

## CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES: ESTUDO DE CASO NA EMPRESA DE ANGIOLOGIA NA CIDADE DE PALMAS-TO

### CUSTEIO BASED ON ACTIVITIES: CASE STUDY IN THE ANGIOLOGY COMPANY IN THE CITY OF PALMAS-TO

**José Augusto Bolzani**

Instituto Tocantinense de Ensino Superior e Pesquisa (ITOP)  
jbalmer@brturbo.com.br

**Doriane Braga Nunes Bilac**

Instituto Tocantinense de Ensino Superior e Pesquisa (ITOP)  
doribilac@gmail.com

**Sandra Maria Barbosa**

Instituto Tocantinense de Ensino Superior e Pesquisa (ITOP)  
sandramaria\_29@hotmail.com

**Resumo:** O Objetivo desse artigo é demonstrar o cálculo do custo do serviço prestado pelo o método de custeio ABC para uma empresa de Angiologia na cidade de Palmas. Na execução desse estudo foi utilizada a pesquisa documental e qualitativa, através de entrevista semiestruturada realizada com o gestor JAB responsável pela empresa. O resultado demonstrou que o valor médio dos serviços prestados de consulta atual é de R\$ 47,06, exame de doppler a unidade custa valor médio de R\$ 88,97 e a unidade de sessão fisioterapia no valor médio de R\$ 18,39. Diante da metodologia de apuração dos dados coletados através do gestor JAB. Concluir-se que o método de custeio ABC tem sua eficácia no cálculo do custo da prestação de serviços em saúde. Percebe-se ainda que com melhor aplicação destes resultados seja possível melhorar o desempenho para maximização de resultado da receita líquida permitindo assim um melhor retorno para a organização.

**Palavras-chave:** Custos, Métodos de Custeio ABC, Prestação de Serviços em Saúde.

**Abstract:** The objective of this article is to demonstrate the calculation of the cost of the service provided by the ABC costing method for an Angiology company in the city of Palmas. In the execution of this study, the documentary and qualitative research was used, through a semi-structured interview conducted with the JAB manager responsible for the company. The result showed that the average value of services provided for current consultation is R \$ 47.06, Doppler examination the unit costs average value of R \$ 88.97 and the physical therapy session unit in the average value of R \$ 18.39 . Faced with the methodology of calculation of the data collected through the JAB manager. It should be concluded that the ABC costing method has its effectiveness in calculating the cost of providing health services. It is also perceived that with better application of these results it is possible to improve the performance to maximize the net revenue result, thus allowing a better return to the organization.

**Keywords:** Costs, Methods of ABC Costing, Provision of Health Services.

### Introdução

A concorrência é um fato para todos os segmentos de mercado e para todas as empresas. Nesse processo competitivo as margens de lucro são baixas e, por isso, o limite entre lucro e prejuízo está muito próximo. Esses fatores fazem os gestores promoverem, cada vez mais, informações adequadas sobre o seu negócio para poder prosperar neste ambiente, onde se têm gastos crescentes e margem de lucros sobre as vendas cada vez mais baixas.

Sabe-se que as empresas por segmento desenvolvem trabalhos que têm uma grande semelhança no que se refere às finalidades. Assim, diante dessas premissas, as organizações buscam diferenciar-se por meio da qualidade no atendimento e do preço de venda, sendo que este depende do custo já realizado na prestação do serviço, fabricação dos produtos ou comercialização de mercadorias.

Diante de tal quadro, valorizar o controle dos gastos empresariais e estabelecer critérios para calcular o custo do serviço prestado é um dos grandes “trunfos” para as empresas crescerem no mercado em que atuam.

No cálculo do custo há diversos métodos de custeio tais como: custeio por absorção, custeio

variável, custeio padrão, custeio baseado em atividades (ABC) dentre outros. Nesse estudo será utilizado o custeio ABC.

Considerando esses aspectos, essa pesquisa busca demonstrar o cálculo do custo do serviço prestado na especialidade de Angiologia ofertada por uma determinada Empresa que está localizada na cidade de Palmas, Estado do Tocantins.

De acordo com Macohon e Beuren (2009) o modelo de Custeio Baseado em Atividades (ABC) surge sob a influência de um cenário onde a competitividade e as tecnologias crescem com muita velocidade e, juntamente a isto, nasce também uma nova visão de gestão de negócios.

Bezerra *et al* (2007) comentam que o ABC emergiu sob o condição de que são as atividades que consomem os recursos disponíveis e que, ao serem executadas, dão origem aos produtos. Desta forma, é possível concluir que obter o conhecimento de quanto custa um produto é também conhecer qual é o custo da estrutura de atividades que esse produto utiliza.

Em comparação com outros modelos de custeio, Cogan (2006) relata que o ABC foca os recursos e as atividades como geradores de custos, já os modelos de custeio tradicionais focam os produtos como geradores de custos. Desta forma, como colocam Souza *et al* (2009) o ABC é um modelo que permite a identificação das atividades como meio para alocar de forma mais eficiente os custos de produtos ou qualquer outro objeto de custo.

Diehl e Souza (2008) também apresentam mais uma diferença entre o ABC e os outros modelos, o ABC busca identificar por meio do rastreamento a causa dos custos, a fim de alocar os mesmos aos objetos, enquanto os modelos ditos tradicionais o fazem por rateio.

Munaretto e Diedrich (2007) definem que o modelo ABC é o que se baseia no planejamento, execução e mensuração do custo das atividades. Para estes autores, o ABC permite à organização obter o conhecimento dos custos e despesas que são consumidos pelas atividades executadas, utilizando direcionadores de recursos e direcionadores de atividades para a alocação dos custos às atividades e logo após, aos produtos.

