógica dedutiva. De acordo com T. Tripodi, P. Fellin e H. Mayer, o estudo exploratório tem por finalidade principal

desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, a fim de fornecer hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores.<sup>7</sup>

Maria Andrade elenca como finalidades substanciais da pesquisa exploratória:

- a. Proporcionar maiores informações sobre o assunto que se vai investigar;
- b. Facilitar a delimitação do tema de pesquisa;
- c. Orientar a fixação dos objetivos e a formulação das hipóteses; e
- d. Descobrir um novo tipo de enfoque sobre o assunto.<sup>8</sup>

Quanto aos procedimentos sistemáticos para a descrição e explicação dos fenômenos, o estudo se desenvolveu num ambiente que preconizou a abordagem qualitativa. O método qualitativo, conforme Roberto Richardson,<sup>9</sup>

7 T. Tripodi, P. Fellin e H. Mayer, *Análise da pesquisa social*, Rio de Janeiro, Francisco Alves, 1981, p. 64.

8 Maria Margarida de Andrade, *Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: Noções práticas*, 5. ed., São Paulo, Atlas, 2002.

9 Roberto Jarry Richardson *et alii*, *Pesquisa social: Métodos e técnicas*, 3. ed., São Paulo, Atlas, 1999.

caracteriza-se por não empregar instrumental estatístico para análise de um problema. Isto é, não se atém a numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas.

Como instrumentos de pesquisa utilizou-se de observação simples e entrevistas não estruturadas. Segundo Antonio Carlos Gil,<sup>10</sup> na observação simples o investigador olha de maneira espontânea os fatos que ocorrem, mantendo controle na obtenção dos dados, seguido de um processo de análise e interpretação, o que lhe confere a sistematização e o controle requeridos dos procedimentos científicos. Com relação à entrevista não estruturada, Romualdo Colauto e Ilse Beuren comentam que a idéia é possibilitar aos

entrevistados a liberdade de desenvolver cada situação na direção que considera mais adequada.<sup>11</sup>

A fim de possibilitar a ampliação dos conhecimentos sobre o problema em questão, a pesquisa envolveu o exame dos registros existentes na organização, entrevistas não estruturadas e a observação simples do processo de produção do cardápio para identificar as atividades relevantes que o compõem. Vale ressaltar que, ao relacionar-se a um único objeto ou fenômeno, o estudo de caso constitui-se em uma limitação, uma vez que seus resultados não podem ser generalizáveis a outros objetos ou fenômenos, dado as particularidades do sujeito da pesquisa.



#### ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES SEM FINS LUCRATIVOS

A prestação de serviços substantia-se no produto da atividade humana, que sem assumir a forma de bens tangíveis intenta satisfazer as necessidades de uma coletividade. A busca da melhoria contínua é consi-

derada uma estratégia essencial para as organizações manterem-se no mercado global.<sup>12</sup>

As organizações de serviços diferem-se das organizações industriais e comerciais por não produzirem bens

corpóreos. Segundo Anthony Atkinson,<sup>13</sup> as empresas de serviços devem ser especialmente sensíveis ao prazo e à qualidade dos serviços que prestam aos clientes, uma vez que as consequências pela não qualidade dos serviços geram crescentes danos à imagem da empresa e aos resultados esperados.

Para Falconer,<sup>14</sup> o paradigma do século XX, segundo o qual os problemas são melhor enfrentados por organizações formais, é gradativamente substituído por um modelo que enfoca a necessidade de articulação de redes. Em lugar de privilegiar o espaço organizacional, olha para as relações entre indivíduos, grupos, organizações, setores. Esta postura somente é alcançada a partir do real conhecimento das necessidades dos homens e da consciência de solidariedade social.

As entidades em geral devem preocupar-se com os valores básicos, crenças e objetivos fundamentais que norteiam a época e a sociedade na qual estão inseridas.<sup>15</sup> Não há como eximir o hospital da analogia a uma empresa.

Este também possui desafios de gerenciar receitas e despesas, aspectos legais, administrativos, trabalhistas, entre outros.

A organização hospitalar sem fins lucrativos, apesar de não visar estritamente lucro, busca o superávit necessário para acompanhar a evolução tecnológica, médica e ampliar ou manter seu capital estrutural. O sucesso da administração hospitalar, assim como de outras organizações, reside no melhor aproveitamento racional dos recursos estruturais, humanos e de clientes, requerendo, para tal intento, que cada estratégia operacional seja direcionada no sentido da consecução da missão da organização.<sup>16</sup>

Normalmente, as entidades filantrópicas exploram atividades de prestação de serviços na assistência social, de tal sorte que a não finalidade lucrativa seja absolutamente incontestada. Todavia, a ausência da intenção lucrativa é contestada por José Konzen, Liane da Silva e Volnei Euzébio ao ressaltarem que, sob entendimento doutrinário e jurisprudencial, a intenção de lu-

10 Antonio Carlos Gil, *Métodos e técnicas de pesquisa social*, 5. ed., São Paulo, Atlas, 1999.

11 Romualdo Douglas Colauto e Ilse Maria Beuren, "Coleta, análise e interpretação dos dados", in Ilse Maria Beuren (org), *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e prática*, São Paulo, Atlas, 2003.

12 Michael Hammer, *A agenda: O que as empresas precisam fazer para dominar esta década*, Rio de Janeiro, Campus, 2001.

13 Anthony A. Atkinson *et alii*, *Contabilidade gerencial*, São Paulo, Atlas, 2000.

14 Andrés Pablo Falconer, op. cit.

15 Cf. Juarez de Queiroz Campos. *O hospital no contexto empresarial*, São Paulo, Pioneira, 1987.

16 Cf. Romualdo Douglas Colauto e Ilse Maria Beuren, "Proposta para avaliação da gestão do conhecimento em entidade filantrópica: O caso de uma organização hospitalar", *Revista de Administração Contemporânea*, Vol. 7, n. 4, out-dez 2003.

cro também deve ser visada, pelas entidades sem fins lucrativos.<sup>17</sup> Tais entidades não estão impedidas de obter resultados positivos, uma vez que estes são indispensáveis à realização de seus fins. Contudo, não podem alimentar a intenção de distribuição de lucros entre os fundadores. Portanto, cabe às instituições filantrópicas aplicarem integralmente os rendimentos obtidos na manutenção de seus objetivos institucionais.

Os objetivos constitutivos das organizações hospitalares compreendem a captação, administração e maximização de recursos financeiros, a fim de oportunizar o contínuo atendimento médico. Reportando-se aos aspectos gerenciais dessas organizações, enquadradas como entidades beneficentes,

além de cuidar dos aspectos do ambiente interno, devem considerar os elementos estratégicos norteadores do atual ambiente econômico. Desse modo, o gerenciamento dos custos, configura-se como um importante campo de atuação dos gestores de hospitais, dado a multiplicidade de insumos necessários para desenvolver as atividades hospitalares.

A multiplicidade de insumos requer controles de gestão que permitam as entidades maior eficiência em suas atividades. Para o custeamento dos bens e serviços, diferentes metodologias podem ser adotadas. Dentre elas, o artigo elege o custeio baseado em atividades, como um instrumento de gestão, visto que a própria instituição já se organiza em torno de atividades.



#### PRESSUPOSTOS DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

O custeio baseado em atividade (*Activity Based Costing* – ABC) foi proposto por Robin Cooper e Robert S. Kaplan na década de 80 como metodologia para administrar os custos indiretos de produção. Adotado originalmente pela Hewlett-

Packard, John Deere, GM, Siemens, configurou-se como uma das inovações para o gerenciamento de custos.<sup>18</sup>

Um dos desafios das organizações, na mensuração dos custos, diz respeito ao crescente volume dos custos indiretos, face à limitação de instrumen-

tos eficazes para apropriar esses custos aos objetos de custeio. Nos sistemas de custeio em que as alocações de custos indiretos são baseadas no volume de produção, geralmente torna-se inviável uma análise acurada do custo do objeto de custeio em ambiente que envolve diversidade de bens e serviços.

O custeio baseado em atividade apresenta-se como um instrumento gerencial para atenuar o nível de arbitrariedade nas alocações dos custos indiretos.<sup>19</sup> Para Eliseu Martins,<sup>20</sup> é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Hugues Boisvert menciona que o ABC pode ser considerado como um sistema de informações que oferece custos mais acurados, a fim de melhorar o desempenho da organização.<sup>21</sup>

Masayuki Nakagawa concebe o ABC como

uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica dos custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa.<sup>22</sup>

Por meio do custeio baseado em atividades, avalia-se o valor que cada atividade agrega à performance do processo empreendido. Segundo Hong Yuh Ching, o ABC é um

método de rastrear custos de um negócio ou departamento para as atividades e de verificar como essas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos.<sup>23</sup>

De acordo com Robin Cooper e Robert Kaplan, J. K. Shank e V. Govindarajan, James Brimson, Michiharu Sakurai, Hugues Boisvert, Anthony A. Atkinson *et alii*, R. H. Garrison e E. W. Noreen, Michael Maher, Eliseu Martins,<sup>24</sup> as atividades constituem a base do custeio ABC, as quais podem ser definidas como o fator que combina adequadamente recursos huma-

17 José Wiro Konzen, Liane Dutra da Silva e Volnei do Nascimento Euzébio, "Filantropia e gestão", disponível em: <http://www.delasalle.com.br/artigos.htm>, acesso em 10 jul 2003.

18 Cf. Michiharu Sakurai, *Gerenciamento integrado de custos*, São Paulo, Atlas, 1997.

19 Cf. Michiharu Sakurai, *op. cit.*

20 Eliseu Martins, *Contabilidade de custos*, 9. ed., São Paulo, Atlas, 2003.

21 Hugues Boisvert, *Contabilidade por atividades: Contabilidade de gestão práticas avançadas*, São Paulo, Atlas, 1999.

22 Masayuki Nakagawa, *ABC Custeio baseado em atividades*, São Paulo, Atlas, 1994, p. 40.

23 Hong Yuh Ching, *Gestão baseada em custeio por atividades: ABM activity based management*, 2. ed., São Paulo, Atlas, 1997, p. 41.

24 Robin Cooper e Robert S. Kaplan, "How cost accounting distorts product costs", *Management Accounting*, abr 1988; J. K. Shank e V. Govindarajan, *Gestão estratégica de custos: A nova ferramenta para a vantagem competitiva*, Rio de Janeiro, Campus, 1995; James Brimson, *Contabilidade por atividade: Uma abordagem de custeio baseado em atividade*, São Paulo,

nos, materiais, tecnológicos e financeiros, para produzirem bens e serviços. As atividades são necessárias para a consolidação de um processo, que se consubstancia em uma cadeia de atividades semelhantes e inter-relacionadas.

Na metodologia do custeio ABC, os recursos são consumidos pelas atividades, por essa razão devem ser analisadas quanto à geração de benefícios para a organização por meio do valor agregado.<sup>25</sup> Miriam Struett, Antônio Artur de Souza, Simone Raimundini e Ernani Botelho explicam que tal procedimento possibilita que cada atividade seja avaliada e controlada, a fim de se eliminar aquelas que não geram benefícios, servindo de base para a tomada de decisões na gestão financeira de custos.<sup>26</sup>

Assume-se como pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por atividades e não pelos produtos fabricados. Os produtos são conseqüências das atividades conside-

radas estritamente necessárias para atender as expectativas dos clientes. O objetivo desta metodologia é rastrear as atividades relevantes, identificando as rotas de consumo dos recursos da empresa. Por meio da análise de atividades, busca-se planejar e realizar o uso eficiente e eficaz dos recursos da empresa de modo a otimizar o lucro dos investidores.<sup>27</sup>

Para as atividades evidenciarem como os recursos são consumidos na prestação de serviços, utilizam-se direcionadores de custos. Segundo Carlos Alberto Diehl, o ABC identifica as relações causais entre produtos e atividades e entre atividades e recursos.<sup>28</sup> Os produtos para serem gerados fazem uso de atividades. As atividades para serem executadas consomem recursos. O consumo dos recursos é o verdadeiro gerador de custos. Assim, ao estabelecer relações entre as atividades e o consumo dos recursos, o ABC permite entender os fatores que geram os custos, bem como o próprio consumo.

Atlas, 1996; Michiharu Sakurai, op. cit.; Hugues Boisvert, op. cit.; Anthony A. Atkinson *et alii*, op. cit.; R. H. Garrison e E. W. Noreen, *Contabilidade gerencial*, 9. ed., Rio de Janeiro, LTC, 2001; Michael Maher, *Contabilidade de custos: Criando valor para a administração*, São Paulo, Atlas, 2001; Eliseu Martins, op. cit.

25 Cf. Michael Maher, op. cit.

26 Cf. Miriam Struett, Antônio Artur de Souza, Simone Raimundini e Ernani Botelho, op. cit.

27 Cf. Masayuki Nakagawa, op. cit.

28 Carlos Alberto Diehl, "O uso do ABC como ferramenta gerencial: Uma experiência em empresa de pequeno porte", in Encontro Nacional de Engenharia de Produção, XXII, *Anais*, Curitiba, Abepro, 2002, CD-ROM.