Sabadin, Grunow e Fernandes (2005) relatam que o custeio ABC é constituído, principalmente, por centros de atividades, para os quais os recursos são direcionados, e, em seguida, aos produtos, considerados os objetos de custo.

Sobre os benefícios do ABC, para Hausmann e Grieshaber (2009) atualmente há uma necessidade de ferramentas que tragam informações detalhadas dos recursos necessários para a realização de produtos ou serviços, de maneira que possam auxiliar os administradores na tomada de decisões visando à maximização da rentabilidade de suas empresas.

Desta forma, o ABC se apresenta de forma interessante ao administrador, pois possibilita a visualização dos custos por meio da análise das atividades que são executadas dentro da empresa e quais são as suas relações com os custos, o que gera uma informação com muito mais qualidade.

Martins (2008 p. 23) coloca que o ABC é mais uma ferramenta de gestão de custos do que propriamente um modelo custeio de produtos. O autor também afirma que “com base no ABC tem-se a possibilidade de uma alocação mais racional de muitos custos e despesas a todos os produtos”.

Pelo fato de o presente estudo ter foco no setor prestador de serviços, conforme Diehl Souza (2008) a utilização do ABC é recomendada para organizações que tenham significativas diversidades na linha dos produtos e/ou, um grande valor de custos indiretos, fato que é comum em empresas prestadoras de serviços. Assim, ao ser aplicado no setor prestador de serviços, o ABC é capaz de fornecer importantes informações gerenciais para o auxílio à tomada de decisão.

No caso desse estudo, a atividade de serviços que será analisada está classificada na área de saúde e sub área da angiologia. Essa sub área está crescente de forma contínuo e relevante. Com isso, os custos dessa atividade devem ser corretamente mensurados para a fixação devida do preço de venda. Diante desse cenário questiona-se: qual é o custo do serviço prestado pela empresa de Angiologia estabelecida em Palmas – TO?

Os objetivos estabelecidos foram: demonstrar o cálculo do custo do serviço prestado **(CSP)** por uma empresa de Angiologia na cidade de Palmas, conceituar o termo custos; apresentar os métodos de custeio, calcular o custo do serviço prestado pelo método de custeio ABC.

Esse estudo é relevante porque irá contribuir com o aperfeiçoamento da gestão de custos e tomada de decisão nas clínicas médicas de saúde, através de uma apropriação mais devida dos

Custos de prestação de serviços de Saúde por meio da utilização do Custeio Baseado em Atividades.

### **Custos**

Antes de iniciar um negócio, é essencial fazer um plano de negócios completo, identificando os principais concorrentes, fornecedores, clientes potenciais, custos fixos mensais, previsão de vendas, previsão de lucro, necessidade de pessoal, máquinas e equipamentos, fluxo de trabalho, produtos que serão utilizados, estoque mínimo, dentre vários outros fatores importantíssimos para o sucesso de qualquer atividade empresarial.

De acordo com Rocha (2009), uma das principais características de aumento lucrativo de uma empresa, se estabelece primeiramente na forma de como ela realiza e estuda os seus Planejamentos. O professor afirma que deve existir uma forma rigorosa de planejamento, onde todo o processo deve ser respeitosamente calculado.

Argumenta Rocha (2009), que o mercado capitalista está sempre de prontidão há tornar grandes empresas em pequenas ou em empresas de negócios falidas e por isso um eficiente controle dos custos deve ser realizado de forma contínua pelas empresas.

Martins (2006, p. 24) define custos nas entidades como sendo o gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.

Para evitar confusão entre custo e despesa apresenta-se no Quadro 01 suas diferenças.

**Quadro 01-** Análise comparativa entre custos e despesas.

<b>Custos</b>	<b>Despesas</b>
É um gasto efetuado no setor de produção	É um gasto efetuado fora do setor de produção.
É um gasto gerado para obter novo produto ou serviço.	É um gasto gerado para obter receitas.
É lançado primeiramente no ativo em conta do estoque.	É lançado diretamente no resultado do exercício.
Não diminui de imediato o pagamento líquido, pois o valor está embutido em conta de estoque.	Reduz de imediato o patrimônio líquido via resultado do exercício.
É lançado no resultado quando da venda do produto estocado ou serviço, transformando-se numa despesa.	É lançado no resultado do período quando da ocorrência do seu fato gerador.

**Fonte:** Neto (2014, p. 04).

Para a obtenção do custo de um produto ou de um serviço prestado a empresa deve levar em consideração os gastos realizados na aquisição e consumo dos seguintes elementos: materiais, mão de obra e gastos gerais de fabricação (FFG) ou custos indiretos de fabricação (CIF).

Os materiais podem ser classificados em:

a) **Matérias primas** – são os materiais principais e essenciais que entram em maior quantidade na fabricação do produto. [...] é o material indispensável na fabricação do produto (RIBEIRO, 2009, p. 107). Como exemplo desse elemento em uma indústria de móveis cita-se a madeira; na indústria de confecção, o tecido e na indústria de massas alimentícias, a farinha de trigo.

b) **Materiais secundários** – são os materiais que entram em menor quantidade na fabricação do produto. Esses materiais são aplicados juntamente com a matéria prima, completando-a ou até mesmo dando o acabamento necessário ao produto. [...] são aqueles que entram na composição dos produtos, juntamente com a matéria prima, completando ou até mesmo dando o acabamento necessário ao produto (RIBEIRO, 2009, p. 107). Para exemplificar cita-se na indústria de móveis os pregos, a cola, o verniz, as dobradiças e as fechaduras. Em uma indústria de confecção os botões, zíperes, linha, etc. e em uma indústria de massas alimentícias: ovos, manteiga, fermento, açúcar, etc.

c) **Materiais de embalagem:** são os materiais destinados a acondicionar ou embalar os produtos, antes que eles saiam da área de produção. [...] devem integrar ao custo de fabricação dos respectivos produtos (RIBEIRO, 2009, p. 107). Como exemplo desse material em uma indústria

de móveis cita-se as caixas de madeira ou papelão que embalam os móveis desmontados. Em uma indústria de confecção, as caixas ou sacos plásticos e na indústria de massas alimentícias: caixas de papelão, sacos plásticos, etc.

A Mão-de-obra compreende os gastos com o pessoal envolvido na produção da empresa industrial, englobando salários, encargos sociais, refeições e estadias, seguros etc. [...] é o esforço do homem aplicado na fabricação dos produtos (RIBEIRO, 2009, p. 27). Pode ser classificada em mão de obra direta (MOD) porque atua diretamente na fabricação dos produtos e mão de obra indireta (MOI) porque auxilia no processo produtivo.

Os Gastos Gerais de Fabricação (**GGF**) correspondem aos demais gastos necessários para a fabricação dos produtos, como: alugueis, energia elétrica, serviços de terceiros, manutenção da fábrica, depreciação, seguros diversos, material de limpeza, óleos e lubrificantes para as máquinas, pequenas peças para reposição, telefones e comunicações etc. [...] compreendem os demais gastos necessários para a fabricação dos produtos... (RIBEIRO, 2009, p. 27).

Os elementos do custo citados acima podem ser classificados em fixos ou variáveis, direto ou indireto.

O custo direto é aquele que pode ser diretamente (sem necessariamente fazer um rateio) apropriados aos produtos, bastando existir uma medida de consumo. Em geral, identificam-se com os produtos e variam proporcionalmente à quantidade produzida.

O custo indireto é o que, para ser alocado aos produtos, necessita da utilização de algum critério de rateio. Como exemplo cita-se: aluguel, iluminação, salário de supervisores etc.

Os custos fixos são aqueles que não dependem das quantidades produzidas e permanecem constantes dentro de um intervalo determinado de volume de produção. Quanto maior for a quantidade produzida, menor será o custo fixo unitário. São exemplos de custos fixos: aluguel da fábrica, manutenção e seguro da fábrica.

Os custos variáveis são aqueles que dependem da quantidade produzida. Eles estão diretamente relacionados com o volume de produção. Quanto maior for a quantidade produzida, maiores serão os custos variáveis totais de produção. O custo variável unitário fica constante. São exemplos de custos variáveis: a matéria prima consumida e a mão de obra.

O controle e cálculo do custo podem ser realizados na esfera contábil através da ramificação contábil denominada de Contabilidade de Custos.

A Contabilidade de Custos é a área da contabilidade que trata da fundamentação teórica e doutrinária, das técnicas, métodos e procedimentos utilizados na obtenção, classificação e avaliação das mutações patrimoniais que ocorrem no processo produtivo das empresas, com o fim de delimitar corretamente valores relativos a bens ou serviços produzidos e as funções exercidas na entidade, durante determinado período de tempo.

Em termos amplos é possível relatar o objetivo da Contabilidade de Custo como: a obtenção, classificação, acumulação, organização, registro, análise e interpretação dos valores físicos e monetários dos produtos, dos estoques, dos serviços, dos componentes de organização, dos planos operacionais e das atividades de distribuição – ocorridas, projetadas ou simuladas – pertencentes ao ciclo operacional da entidade, para determinar o lucro, para controlar as operações e para auxiliar o administrador no processo de tomada de decisões e de planejamento.

A Contabilidade de Custos centra sua atenção no estudo da composição e no cálculo dos custos, além de observar o resultado dos departamentos ou das pessoas envolvidas no processo produtivo ou na prestação de um serviço.

De acordo com Martins (1998), a contabilidade de custos tem desempenhos relevantes, tanto no auxílio ao controle como na ajuda das tomadas de decisões. No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados, orçamentos e outras formas de previsão e em seguida acompanhar efetivamente o acontecido para comparação com valores anteriormente definidos. No processo de tomada de decisões o papel da contabilidade de custos consiste na alimentação de informações sobre valores que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de corte de produtos, opção de compra e fixação de preços de venda.

Para Sakurai (1997) o controle dos custos, possibilita gerar informações que auxiliam a tomada de decisões, o planejamento e o controle dos recursos de produção, por isso, é um instrumento de fundamental importância para os gestores buscar sustentação competitiva da organização que,

na atualidade, pode ser traduzida por aspectos que envolvem a sobrevivência, o crescimento e o desenvolvimento da empresa.

Os custos de uma empresa resultam da combinação de diversos fatores, entre os quais: a capacitação tecnológica e produtiva relativa a processos, produtos e gestão; o nível de atualização da estrutura operacional e gerencial; e a qualificação da mão-de-obra. De modo geral, reflete nos custos uma série de variáveis, tanto internas como externas, entre as variáveis internas, estão o modo de operar, os comportamentos e as atitudes. Entre as variáveis externas incluem-se o nível de demanda e os preços dos insumos (MEGLIORINI, 2007, p.64).

Martins (2010, p. 22), retrata a importância do gerenciamento de custos e atrela a ele o conhecimento de mercado no processo de tomada de decisão das empresas focado no aumento da competitividade das mesmas: “o conhecimento dos custos é vital para saber se, dado o preço, o produto é rentável; ou, se não rentável, se é possível reduzi-los (os custos)”.