O direcionador de custos é o fator que vincula diretamente os insumos utilizados na produção às atividades e os custos das atividades aos objetos de custeio, explicando a relação existente entre os custos e as atividades desenvolvidas.<sup>29</sup> De acordo com Sakurai,<sup>30</sup> um direcionador de custos é qualquer fator que causa uma alteração no custo de uma atividade. Para Maher é um fator que causa, que direciona os custos de uma atividade.<sup>31</sup> Martins,<sup>32</sup> Luiz Mauad e Edson Pamplona explicam que o direcionador de custos pode ser definido como o fator que determina a ocorrência de uma atividade.<sup>33</sup> Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. Para efeito de custeio do produto, o direcionador deve ser o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos utilizam as atividades.<sup>34</sup>

A delimitação dos direcionadores de custos deve priorizar, segundo Maher, três critérios básicos:

1. relação causal;
2. benefícios recebidos; e
3. razoabilidade.<sup>34</sup>

Com referência a relação causal, o direcionador deve ser o que tem maior relação com a causa do custo da atividade. Os benefícios recebidos, dizem respeito a escolha de um direcionador que atribua custo com base nos benefícios gerados. A razoabilidade prevê que alguns custos não podem ser ligados aos produtos com base em causalidade ou em benefícios recebidos; nesse caso necessita de uma certa dose de prudência, justiça ou razoabilidade para determinar a relação do serviço prestado.

Determinar o custo e o desempenho de uma atividade, conforme Brimson,<sup>35</sup> permite comparações com diferentes departamentos e empresas que atuam em segmentos congêneres. De modo que as operações mais relevantes podem ser estudadas para se estabelecer um conjunto de práticas que aprimorem o processo operacional da organização. Um sistema geren-

29 Cf. J. K. Shank e V. Govindarajan, op. cit.

30 Michiharu Sakurai, op. cit.

31 Michael Maher, op. cit.

32 Eliseu Martins, op. cit.

33 Luiz G. A. Mauad e Edson de O. Pamplona, "ABC/ABM e BSC como essas ferramentas podem se tornar poderosas aliadas dos tomadores de decisão das empresas", in Congresso Internacional de Custos, *Anais*, Punta del Leste, 2003, CD-ROM.

34 Cf. Eliseu Martins, op. cit.

35 Cf. James Brimson, op. cit.

cial estruturado em atividades procura assegurar que os planos sejam transmitidos aos níveis departamentais, para que ações possam ser efetivamente implementadas.

O custo da atividade é composto pelos gastos totais dos vários fatores de produção necessários para a execução de uma tarefa. As atividades são entendidas como um agrupamento homogêneo de custos, onde os recursos são determinados para produzir um resultado específico. O termo homogeneidade conota a relação semelhante de causa e efeito com o objetivo de custo.<sup>36</sup>

O objetivo da análise das atividades, de acordo com Brimson,<sup>37</sup> é maximizar os resultados por meio da melhoria no desempenho operacional pela emulação de melhores práticas nas atividades previstas. No entanto, para determinar práticas adequadas, faz-se necessário definir consistentemente as atividades nas unidades de negócios da organização. Explica que a comparação de custo e desempenho em diversas organizações que realizam ati-

vidades comuns, ajuda a identificar as semelhanças úteis nas práticas daquelas organizações.

O ABC permite balancear adequadamente a demanda e o fornecimento de recursos disponíveis na empresa e mostrar detalhadamente os recursos consumidos pelas atividades com um mapa. A determinação do custo pelo ABC mostra-se como um instrumento útil na apuração do custo de cada atividade na cadeia de serviços, possibilitando a simplificação ou eliminação de atividades que não agregam valor aos bens e serviços.<sup>38</sup>

O custeio baseado em atividades não se diferencia do sistema de custeio baseado em volume apenas pela mudança das bases de alocação de custos indiretos, mas pela identificação que faz dos custos por atividades e pela maneira como aloca os custos aos produtos, usando maior número de bases.<sup>39</sup>

De acordo com Atkinson,<sup>40</sup> os gestores de empresas de serviços têm usado, ao longo do tempo, informações gerenciais com pouca veemência. Em substituição, fazem uso de informações

financeiras para orçar e controlar os dispêndios da organização. No entanto, mesmo para o setor de prestação de serviços, onde há uma maior com-

plexidade na mensuração das atividades, é possível determinar os custos com a utilização do custeio baseado em atividades.



#### FASES PARA O CÁLCULO DOS CUSTOS DOS PRODUTOS PELO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

A distribuição dos custos fundamentada na metodologia do custeio baseado em atividades reflete com maior exatidão o consumo dos custos indiretos na elaboração dos bens ou serviços. Em organizações que apresentam diversidade de produtos e custos indiretos de produção significativos, ao se utilizarem apenas de alocações baseadas em unidades produzidas podem levar um produto a subsidiar outro. Tal subsídio, às vezes, conota um produto ser altamente lucrativo, ou não, e impacta adversamente nas decisões quanto à formação de preços, substituição de produtos, modificação na engenharia do produto, terceirização, entre outros aspectos.

No custeio baseado em atividades, rastreia-se, inicialmente, os custos às atividades e, em seguida, aos produtos. A idéia básica é analisar os custos das várias atividades da empresa e en-

tender seu comportamento, encontrando bases que representam as relações entre os produtos e as atividades desenvolvidas para sua obtenção. A premissa é que os recursos são consumidos pelas atividades e estas pelos produtos. A Figura 1 mostra o processo do custeio do produto baseado em atividades.

A visão do custeio baseado em atividades constitui-se num enfoque que considera as diferentes atividades indispensáveis no processo de elaboração de um bem ou serviço. Segundo Ching,<sup>41</sup> os custos são relacionados a um produto "através das chamadas medidas de atividades ou de saída". Tal ocorre de acordo com a quantidade de recursos consumida pelas atividades necessárias para se fazer o produto, representado pelo "custo unitário de cada medida de atividade ou saída". Este enfoque possibilita entender como os recursos são consumidos.

36 Cf. James Brimson, op. cit.

37 Idem, p. 96.

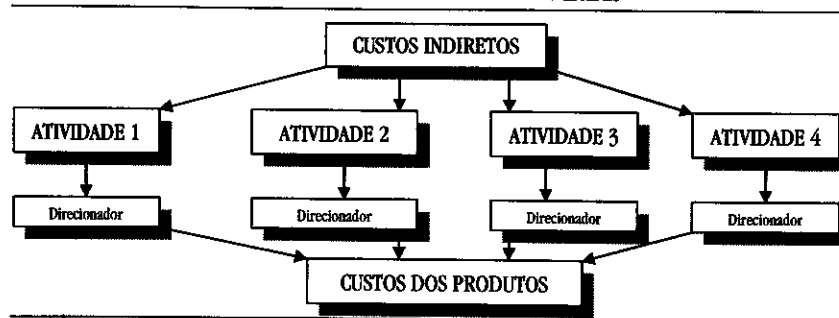
38 Cf. Hong Yuh Ching, op. cit.

39 Ilse Maria Beuren e Ari Roedel, "O uso do custeio baseado em atividades - ABC (*Activity Based Costing*) nas maiores empresas de Santa Catarina", *Revista Contabilidade e Finanças*, São Paulo, Vol. 13, n. 30, set-dez 2002.

40 Cf. Anthony A. Atkinson *et alii*, op. cit.

41 Cf. Hong Yuh Ching, op. cit., p. 69.

**FIGURA 1**  
VISÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES



Fonte: adaptado de Hong Yuh Ching, op. cit.

Antonio Cezar Borna menciona ser possível estabelecer quatro fases para o cálculo dos custos dos produtos pelo método do custeio baseado em atividade:

- a. mapeamento das atividades;
- b. alocação dos custos às atividades;
- c. redistribuição dos custos das atividades indiretas às diretas; e
- d. cálculo dos custos dos produtos.

O mapeamento das atividades consiste em modelar a organização em atividades, as quais encadeadas, formam os processos. O nível de detalhamento determina a qualidade do modelo e, conseqüentemente, a adequação das informações para os objetivos pleiteados. De forma que o maior detalhamento possibilita ações de melhoria contínua do processo. A alocação dos custos às atividades cor-

responde a distribuição primária ou rastreamento dos custos indiretos às atividades. Com relação à redistribuição dos custos das atividades indiretas às diretas, refere-se a redistribuição dos custos às atividades de apoio, por considerar que há atividades indiretas, mais facilmente identificáveis com outras atividades, do que com o próprio produto. E o cálculo dos custos dos produtos, por meio de direcionadores de custos, isto é, da identificação das transações que determinam os custos das atividades, implica distribuir corretamente os custos indiretos aos produtos, considerando o efetivo consumo de atividades.

De forma mais genérica, Silvério das Neves e Paulo Viceconti mostram que nas fases de cálculo dos custos dos produtos pelo ABC é

necessário elencar as atividades que a empresa efetua no processo de fabricação, verificar quais os recursos que são consumidos por elas, direcionar os custos para essas atividades e delas para os produtos.<sup>43</sup>

Quando não for possível realizar diretamente, a atribuição dos custos às atividades deve ser realizada por meio de direcionadores de recursos, que são indicadores de consumo dos recursos pelas atividades.



#### ASPECTOS NORTEADORES DA DEFINIÇÃO DO CARDÁPIO DA ORGANIZAÇÃO HOSPITALAR OBJETO DE ESTUDO

A organização hospitalar objeto de estudo, constituída em 1978, cuja denominação não se declina por razões diversas, é uma entidade filantrópica especializada no tratamento psiquiátrico e de alcoolismo. Possui 10.000m<sup>2</sup> de área construída, 140 funcionários nas áreas de medicina psiquiátrica, medicina clínica, odontologia, psicologia, terapia ocupacional, farmacologia, administração, higiene e saneamento, nutrição e dietética e manutenção do patrimônio físico.

A entidade mantém-se exclusivamente com recursos provenientes do

Portanto, a alocação dos custos é feita por intermédio de direcionadores de recursos, enquanto que alocação das atividades aos objetos de custeio é realizada com auxílio de direcionadores de atividades. Tanto os direcionadores de recursos, quanto os de atividades, denominados *cost drivers*, embora sejam empregados em diferentes momentos, estão direcionados para o mesmo fim, que é o custeamento dos objetivos de custeio.

Sistema Único de Saúde – SUS, possui capacidade para atender 280 pacientes por dia em regime de internamento, é utilizada como hospital-escola para várias universidades circunvizinhas. Possui como missão:

Tratar o diagnóstico dos pacientes e ao mesmo tempo aproximá-los da sociedade por meio de trabalhos artesanais e atividades que envolvem trabalhos voluntários da região.

Como critério empregado para organizar as atividades, adota a departamentalização funcional. Conta com uma equipe multidisciplinar, que atua

<sup>42</sup> Antonio Cezar Borna, *Análise gerencial de custos: Aplicação em empresas modernas*, Porto Alegre, Bookman, 2002.

<sup>43</sup> Silvério das Neves e Paulo E. V. Viceconti, *Contabilidade de custos: Um enfoque direto e objetivo*, 7. ed., São Paulo, Frase, 2003.



de forma conjunta em busca de melhores procedimentos para o atendimento médico-hospitalar, além de investimentos na estrutura física. Há também uma preocupação em prover uma alimentação balanceada em função de cada patologia tratada.

Nesse aspecto, faz-se necessário um trabalho multidisciplinar, que envolve uma equipe composta por médicos, nutricionistas, enfermeiros e adminis-

tração, para definir um cardápio que atenda às necessidades nutricionais e, ao mesmo tempo, esteja condizente com os recursos orçados. O Quadro 1 mostra o cardápio geral elaborado para cada dia da semana na instituição hospitalar estudada. Ressalta-se que existe a possibilidade de pequenas variações, em função da sazonalidade de legumes, verduras e oscilações acentuadas de preços.

**QUADRO 1**  
CARDÁPIO DA INSTITUIÇÃO HOSPITALAR

DIAS / SEMANA	CAFÉ MANHÃ	ALMOÇO	CAFÉ TARDE	JANTAR
SEGUNDA-FEIRA	pão francês, biscoito salgado e leite	arroz, feijão, batata com sardinha	pão francês, biscoito salgado e suco maracujá	arroz, feijão, inhoeiro com carne moída
TERÇA-FEIRA	pão francês, biscoito salgado e leite	arroz, feijão, salada dobradinha com farinha e carne moída	pão francês, biscoito salgado e suco de maracujá	sopa de arroz
QUARTA-FEIRA	pão francês, biscoito salgado e leite	macarronada lingüiça assada	pão francês, biscoito salgado e suco de maracujá	arroz, feijão, molho de PTS com carne moída
QUINTA-FEIRA	pão francês, biscoito salgado e leite	arroz, feijão e quibe assado e salada verde	pão francês, biscoito salgado e suco de maracujá	sopa de macarrão com carne
SEXTA-FEIRA	pão francês, biscoito salgado e leite	arroz, feijão e molho de ovos	pão francês, biscoito salgado e suco de maracujá	arroz, feijão, carne de panela e salada
SÁBADO	pão francês, biscoito salgado e leite	arroz, feijão, polenta com moela ou salsicha em molho	pão francês, biscoito salgado e suco de maracujá	sopa de mandioca
DOMINGO	pão francês, biscoito salgado e leite	macarronada frango assado e salada de batatas	pão francês, biscoito salgado e suco de maracujá	refogado de legumes com carne

Fonte: adaptado do serviço de nutrição e dietética da instituição

O cardápio foi desenvolvido após investigação prévia sobre as preferências dos pacientes internados, e sob uma meta de custo estabelecida pela

direção administrativa da entidade. Além do acompanhamento criterioso dos elementos nutricionais prescritos por nutricionistas e médicos da insti-

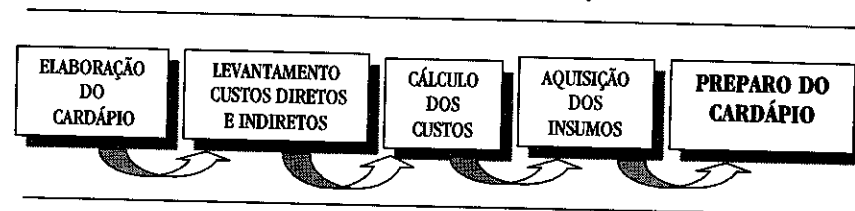
tuição. A padronização de um cardápio geral em hospitais é possível em função da relativa previsibilidade dos procedimentos adotados nos diagnósticos. Ching ressalta que a tendência crescente em fixar um período mínimo e máximo para os internamentos, mediante uma média das internações, possibilita direcionar, de forma mais eficiente, os recursos e insumos utilizados durante o período de internamento dos pacientes.<sup>44</sup>

A adoção da metodologia de custeio baseado em atividades parece dar

a sustentação apropriada à determinação dos custos de um cardápio como instrumento de suporte à administração do hospital, considerando as condições financeiras da organização.