Para Padoveze (2006), a Contabilidade de Custos é um dos melhores instrumentos de gestão. Motta (2000) aponta que os principais objetivos da Contabilidade de Custos são: determinação da lucratividade, auxílio ao controle e às tomadas de decisões.

Para atingir tais objetivos é fundamental a utilização de um método de custeio que seja adequado à determinada empresa. A contabilidade de custos disponibiliza vários os métodos para cálculo do custo, como por exemplo:

- Método de Custeio por Absorção: método mais utilizado pelas empresas devido ao amparo legal e fiscal. Através dele, todos os custos diretos e indiretos são alocados a produtos e serviços, sendo os primeiros alocados de forma direta e os segundos através de critérios de rateio (PEREZ JUNIOR et al, 2001).

- Método de Custeio Variável: neste método, apenas custos e despesas variáveis são considerados no custeio dos produtos de forma individual. Custos e despesas fixos são considerados de forma global direto no resultado da empresa (BRUNI; FAMÁ, 2011).

- Método de Custeio RKW: método derivado do custeio por Absorção, onde todos os custos são incorporados aos produtos e serviços. A grande diferença com os outros métodos é que também todas as despesas da empresa, incluindo as financeiras, integram o custo do objeto de custeio (PADOVEZE, 2006).

- Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC): identifica e utiliza como base as atividades realizadas por uma determinada empresa para alocar os custos aos produtos (BRIMSON, 1996).

- Método de Custeio Integral: método também derivado do custeio por Absorção, que além de incorporar todos os custos aos produtos e serviços, também as despesas administrativas e comerciais são alocadas a eles (PADOVEZE, 2006).

- Teoria das Restrições: parte da premissa de que toda empresa possui restrições, as quais devem ser identificadas e exploradas para aperfeiçoar os ganhos da companhia. O objetivo é agilizar o fluxo de produção, minimizar inventários e estimular a produção dos itens que proporcionam maiores ganhos (GUERREIRO, 2006).

Nesse estudo será utilizado o Método de Custeio ABC para calcular o custo do serviço prestado pela empresa de Angiologia.

### **Método de custeio baseado em atividades (ABC)**

De acordo com Macohon e Beuren (2009) o modelo de Custeio Baseado em Atividades (ABC) surge sob a influência de um cenário onde a competitividade e as tecnologias crescem com muita velocidade e, juntamente a isto, nasce também uma nova visão de gestão de negócios.

Bezerra et al. (2007) comentam que o ABC emergiu sob o condição de que são as atividades que consomem os recursos disponíveis e que, ao serem executadas, dão origem aos produtos. Desta forma, é possível concluir que obter o conhecimento de quanto custa um produto é também conhecer qual é o custo da estrutura de atividades que esse produto utiliza.

Em comparação com outros modelos de custeio, Cogan (2006) relata que o ABC foca os recursos e as atividades como geradores de custos, já os modelos de custeio tradicionais focam os produtos como geradores de custos. Desta forma, como colocam Souza et al (2009) o ABC é um modelo que permite a identificação das atividades como meio para alocar de forma mais eficiente

os custos de produtos ou qualquer outro objeto de custo.

Diehl e Souza (2008) também apresentam mais uma diferença entre o ABC e os outros modelos, o ABC busca identificar por meio do rastreamento a causa dos custos, a fim de alocar os mesmos aos objetos, enquanto os modelos ditos tradicionais o fazem por rateio.

Munaretto e Diedrich (2007) definem que o modelo ABC é o que se baseia no planejamento, execução e mensuração do custo das atividades. Para estes autores, o ABC permite à organização obter o conhecimento dos custos e despesas que são consumidos pelas atividades executadas, utilizando direcionadores de recursos e direcionadores de atividades para a alocação dos custos às atividades e logo após, aos produtos.

Sabadin, Grunow e Fernandes (2005) relatam que o custeio ABC é constituído, principalmente, por centros de atividades, para os quais os recursos são direcionados, e, em seguida, aos produtos, considerados os objetos de custo.

Sobre os benefícios do ABC, para Hausmann e Grieshaber (2009) atualmente há uma necessidade de ferramentas que tragam informações detalhadas dos recursos necessários para a realização de produtos ou serviços, de maneira que possam auxiliar os administradores na tomada de decisões visando à maximização da rentabilidade de suas empresas.

Desta forma, o ABC se apresenta de forma interessante ao administrador, pois possibilita a visualização dos custos por meio da análise das atividades que são executadas dentro da empresa e quais são suas relações com os custos, o que gera uma informação com muito mais qualidade.

Martins (2008 p. 23) coloca que o ABC é mais uma ferramenta de gestão de custos do que propriamente um modelo custeio de produtos. O autor também afirma que “com base no ABC tem-se a possibilidade de uma alocação mais racional de muitos custos e despesas a todos os produtos”.

Pelo fato de o presente estudo ter foco no setor prestador de serviços, conforme Diehl Souza (2008) a utilização do ABC é recomendada para organizações que tenham significativas diversidades na linha dos produtos e/ou, um grande valor de custos indiretos, fato que é comum em empresas prestadoras de serviços. Assim, ao ser aplicado no setor prestador de serviços, o ABC é capaz de fornecer importantes informações gerenciais para o auxílio à tomada de decisão.