Os gestores, em confluência com a equipe multidisciplinar, devem visualizar os custos dos cardápios a partir das atividades envolvidas em sua consecução. A Figura 2 mostra a seqüência, um tanto quanto simplificada, das etapas de produção do cardápio para o estabelecimento pesquisado.

**FIGURA 2**  
ETAPAS DE PRODUÇÃO DO CARDÁPIO NA INSTITUIÇÃO HOSPITALAR



Inicialmente, a equipe paramédica reúne-se e elabora um cardápio adequado à maioria dos casos atendidos pela instituição. Na seqüência, faz uma reunião com a administração da instituição para efetuar o le-

vantamento dos custos que incorrerão no preparo do cardápio. Após o cálculo dos custos – caso factível – efetua a aquisição dos insumos e os encaminha para a fase de preparação.



44 Cf. Hong Yuh Ching, op. cit.

### ETAPAS DE APLICAÇÃO DO ABC NO CUSTEIO DO CARDÁPIO DA INSTITUIÇÃO HOSPITALAR

Para evidenciar as etapas de aplicação do ABC no custeio do cardápio da instituição pesquisada, o estudo faz inicialmente a identificação das atividades necessárias por departamento. A seguir, descreve o levantamento do montante e caracterização dos recursos consumidos pelas atividades. Após, define os direcionadores de custos dos recursos e rastreia os recursos às atividades. Por fim, mostra a composição dos custos unitários do cardápio.

#### IDENTIFICAÇÃO DAS ATIVIDADES POR DEPARTAMENTO

A identificação das atividades está vinculada ao conhecimento prévio da estrutura organizacional, com destaque aos processos produtivos e demais departamentos que dão suporte à operacionalização da missão da organização. O Quadro 2 mostra as atividades desenvolvidas diariamente na produção do cardápio para os pacientes internados, com seus respectivos departamentos.

**QUADRO 2**  
IDENTIFICAÇÃO DAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS  
NO PROCESSO DE PRODUÇÃO CARDÁPIO

DEPARTAMENTO	ATIVIDADES
Equipe paramédica	Escolha do cardápio
Departamento de Compras	Fazer orçamento Comprar produtos
Departamento de Nutrição e Dietética	Recepcionar produtos Acondicionar produtos Distribuir produtos Preparar produtos Cozinhar alimentos Distribuir refeição Recolher utensílios Lavar utensílios Organizar utensílios Limpar refeitório e cozinha Outras atividades

As atividades referem-se aos trabalhos realizados pela equipe paramédica, departamentos de compras e departamento de nutrição e dietética. A equi-

pe paramédica escolhe o cardápio como já descrito. O departamento de compras, com dois funcionários, após compor o orçamento, efetua as aqui-

**QUADRO 3**  
MATERIAIS DIRETOS CONSUMIDOS MENSALMENTE

RECURSOS	PREÇO	QUANTIDADE MENSAL	VALOR
Acúcar	0,35	1000 quilos	350,00
Alho	3,50	100 quilos	350,00
Arroz	0,70	2400 quilos	1.680,00
Batata	0,58	720 quilos	417,60
Beterraba	0,40	320 quilos	128,00
Biscoitos salgados pacotes 430 gramas	0,75	250 pacotes	187,50
Carne de segunda	2,85	65 quilos	185,25
Carne em pedacos	2,85	20 quilos	57,00
Carne moída	2,19	120 quilos	262,80
Cebola	0,80	240 quilos	192,00
Cenoura	0,40	240 quilos	96,00
Chicória	0,22	704 caixas	154,88
Condimentos diversos	2,50	50 quilos	125,00
Coxa e sobre-coxa de frango	2,89	380 quilos	1.098,20
Estômago bovino	2,34	240 quilos	561,60
Farinha de milho	0,85	60 quilos	51,00
Feijão bandinha	0,20	1200 quilos	240,00
Fubá	0,50	60 quilos	30,00
Edulcor	2,35	96 quilos	225,60
Leite	0,55	1680 litros	924,00
Lingüiça toscana	2,89	240 quilos	693,60
Macarrão	1,05	1000 quilos	1.050,00
Mandioca	0,30	680 quilos	204,00
Moela de frango	1,59	240 quilos	381,60
Molho de tomate	2,40	80 quilos	192,00
Óleo	1,00	200 litros	200,00
Ovos	0,69	360 dúzias	248,40
Pão francês	0,05	16800 unidades	840,00
Pepino	0,40	320 quilos	128,00
Polpas de frutas	2,50	144 quilos	360,00
Carne de soja	2,35	80 quilos	188,00
Repolho	1,00	244 unidades	244,00
Sal	0,35	200 quilos	70,00
Salsicha	1,65	240 quilos	396,00
Sardinha lata de 135 gramas	1,25	80 latas	100,00
Tomate	0,40	320 quilos	128,00
Trigo para quibe	2,30	80 quilos	184,00
Vinagre de maça	0,60	60 litros	36,00
<b>TOTAL</b>			<b>R\$ 12.740,03</b>

sições de produtos para todos os setores do hospital, trabalhando em escala de oito horas diárias. O departamento de nutrição e dietética envolve uma equipe composta por 18 funcionários, segmentados nas funções de nutricionista, chefe de cozinha, cozinheiras e auxiliares de cozinha. Os funcionários da nutrição e dietética trabalham em escala de seis horas diárias em dois tur-

nos e em plantões alternados de doze horas nos finais de semana.

#### LEVANTAMENTO DO MONTANTE E CARACTERIZAÇÃO DOS RECURSOS CONSUMIDOS PELAS ATIVIDADES

Conhecendo-se as atividades envolvidas no processo de preparação do cardápio, faz-se necessário levantar o

montante dos recursos consumidos para rastreá-los às atividades e, posteriormente, aos objetos de custeio. No Quadro 3, apresenta-se os materiais diretos identificados no mês de maio de 2003 na produção do cardápio na instituição hospitalar objeto de estudo.

Os recursos necessários foram identificados com base em levanta-

mento realizado nos departamentos de contabilidade, financeiro, compras, nutrição e dietética da organização. Para a produção do cardápio, além dos materiais diretos, a instituição necessita de mão-de-obra direta e indireta. Assim, evidenciam-se os custos tomados como base de cálculo no Quadro 4.

**QUADRO 4**  
MÃO-DE-OBRA DIRETA E INDIRETA NA PRODUÇÃO DO CARDÁPIO

MÃO-DE-OBRA DIRETA		MÃO-DE-OBRA INDIRETA	
GASTOS MENSAIS	VALOR EM R\$	GASTOS MENSAIS	VALOR EM R\$
Salário	6.450,00	Salário	1.815,00
Férias proporcionais	537,50	Férias proporcionais	151,25
1/3 Férias	179,17	1/3 Férias	50,42
13º Salário	537,50	13º Salário	151,25
Remuneração total	7.704,17	Remuneração total	2.167,92
Previdência social	1.987,68	Previdência social	559,32
Seguro acidente trabalho	154,08	Seguro acidente trabalho	43,36
M.O.D mensal	9.845,93	M.O.I mensal	2.770,60
<b>M.O.D POR DIA</b>		<b>M.O.I POR DIA</b>	
M.O.D no café da manhã	32,82	M.O.I no café da manhã	9,24
M.O.D no almoço	131,28	M.O.I no almoço	36,94
M.O.D no café da tarde	32,82	M.O.I no café da tarde	9,24
M.O.D no jantar	131,28	M.O.I no jantar	36,94
Total M.O.D. por dia	328,20	Total M.O.I. por dia	92,35

Os recursos diretos são atribuídos diretamente na composição dos custos das refeições. Por sua vez, os recursos indiretos são rastreados inicialmente para as atividades e depois às refeições. A alocação da mão-de-obra direta e indireta para o café da manhã e da tarde foi efetuada considerando-se que a equipe de funcionários utiliza, em média, 10% do tempo total nessas atividades. O restante é destinado em igual proporção ao almoço e jantar. Como a instituição adota escala

de revezamento com idêntico número de funcionários, depreende-se que as atividades demandam tempos equivalentes. Com relação aos demais gastos indiretos incorridos mensalmente nos serviços para a produção do cardápio, estes estão apresentados no Quadro 5.

Os dados foram obtidos nos registros contábeis. Salienta-se que a organização efetua a contabilização por meio de um plano de contas departamentalizado, facilitando a identificação

**QUADRO 5**  
CUSTOS INDIRETOS DE SERVIÇOS NA PRODUÇÃO DO CARDÁPIO

ITENS DE CUSTOS INDIRETOS	VALORES EM R\$
<b>CUSTOS INDIRETOS MENSAIS</b>	
Mão-de-obra Indireta	2.770,60
Depreciação	116,00
Materiais diversos	300,00
Manutenção dos equipamentos	320,00
Materiais de limpeza	450,00
Água e esgoto	1.200,00
Energia elétrica	224,00
Gás	2.118,00
Total dos custos indiretos dos serviços	7.498,60
<b>CUSTOS INDIRETOS POR DIA</b>	
Custos indiretos dos serviços no café da manhã	25,00
Custos indiretos dos serviços no almoço	99,98
Custos indiretos dos serviços no café da tarde	25,00
Custos indiretos dos serviços no jantar	99,98
Total dos custos indiretos por dia	249,96

**QUADRO 6**  
CUSTOS INDIRETOS E RESPECTIVOS DIRECIONADORES DE CUSTOS

RECURSOS INDIRETOS	VALORES EM R\$	DIRECIONADORES DE RECURSOS
Mão-de-obra Indireta	2.770,60	Tempo de preparo
Depreciação de imóveis	116,00	Tempo de utilização
Suprimentos diversos	300,00	Horas de preparo
Manutenção de equipamentos	320,00	Valor das aquisições
Materiais de limpeza	450,00	Valor das aquisições
Água e esgoto	1.200,00	Proporção de uso
Energia elétrica	224,00	Tempo de utilização
Gás	2.118,00	Tempo de utilização
Total dos custos indiretos	7.498,60	

dos gastos do período por divisão funcional.

#### DEFINIÇÃO DOS DIRECIONADORES DE CUSTOS DOS RECURSOS

Os direcionadores de custos medem a quantidade de recursos consumidos

no desempenho das atividades. No rastreamento dos recursos às atividades, Boisvert diz ser necessário lançar diretamente os valores obtidos nos demonstrativos contábeis às atividades desenvolvidas no processo ou, frente a esta impossibilidade,<sup>45</sup> distribuí-los mediante a utilização de direcionadores de re-

45 Cf. Hugues Boisvert, op. cit.

curso. O Quadro 6 elenca os recursos indiretos e os respectivos direcionadores de custos.

O rastreamento deve obedecer a uma relação de causa e efeito entre as atividades desenvolvidas e a geração de seu custo. Os direcionadores de recursos apresentados identificam o modo como as atividades utilizam os recursos. Foram selecionados a partir de um estudo de cada recurso, a fim de verificar qual tipo de direcionador é mais adequado para alocação dos recursos às atividades.

#### RASTREAMENTO DOS RECURSOS ÀS ATIVIDADES

Segundo o modelo adotado por Ching de posse da lista de atividades,<sup>46</sup> o passo seguinte é rastrear os custos às atividades para se obter o custo de cada atividade. Assim, identificados os custos indiretos dos serviços homogêneos e os respectivos direcionadores de recursos, deve-se efetuar o rastreamento dos custos às atividades. O Quadro 7 traz os custos indiretos para cada atividade do processo de preparação do cardápio.

QUADRO 7  
CUSTOS INDIRETOS DAS ATIVIDADES DE PREPARAÇÃO DO CARDÁPIO

ATIVIDADES E GASTOS MENSALIS	M.O.I	DEPREC	MAT IND	MANUT	MAT LIMP	ÁGUA	E.E.	GÁS	TOTAL
Fazer orçamento	193,94						15,68		209,62
Comprar de produtos	249,35						20,16		269,51
Recepcionar produtos	83,12			22,40			6,72		112,24
Acondicionar produtos	83,12	20,88		16,00			6,72		126,72
Distribuir produtos	138,53			16,00			11,20		165,73
Preparar produtos	387,88	7,40	120,00	48,00		336,00	31,36	423,60	1364,24
Cozinhar alimentos	74,06	6,40	150,00	128,00		144,00	60,48	1694,40	2971,34
Distribuir refeição	193,94	6,96					15,68		216,58
Recolher utensílios	83,12	2,32					6,72		92,16
Lavar utensílios	21,65	11,60		48,00	150,00	480,00	17,92		929,17
Organizar utensílios	8,12						6,72		89,84
Limpeza refeitório/cozinha	21,65	9,28		32,00	250,00	144,00	17,92		674,85
Outras atividades	83,12	1,16	30,00	9,60	50,00	96,00	6,72		276,60
<b>CUSTOS MENSALIS POR ATIVIDADE</b>	<b>2.770,60</b>	<b>116,00</b>	<b>300,00</b>	<b>320,00</b>	<b>450,00</b>	<b>1200,00</b>	<b>224,00</b>	<b>2118,00</b>	<b>7498,60</b>
Custos indiretos diário	92,35	3,87	10,00	10,67	15,00	40,00	7,47	70,60	249,96
Café da manhã	9,24	0,39	1,00	1,07	1,50	4,00	0,75	7,06	25,00
Almoço	36,94	1,55	4,00	4,27	6,00	16,00	2,99	28,24	99,98
Café da tarde	9,24	0,39	1,00	1,07	1,50	4,00	0,75	7,06	25,00
Jantar	36,94	1,55	4,00	4,27	6,00	16,00	2,99	28,24	99,98