## **Organizações hospitalares**

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

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

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

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

Para Almeida (1987, p.51), a diferença entre empresas hospitalares com fins lucrativos e sem esta finalidade reside no fato de que a performance da administração das primeiras é avaliada pela capacidade de remunerar a uma taxa ótima o capital investido, embora imbuídas do objetivo social

inerente a todos os hospitais. Quanto as segundas, procuram manter os serviços dentro de padrões razoáveis na comunidade, sem a preocupação de remunerar o capital investido, mas desejando um crescimento satisfatório para a melhoria dos serviços e atender a demanda crescente da comunidade.

O conceito de pesquisa “é um inquérito ou exame cuidadoso para descobrir novas informações ou relações e para ampliar e verificar o conhecimento existente” (RUMMEL, 1977, pg. 02).

Foi adotado neste trabalho o método de pesquisa exploratória, onde Andrade (2003) define como um tipo de pesquisa que procura acrescentar várias informações sobre determinado assunto, facilitando o levantamento de hipóteses e conclusões a respeito do trabalho realizado.

Também é um estudo de caso porque se trata da apuração e levantamento de informações de uma empresa de Angiologia na região de Palmas.

### **Universo/sujeitos da pesquisa**

A empresa onde a pesquisa foi realizada é especializada na área de Angiologia localizada na área central do município de Palmas-TO. Teve como entrevistado o proprietário da empresa senhor CCR.

Os dados foram classificados em primários e secundários. Andrade (2005, p.43) explana em seu livro que fontes primárias:

São constituídas por obras ou textos originais, material ainda não trabalhado, sobre determinado assunto. As fontes primárias, pela sua relevância, dão origem a outras obras, que vão formar uma literatura ampla sobre determinado assunto.

As fontes secundárias utiliza de pesquisas bibliográficas onde Andrade (2005, p.43) conceitua bibliografia como “um conjunto de obras escritas para esclarecer fontes primárias, analisá-las, divulga-las ou estabelece-las”.

Andrade (2005, p. 43) também destaca que as fontes secundárias “referem-se a determinadas fontes primárias, isto é, são constituídas pela literatura originada de determinadas fontes primárias e constituem-se em fontes de pesquisas bibliográficas”.

### **INSTRUMENTOS DE PESQUISA**

Os instrumentos de pesquisa utilizados para a coleta de dados foram: a entrevista semiestruturada e o diário de campo.

Foi escolhida a entrevista **semi-estruturada** porque segundo Lakatos e Marconi (2003) na entrevista semiestruturada, ao contrário do que ocorre com a estruturada, o entrevistador fica a vontade para progredir qualquer situação a variados destinos que julgar necessário, isto consiste em uma maneira de analisar um maior horizonte de uma dada questão. Normalmente as perguntas são abertas e possibilitam respostas que se encaixam dentro de um diálogo informal e são perfeitamente aceitáveis partindo deste princípio.

Queiroz (1978 citado por Ludkiewicz, 2008) afirma que entrevista semiestruturada pode ser definida como um método para obtenção de dados que presume um diálogo constante envolvendo entrevistado e entrevistador que deve coordenar tal diálogo baseado em seus objetivos.

Partindo dessa premissa, no que se refere à vida do informante, o interesse é voltado exclusivamente para aquilo que venha a acrescentar informações pertinentes ao contexto da pesquisa. Dessa maneira, a autora entende que devido estas características, diferem entre si com clareza o informante e o pesquisador, pelo fato dos mesmos estarem participando da entrevista por diferentes finalidades.

As entrevistas denominadas de semiestruturadas são compostas de perguntas tanto abertas como fechadas, utilizadas de maneira simultânea, de tal maneira que oferece ao entrevistado a opção de ressaltar que é necessária atenção por parte do entrevistador, para que este possa identificar momentos no decorrer da entrevista que irão requerer do mesmo a intervenção para direcionar a conversa para o tema investigado, utilizando de questionamentos adicionais para esclarecer respostas que não fiquem evidentes, presumindo que haja fuga do tema ou dificuldade de resposta por parte de quem está sendo abordado. A utilização de entrevista deste tipo é uma prática muito comum quando há o desejo de fixar limites quanto ao volume das informações, conseguindo dessa

forma direcionar mais precisamente ao tema, realizando intervenção para alcançar os objetivos (BONI; QUARESMA, 2005). Conforme Schrader (1978 citado por LUDKIEWICZ, 2008), as entrevistas semiestruturadas diferenciam-se das estruturadas devido ao questionário sair de cena e dar lugar a um roteiro de entrevista, composto por perguntas gerais, possíveis de sofrerem alteração que venham a contribuir direcionando o pesquisador. Dessa maneira, as questões não abrem opções predeterminadas de resposta e o entrevistador não fica amarrado a formulações pré-estabelecidas, ficando livre para inserir perguntas extras e/ou perguntas de sondagem, tal como perguntas de opinião (LUDKIEWICZ, 2008).

Foi escolhido o diário de campo para anotar as informações de custos que foram disponibilizados pelo gesto administrativo da empresa em estudo.

Os dados foram coletados com o gestor hospitalar senhor JAB responsável pelas informações da empresa, no mês de setembro de 2016, nas dependências da empresa pesquisada.

Os dados coletados foram organizados de acordo com os conteúdos e posteriormente foram analisados em confronto com a teoria estudada.

## Resultados e discussão

A organização analisada possui uma área total de 40m<sup>2</sup>, distribuídos em recepção, administração, consultório medido e procedimentos ambulatoriais. Possui em seu livro de registro o administrador, a assistente administrativa enfermeira, uma recepcionista e uma estagiária.

Os gastos que a empresa realiza estão descritas no quadro dois.