O rastreamento dos custos indiretos obedece ao mesmo princípio adotado na mão-de-obra direta e indireta, ou seja, para o café da manhã e da tarde, foi considerado que as equipes de funcionários utilizam, em média, 10% do tempo total das atividades. O restante do tempo é destinado em igual proporção ao almoço e jantar. Assim, o custo mensal indireto de cada atividade foi inicialmente dividido pelo número de dias do mês. A seguir são destinados 10 % para o café da manhã, 40% para o almoço, 10% para o café tarde e 40% para o jantar. Salienta-se que o critério utilizado para imputar os custos indiretos pela empresa é uma simplificação do método e que precisa ser melhor definido pela instituição. A classificação adequada das atividades e seus respectivos custos dos serviços prestados possibilita verificar em quais fases do processo ocorrem maiores custos. Por meio deste rastreamento, a empresa pode avaliar continuamente a eficácia do processo e os custos em cada atividade, o que possibilita analisar a necessidade de reestruturação do processo.

#### COMPOSIÇÃO DOS CUSTOS UNITÁRIOS DO CARDÁPIO

Após conhecer os custos indiretos dos serviços por atividade, é possível

elaborar um mapa de custos para demonstrar o custo unitário final do cardápio. Como a finalidade principal deste estudo reside na identificação dos custos indiretos em cada atividade, optou-se por não evidenciar o cálculo dos custos diretos incorridos no processo, dado que a diversificação do cardápio enseja a elaboração de diversas planilhas. O Quadro 8 apresenta um resumo do cálculo dos custos das refeições, incluindo os materiais diretos, mão-de-obra direta e os custos indiretos dos serviços.

Os custos dos almoços e jantares oscilaram entre R\$ 3,00 e R\$ 4,00 reais por dia e o café da manhã e da tarde entre R\$ 0,40 e R\$ 0,50 centavos diários. A proposta de configuração do sistema de custeio baseado em atividades tem por objetivo gerar informações úteis ao processo decisório da organização. O custeio adequado das atividades de preparação de um cardápio para a organização hospitalar pode resultar na redução de custos, em função da identificação das atividades que consomem mais recursos. Conhecendo-se as principais atividades envolvidas no processo, os gestores podem implementar estratégias de melhoria e redução dos desperdícios dos insumos utilizados na preparação do cardápio.

46 Cf. Hong Yuh Ching, op. cit., p. 91.

**QUADRO 8**  
CUSTO UNITÁRIO DAS REFEIÇÕES

CARDÁPIO DIAS SEMANA	Materiais Diretos	Mão-de-Obra Direta	Custos Indiretos	TOTAL	Refeições	CUSTO UNITÁRIO
<b>SEGUNDA-FEIRA</b>						
Café da manhã	76,34	32,82	25,00	134,15	280	0,48
Almoço	87,51	131,28	99,98	318,77	280	1,14
Café da tarde	65,54	32,82	25,00	123,35	280	0,44
Jantar	99,76	131,28	99,98	331,02	280	1,18
Total	329,14	328,20	249,95	907,29		3,24
<b>TERÇA-FEIRA</b>						
Café da manhã	76,34	32,82	25,00	134,15	280	0,48
Almoço	240,58	131,28	99,98	471,84	280	1,69
Café da tarde	65,54	32,82	25,00	123,35	280	0,44
Jantar	80,27	131,28	99,98	311,53	280	1,11
Total	462,72	328,20	249,95	1.040,87		3,72
<b>QUARTA-FEIRA</b>						
Café da manhã	76,34	32,82	25,00	134,15	280	0,48
Almoço	263,02	131,28	99,98	494,28	280	1,77
Café da tarde	65,54	32,82	25,00	123,35	280	0,44
Jantar	77,98	131,28	99,98	309,24	280	1,10
Total	482,87	328,20	249,95	1.061,02		3,79
<b>QUINTA-FEIRA</b>						
Café da manhã	76,34	32,82	25,00	134,15	280	0,48
Almoço	115,28	131,28	99,98	346,54	280	1,24
Café da tarde	65,54	32,82	25,00	123,35	280	0,44
Jantar	85,54	131,28	99,98	316,80	280	1,13
Total	342,69	328,20	249,95	920,84		3,29
<b>SEXTA-FEIRA</b>						
Café da manhã	76,34	32,82	25,00	134,15	280	0,48
Almoço	156,09	131,28	99,98	387,35	280	1,38
Café da tarde	65,54	32,82	25,00	123,35	280	0,44
Jantar	236,91	131,28	99,98	468,17	280	1,67
Total	534,87	328,20	249,95	1.113,02		3,98
<b>SÁBADO</b>						
Café da manhã	76,34	32,82	25,00	134,15	280	0,48
Almoço	129,37	131,28	99,98	360,63	280	1,29
Café da tarde	65,54	32,82	25,00	123,35	280	0,44
Jantar	110,28	131,28	99,98	341,54	280	1,22
Total	381,52	328,20	249,95	959,67		3,43
<b>DOMINGO</b>						
Café da manhã	76,34	32,82	25,00	134,15	280	0,48
Almoço	356,18	131,28	99,98	587,44	280	2,10
Café da tarde	65,54	32,82	25,00	123,35	280	0,44
Jantar	51,78	131,28	99,98	283,04	280	1,01
Total	549,83	328,20	249,95	1.127,98		4,03

### CONSIDERAÇÕES FINAIS

A utilização do custeio baseado em atividades auxilia também na identificação dos custos das organizações filantrópicas. Desse modo, o presente estudo, além de contribuir no processo de gestão, ajuda no atendimento das exigências previstas no Capítulo V da Instrução Normativa nº 100/2003, do Instituto Nacional da Seguridade Social – INSS, do Brasil, que prevê a apresentação de relatórios de atividades circunstanciados, contendo, entre outras informações, os custos dos serviços prestados pelas entidades.

O gerenciamento adequado dos custos vem, ao longo dos tempos, despertando a atenção dos gestores, como uma forma de manter um diferencial competitivo no mercado. O custeio baseado em atividades é visto como um instrumento de gestão que auxilia, sobremaneira, a redução discricionária dos custos indiretos, por meio do rastreamento das atividades. Ao acompanhar a evolução dos custos das atividades, identifica com maior acurácia quais requerem maior atenção. Assim, é possível chegar à informações mais

próximas da realidade e implementar políticas estratégicas de redução dos custos, além de analisar as atividades que agregam ou não valor ao produto final.