**Quadro 2 – Gastos (custos e despesas) da empresa**

Energia Mensal		R\$ 135,00	Custo
Telefone Celular Mensal		R\$ 715,00	Custo
Telefone Fixo e Internet Mensal	R\$ 178,00		Custo
Condomínio Mensal		R\$ 1.935,00	Custo
Participação Uso do Solo Mensal	R\$ 1.500,00		Custo
Despesas Salários ADM		R\$ 5.200,00	Custo e Desp.
Despesa Salário Assist. Adm. Enfermeira Mensal	R\$ 2.182,00		Custo
Despesa Salário Recepcionista Mensal		R\$ 1.000,00	Custo
Despesa Salário Estagiária IEL Mensal		R\$ 504,00	Custo
Despesa Material de Escritório Mensal		R\$ 1.200,00	Custo
Despesa Medicamentos Diverso Mensal	R\$ 600,00		Custo
Despesa FGTS Mensal		R\$ 254,56	Custo
Despesa INSS Mensal		R\$ 1.695,00	Custo
Despesa Imposto Nota Fiscal - DAS Mensal	R\$ 12.500,00		Desp.
Despesa Sistema DOCTOS Mensal	R\$ 150,00		Custo
Despesa Pró-labore Médico Mensal		R\$ 25.000,00	Custo
Despesa Contador Mensal		R\$ 3.200,00	Desp.
<b>Total Geral Apuração de Custos e Despesas Mensais</b>		<b>R\$ 57.948,56</b>	

Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

As receitas que a empresa recebe estão descritas no quadro três.

**Quadro 3 – Receitas recebidas**

<b>Receita de Consultas.</b>			
038-Unimed		R\$ 75,00	R\$ 2.850,00
010-Saude Bradesco	R\$ 108,00		R\$ 1.080,00
100-SUS	R\$ 40,00		R\$ 4.000,00
062-Unimed Plansaúde	R\$ 75,00		R\$ 4.650,00
010-Particular	R\$ 400,00		R\$ 4.000,00
010-Med Prev	R\$ 115,00	R\$ 1.150,00	
010-Diversos Convênios	R\$ 70,00		R\$ 700,00
<b>Total de Consulta Mensal</b>	<b>240</b>		<b>R\$18.430,00</b>

<b>Receitas de Exames Doppler Arterial e Venoso Mensal</b>		
020-Unimed	R\$ 335,00	R\$ 6.700,00
012-Saude Bradesco	R\$ 21100	R\$ 2.532,00
115-SUS	R\$ 175,00	R\$ 20.125,00
030-Plansaúde	R\$ 341,00	R\$ 10.230,00
006-Particular	R\$ 350,00	R\$ 2.100,00
010-Med Prev	R\$ 225,00	R\$ 2.250,00
012-Diversos Conv.	R\$ 335,00	R\$ 4.020,00
<b>Total de Consulta Mensal 205</b>		<b>R\$ 47.957,00</b>
<b>Receita de Sessão Fisioterapia Mensal</b>		
250-Unimed	R\$ 41,48	R\$10.370,00
040-Saude Bradesco	R\$ 17,30	R\$ 692,00
200-Unimed Plansaúde	R\$ 47,73	R\$ 9.546,00
020-Particular	R\$ 25,00	R\$ 500,00
040-Diversos Convênios	R\$ 17,30	R\$ 692,00
<b>Total de Consulta Mensal 550</b>		<b>R\$21.800,00</b>
<b>Total Geral das Receitas apuradas Mensais</b>		<b>R\$ 88.187,00</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Os gastos realizados pela empresa foram classificados em custo (gasto na prestação dos serviços) e despesas (gastos Administrativos), conforme demonstrado no quadro quatro.

**Quadro 4** – Apuração dos custos indiretos e despesas de um mês

<b>Custo</b>	<b>Total</b>	<b>Despesa</b>	<b>Total</b>
Energia	135,00	Sal. ADM	2600,00
Telefone Celular	715,00	Sal. Contador	3200,00
Telefone Fixo e Int.	178,00	Emissão DAS NF.	12500,00
Condomínio	1935,00		
Uso de Solo	1500,00		
Sal. ADM	2600,00		
Sal Assit. Enf.	2182,00		
Sal. Recepcionista	1000,00		
Sal. Estagiaria	504,00		
Mat. Escritório	1200,00		
Medicamentos Diversos	600,00		
FGTS	254,56		
INSS	1695,00		
Sistema Doctors	150,00		
Sal. Medico Pro Labore.	25000,00		
<b>Total Geral Custo</b>	<b>39648,56</b>	<b>Total Geral Despesa</b>	<b>18300,00</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

Os gastos (custos diretos e indiretos) realizados pela empresa foram distribuídos para os 03 serviços ofertados pela empresa que são: consultas, exames de doppler e sessão de fisioterapia conforme distribuição demonstrada no quadro cinco.