Com referência ao objetivo do artigo, de descrever o processo de produção do cardápio de uma instituição hospitalar filantrópica, tal estudo culminou em pesquisa empírica realizada na entidade, para explicar o processo de elaboração do cardápio proposta pela equipe paramédica da instituição. As atividades relevantes foram evidenciadas e os recursos apropriados por meio de direcionadores utilizados para rastrear os recursos indiretos às atividades fins e destas aos objetos de custeio.

As informações geradas pelo sistema de custeio ABC permitiram identificar como a entidade está consumindo seus recursos no setor de nutrição e dietética, e quais fatores determinam esses gastos. De posse dessas informações, a direção do hospital pode analisar as atividades e possivelmente traçar estratégias para melhor gerenciar seus custos.



**BIBLIOGRAFIA**

- ANTHONY, Robert & GOVINDARAJAN, Vijay. *Sistemas de controle gerencial*, São Paulo, Atlas, 2002.
- ANDRADE, Maria Margarida de. *Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: Noções práticas*, 5. ed., São Paulo, Atlas, 2002.
- ATKINSON, Anthony A. *et alii*. *Contabilidade gerencial*, São Paulo, Atlas, 2000.
- BEUREN, Ilse Maria & ROEDEL, Ari. "O uso do custeio baseado em atividades – ABC (Activity Based Costing) nas maiores empresas de Santa Catarina", *Revista Contabilidade e Finanças*, São Paulo, Vol. 13, n. 30, set-dez 2002.
- BOISVERT, Hugues. *Contabilidade por atividades: Contabilidade de gestão práticas avançadas*, São Paulo, Atlas, 1999.
- BORNIA, Antonio Cezar. *Análise gerencial de custos: Aplicação em empresas modernas*, Porto Alegre, Bookman, 2002.
- BRASIL, Regulamento dos benefícios da previdência social, in: SISLEX: Sistema de Legislação, Jurisprudência e Pareceres da Previdência e Assistência. DATAPREV, 2003. Instrução Normativa nº 100, de 2003. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas pelo INSS, sobre os procedimentos e atribuições da fiscalização do INSS e dá outras providências. Brasília-DF, 18 dez. 2003. Disponível em: <<http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/38/INSS-DC/2003/100.htm>>. Acesso em: 20 maio 2004.
- BRIMSON, James. *Contabilidade por atividade: Uma abordagem de custeio baseado em atividade*, São Paulo, Atlas, 1996.
- CAMPOS, Juarez de Queiroz. *O hospital no contexto empresarial*, São Paulo, Pioneira, 1987.
- CHING, Hong Yuh. *Gestão baseada em custeio por atividades: ABM activity based management*, 2. ed., São Paulo, Atlas, 1997.
- COLAUTO, Romualdo Douglas & BEUREN, Ilse Maria. "Coleta, análise e interpretação dos dados", in Ilse Maria Beuren (org), *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e prática*, São Paulo, Atlas, 2003.
- . "Proposta para avaliação da gestão do conhecimento em entidade filantrópica: O caso de uma organização hospitalar", *Revista de Administração Contemporânea*, Vol. 7, n. 4, out-dez 2003.
- COOPER, Robin & KAPLAN, Robert S. "How cost accounting distorts product costs", *Management Accounting*, abr 1988.
- DEHL, Carlos Alberto. "O uso do ABC como ferramenta gerencial: Uma experiência em empresa de pequeno porte", in Encontro Nacional de Engenharia de Produção, XXII, *Anais*, Curitiba, Abepro, 2002, CD-ROM.

- FALCONER, Andrés Pablo. "A promessa do terceiro setor. Centro de estudos em administração do terceiro setor da Universidade de São Paulo", São Paulo, 2002, disponível em <<http://www.icd.org.uy/mercosur/informes/2000/falconer4.html>>, acesso em 8 jun 2003.
- GARRISON, R. H. & NOREEN, E. W. *Contabilidade gerencial*, 9. ed., Rio de Janeiro, LTC, 2001.
- GIL, Antonio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*, 5. ed., São Paulo, Atlas, 1999.
- HAMMER, Michael. *A agenda: O que as empresas precisam fazer para dominar esta década*, Rio de Janeiro, Campus, 2001.
- HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George & DATAR, Srikant M. *Contabilidade de custos*, 9. ed., Rio de Janeiro, LTC, 2000.
- KHOURY, Carlos Yorghi. "O sistema ABC como ferramenta estratégica: Um teste empírico", in Enanpad, XXVII, 2003, *Anais*, Atibaia-SP, Anpad, 2003, CD-ROM.
- KONZEN, José Wiro; SILVA Liane Dutra da & EUZÉBIO, Volnei do Nascimento. "Filantropia e gestão", disponível em: <http://www.delasalle.com.br/artigos.htm>, acesso em 10 jul 2003.
- MAHER, Michael. *Contabilidade de custos: Criando valor para a administração*, São Paulo, Atlas, 2001.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*, 9. ed., São Paulo, Atlas, 2003.
- MATZ, Adolph; CURRY Othel J. & FRANK, George W. *Contabilidade de custos*, São Paulo, Atlas, 1974.
- MAUAD, Luiz G. A. & PAMPLONA, Edson de O. "ABC/ABM e BSC como essas ferramentas podem se tornar poderosas aliadas dos tomadores de decisão das empresas", in Congresso Internacional de Custos, *Anais*, Punta del Leste, 2003, CD-ROM.
- NAKAGAWA, Masayuki. *ABC Custeio baseado em atividades*, São Paulo, Atlas, 1994.
- NEVES, Silvério das & VICECONTI, Paulo E. V. *Contabilidade de custos: Um enfoque direito e objetivo*, 7. ed., São Paulo, Frase, 2003.
- RAUPP, Fabiano Maury & BEUREN, Ilse Maria. "Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais", in BEUREN, Ilse Maria (org), *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*, São Paulo, Atlas, 2003.
- RICHARDSON, Roberto Jarry *et alii*. *Pesquisa social: Métodos e técnicas*, 3. ed., São Paulo, Atlas, 1999.
- SAKURAI, Michiharu. *Gerenciamento integrado de custos*, São Paulo, Atlas, 1997.
- SHANK, J. K. & GOVINDARAJAN, V. *Gestão estratégica de custos: A nova ferramenta para a vantagem competitiva*, Rio de Janeiro, Campus, 1995.
- STRUETT, Miriam; SOUZA, Antônio Artur de; RAIMUNDINI, Simone & Ernani. "Aplicabilidade do custeio baseado em atividades e análise de custos em hospitais públicos", *Unb Contábil*, Vol. 6, n. 2, jul-dez 2003.

TRIPOLI, T.; FELLIN, P. & MARRAS, H. *Análise da pesquisa social*, Rio de Janeiro, Francisco Alves,  
1981.