**Quadro 5 – Distribuição dos custos indiretos aos serviços prestados.**

Custo	Sala I Consultório	Sala II Exame e Sessão Fisioterapia	Critério Rateio
<b>Descrição 20 Dias /160 Hs</b>	<b>240 Pacientes</b>	<b>755 Pacientes</b>	<b>Utilizado</b>
Condomínio	967,50	967,50	20 Mt2 p/ Sala
Uso de Solo	750,00	750,00	20 Mt2 p/ Sala
Energia	32,56	102,44	Prop. Numero Ptes -995
Telefone Celular	172,46	542,54	Prop. Numero Ptes -995
Telefone Fixo e Int.	42,93	135,07	Prop. Numero Ptes -995
INSS Medico	1031,23	343,75	Prop. Horas I 5hs e II 3hs
INSS Assit. Enf. 11%	0,00	240,02	Sala II
INSS Recepcionista 8%	60,00	20,00	Prop. Horas I 6hs e II 2hs
FGTS Recepcionista	60,00	20,00	Prop. Horas I 6hs e II 2hs
FGTS Assist. Enf. 8%	0,00	174,56	Sala II
Sal. ADM	1300,00	1300,00	Prop. Salas I e II 2 Horas Cada
Sal Assit. Enf.	0,00	2182,00	Sala II
Sal. Recepcionista	539,33	460,67	Prop. Consultas e Exames - 445
Sal. Estagiaria	271,82	232,18	Prop. Consultas e Exames - 445
Sal. Medico Pró-labore	6030,15	18969,85	Prop. Numero Ptes - 445
Mat. Escritório	0,00	1200,00	Laudos de Exames
Medicamentos Diversos	0,00	600,00	Ptes de Exames
Sistema Doctors	36,18	113,82	Prop. Numero Ptes - 995
<b>Total Geral Custo</b>	<b>11294,16</b>	<b>28354,40</b>	

Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

Os gastos R\$ 11.294,16 (custos diretos e indiretos) da sala I foram totalmente alocados aos serviços de consulta. Contudo os gastos da sala II R\$ 20.901,41 foram distribuídos para os dois serviços (Exame doppler e Sessão de fisioterapia) conforme critérios de rateio apresentados no quadro seis.

**Quadro 6 – Distribuição dos custos indiretos aos serviços prestados.**

Custo	Ex. doppler	Sessão Físio	Critério Rateio
<b>Descrição</b>	<b>205</b>	<b>550</b>	<b>Utilizado</b>
Condomínio	262,70	704,80	Prop. Numero Exames -755
Uso de Solo	203,64	546,36	Prop. Numero Exames -755
Energia	27,81	74,63	Prop. Numero Exames -755
Telefone Celular	147,31	395,23	Prop. Numero Exames -755
Telefone Fixo e Int.	67,53	67,54	Prop. Equipamentos - 50%
INSS Medico	343,75	0	Prop. Exame Doppler
INSS Assit. Enf. 11%	0,00	240,02	Prop. Sessão Fisioterapia
INSS Recepcionista 8%	20,00	0,00	Prop. Exame Doppler
FGTS Recepcionista	20,00	0,00	Prop. Exame Doppler
FGTS Assist. Enf. 8%	0,00	174,56	Prop. Sessão Fisioterapia
Sal. ADM	0,00	1300,00	Prop. Sessão Fisioterapia

Sal Assit. Enf.	0,00	2182,00	Prop. Sessão Fisioterapia
Sal. Recepcionista	460,67	0	Prop. Exame Doppler
Sal. Estagiaria	232,18	0	Prop. Exame Doppler
Sal. Medico Pro Labore.	14622,59	4347,26	Prop. Min 18 Doppler 2 Fisio -755
Mat. Escritório	1200,00	0,00	Laudos de Exames
Medicamentos Diversos	600,00	0,00	Ptes de Exames
Sistema Doctors	30,90	82,92	Prop. Numero Ptes - 755
<b>Total Geral Custo</b>	<b>18239,08</b>	<b>10115,32</b>	

Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

Após apuração total do custo de cada serviços prestados (Consulta R\$ 11.294,16; Exame de doppler R\$ 18.239,08 e Sessão de fisioterapia R\$ 10.115,32), foi calculado o custo unitário para as consultas, exames de doppler e sessão de fisioterapia conforme distribuição demonstrado no quadro sete.

**Quadro 7 – Apuração dos custos unitários dos serviços prestados.**

Numero de Atendimentos Mensais - 995				
Custo Total	39.648,56			
Direcionador: Numero de Pacientes Atendidos				
Descrição	S-I Consulta	S-II Ex. Doppler	S- II Sessão Fisio	Total
Atendimentos	240	205	550	995
Custo Total	11294,16	18239,08	10115,32	39648,56
Proporção	28,48%	46%	25,52%	100%
<b>Custo Unit.</b>	<b>47,06</b>	<b>88,97</b>	<b>18,39</b>	<b>154,42</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

Após os cálculos o custo unitário da consulta ficou em média no valor de R\$ 47,06, do exame doppler a media foi de R\$ 88,97 e da sessão de fisioterapia media de 18,39.

A receita arrecadada com os serviços prestados conforme apresentado no quadro dois, foi dividida pelo volume mensal de serviços realizados, possibilitando assim calcular o preço de venda unitário, apresentado no quadro oito.

**Quadro 08 - Apuração do Valor de Venda Mensal.**

Produtos	Volume Mensal de Produção	Preço de Venda Unitário
Consulta Medica Angiologia	240	76,79
<b>Total R\$ 18.430,00</b>		
Exames Doppler Venoso e Arterial	205	233,94
<b>Total R\$ 47.957,00</b>		
Fisioterapia Sessão	550	39,63
<b>Total R\$ 21.800,00</b>		
<b>Apuração da Receita das Salas I e II Total</b>	<b>995</b>	<b>88.187,00</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

Para calcular o resultado que a empresa irá obter, foi subtraído o total da receita pelo custo apurado. Desse montante subtraíram-se as despesas para a identificação do resultado liquido. Todos esses cálculos estão apresentados no quadro nove.

**Quadro 09 – Apuração do Resultado do Exercício**

<b>ABC-Demonstração de Resultados.</b>	<b>Consultas</b>	<b>Exames</b>	<b>Fisioterapia</b>
Receitas de Vendas	<b>18430</b>	<b>47957</b>	<b>21800</b>
(-) Mão-de-Obra D e I	-11294,2	-18.239,08	-10115,32
Custos D Sub Total	<b>-11294,2</b>	<b>-18239,08</b>	<b>-10115,32</b>
(-) Custo Despesas	-4414,07	-3770,35	-10.115,58
Custos Despesas Sub Total	<b>-4414,07</b>	<b>-3770,35</b>	<b>-10115,58</b>
<b>(=) Lucro ou Resultado</b>	<b>2.721,77</b>	<b>25.947,57</b>	<b>1.569,36</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

Observa-se que o maior resultado originado é pelos exames de doppler e o menor resultado é da sessão de fisioterapia.

### Considerações finais

Todo o trabalho elaborado e os estudos aqui apresentados serviram para melhor conhecimento do método ABC especificamente no cálculo do custo dos serviços prestados em angiologia.

Em resposta ao problema podemos dizer que apuração permitiu o levantamento dos valores dos serviços prestados de forma que houve uma apuração média do valor da consulta de R\$ 47,06, uma apuração média no valor do exame de doppler de R\$ 88,97 e na sessão de fisioterapia uma média no valor de R\$ 18,39. Com essas informações a empresa pode tomar as seguintes decisões: Fixar o preço de venda, identificar o ponto de equilíbrio e projetar resultados.

Foi também possível concluir que o método de custo ABC deve ser utilizado porque ele possibilita a alocação mais precisa dos custos às atividades que realmente usam este método especificamente para esse tipo de serviços de saúde.

### Referências

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

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

ALMEIDA, José Jesus de. **Sistemas de custos em organizações hospitalares – estudo de casos**. Rio de Janeiro, 1987. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis. ISEC/FGV.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

BEZERRA, Francisco Antônio et al. Custeio das modalidades de consumo de recursos: um estudo de caso sobre ABC em bancos. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 3, n. 3, p. 71-86, set./dez. 2007.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividade**: uma abordagem de custeio baseado em atividades: tradução Antônio T.G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996. 228p.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 5 ed. 5 reimpr. São Paulo: Atlas, 2011.

BONI, V.; QUARESMA, S. J. Aprendendo a entrevistar: como fazer entrevistas em Ciências Sociais.

**Revista Em Tese.** UFSC. v. 2, n. 1, 2005, p. 68-80. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufsc.br/index.php/emtese/search/results>>. Acesso em: 15 mai. 2016.

COGAN, Samuel. Modelo de custeio baseado em atividades aplicado a decisões de produção de curto prazo. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 17, n. 1, p. 11-27, jan./mar.2006.

DIEHL, Carlos Alberto; SOUZA, Marcos Antônio de. Publicações sobre o custeio baseado em atividades (ABC) em congressos brasileiros de custos no período de 1997 a 2006. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 19, n. 4, p. 39-57, out./dez. 2008.

GUERREIRO Reinaldo. **Gestão do Lucro**. São Paulo, Atlas, 2006.

HAUSSMANN, Darclê Costa Silva; GRIESHABER, Cleyton Luís. Aplicação do método de custeio ABC em uma instituição privada de educação infantil. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 3, n. 2, p. 49-64, mai./ago. 2009.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LUDKIEWICZ, H. F. F. **Processo para a tomada de decisão estratégica: um estudo de caso na parceria banco e varejista**. 2008. 127 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://citrus.uspnet.usp.br/ingtec/uploads/8f6c036-a96-cb9c.pdf>>. Acesso em: 1 jun. 2012.

MACOHON, Edson Roberto; BEUREN, Ilse Maria. Aplicação do custeio baseado em atividades em uma pequena propriedade rural. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 3, n. 2, p. 21-35, mai./ago. 2009.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos: inclui o ABC**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

\_\_\_\_\_. **Administração de Materiais e Recursos Patrimoniais** 2 ed., São Paulo: Saraiva, 2006.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: atlas, 2010.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 2 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

MUNARETTO, Lorimar Francisco; DIEDRICH, Márcia. Custeio variável integrado ao custeio baseado em atividades: estudo de caso em indústria de embalagens para presentes. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 3, n. 1, p. 70-86, jan./abr. 2007.

Os pressupostos básicos de Schein e a fronteira entre a psicanálise e a cultura organizacional. In: **MOTTA**, Fernando; FREITAS, Maria Éster (org.). **Vida psíquica e organização**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2000.

**NETO**, Aderson C. S. et al. **Contabilidade de Custos**. Ed. IOB/Sage. São Paulo, 2014.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso Básico Gerencial de Custos**. 2. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

PEREZ JR, J. H.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R. G. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Altas, 2001.

RIBEIRO, Osny Moura: **Contabilidade de Custos**, São Paulo ed. Saraiva 2009.

ROCHA, Welington. **GCI - Gestão de Custos Inter organizacionais** – Gerenciamento de resultados entre organizações distintas por meio de ações coordenadas. São Paulo: Atlas, 2009.

RUMMEL, J. Francis. **Introdução aos procedimentos de pesquisa em educação**. 3 ed. Porto Alegre: Globo, 1977.

SABADIN, Aderson Léo; GRUNOW, Aloísio; FERNANDES, Francisco Carlos. Integração do custeio ABC com o método UP: um estudo de caso. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 1, n. 3, p. 21-36, set./dez. 2005.

Sakurai, Michikaru. **Gerenciamento Integrado de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

SOUZA, Antônio Artur de et al. Modelagem do custeio baseado em atividades para farmácias hospitalares. **Revista de Informação Contábil**, Pernambuco, v. 3, n. 1, p. 149-172, jan./mar.2009.

Recebido em 9 de novembro de 2017.

Aceito em 11 de novembro de 2017.