

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE - UFCG  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS - CCJS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**THYAGO SOUZA MACAMBIRA**

**A GESTÃO DE CUSTO NO SETOR PÚBLICO:**  
Um diagnóstico para implantação do custeio ABC na  
Farmácia do Hospital Regional de Cajazeiras - PB

**SOUSA/PB  
MARÇO - 2014**

**THYAGO SOUZA MACAMBIRA**

**A GESTÃO DE CUSTO NO SETOR PÚBLICO:**  
Um diagnóstico para implantação do custeio ABC na  
Farmácia do Hospital Regional de Cajazeiras - PB

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Campina Grande, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

**Orientadora:** Prof. Me. Janaína F. M. Melo

**SOUSA/PB**  
**MARÇO - 2014**

**A GESTÃO DE CUSTO NO SETOR PÚBLICO:**  
Um diagnóstico para implantação do custeio ABC na  
Farmácia do Hospital Regional de Cajazeiras - PB

**THYAGO SOUZA MACAMBIRA**

Esta monografia foi dita como adequada para a apresentação no curso de Ciências Contábeis, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel, aprovada pela banca examinadora designada pela Coordenação do Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande – PB.

**BANCA EXAMINADORA**

Prof.<sup>a</sup>. Me Janaina Ferreira Marques de Melo (Orientadora)

Prof. Esp. Jean - Membro

Prof. Msc. Alexandre Wállice Ramos Pereira - Membro

## DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Por este termo, eu, abaixo assinado, assumo a responsabilidade de autoria do conteúdo referido Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado: a Gestão de Custos no Setor Público: um diagnóstico para implantação do custeio ABC na Farmácia do Hospital Regional de Cajazeiras - PBO custo do serviço público: um diagnóstico para implantação do custeio ABC no hospital Regional do município de Cajazeiras - PB, estando ciente das sanções legais previstas referentes ao plágio. Portanto, ficam, a instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, pela veracidade e originalidade desta obra.

Sousa, 14 de março de 2014.

**Thyago Souza Macambira**  
Orientando

Dedico este trabalho, em primeiro lugar a Deus que sempre me conduziu em meus caminhos de sonhos e lutas, aos meus pais Marcos e Fatima fonte de força e fé, a minha esposa Simone, que é minha sustentação moral e humana, referencia de amor e cumplicidade. A ao meu filho João Victor fonte de muito amor e inspiração e a todos os meus amigos que sempre me deram força ao longo desta caminhada.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço de todo coração ao corpo docente da Universidade Federal de Campina Grande, que com muita paciência, zelo e amor a profissão labutam todos os dias na construção de profissionais e mais que isso de cidadãos dignos da sociedade de bem.

A todo o corpo docente desta Universidade dos quais levarei comigo ótimas recordações dessa passagem da vida, no qual aprendemos a compartilhar conhecimentos e experiências.

Aos Funcionários do Campus de Sousa desde o Jardineiro ao Diretor, que zelam por estes edifícios, educacionais que formão o nosso campus.

Enfim rogo ao Grande Arquiteto do Universo (Deus), para que abençoe a toda essa família educacional da qual levarei comigo sempre em minhas lembranças.

## RESUMO

Os custos no serviço público estão relacionados com as iniciativas governamentais, devendo ser controlado, conforme a necessidade de cada órgão. Com isso, a Contabilidade de Custos pode auxiliar os gestores públicos com informações relevantes dos custos, contribuindo para o controle social, além de oferecer transparência das suas informações. Com a adoção da metodologia do custeio baseado em atividades (ABC), permite trabalhar com diversidade de produtos, atribuindo os custos de acordo com as atividades necessárias. Este estudo teve como objetivo geral descrever os principais aspectos que influenciam na implantação do custeio ABC na farmácia hospitalar do Hospital Regional de Cajazeiras-PB. Por meio de uma pesquisa bibliográfica, descritiva e documental, analisaram-se os dados mediante uma entrevista com o gestor e documentos coletados em 2013. Com os resultados da análise, percebe-se a facilidade em se adaptar a metodologia ABC no setor estudado, pelo fato do hospital apresentar atividades bem definidas, o que possibilita gerar informações úteis para o processo decisório. No entanto, a ausência de um sistema de informações direcionada a contabilidade de custos, bem como ao detalhamento dos gastos totais, podem dificultar o rastreamento dos elementos necessários à implantação do ABC. Nesse sentido, compreende-se que a ausência de um sistema de custo na farmácia hospitalar, impede que a administração possa avaliar a utilização correta dos recursos financeiros, bem como os resultados obtidos nas suas atividades.

**Palavras-chave:** Métodos de Custeio. Custeio Baseado em Atividades. Farmácia Hospitalar.

## **ABSTRACT**

Costs in the public service are related and should be controlled, as the need for each agency government initiatives. With this, the Cost Accounting can help public managers with relevant cost information that contributes to social control, and provide transparency of its information. Adopting the methodology of activity-based costing (ABC), allows to work with a diversity of products, assigning costs according to the required activities. This study had as main objective to describe the main aspects that influence the implementation of ABC costing in a hospital pharmacy Regional Hospital Cajazeiras-PB. Through a literature, descriptive and documentary research analyzed the data through an interview with the manager and documents collected in 2013 . With the analysis results, we find ease in adapting the ABC methodology in the studied sector, because the hospital have well-defined activities, which makes it possible to generate useful information for decision making. However, the absence of a system of targeted cost accounting information, as well as the breakdown of total spending may hamper tracking of the elements necessary for establishing the ABC. In this sense, it is understood that the absence of a cost system in hospital pharmacy, prevents the administration to evaluate the proper use of financial resources, as well as the results obtained in their activities.

**Keywords:** Costing Methods. Activity Based Costing. Hospital Pharmacy.



## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Sistemas de Custeio .....	31
Quadro 2 - Direcionadores de Custos da Farmácia .....	45
Quadro 3 - Alocação das atividades relacionadas aos custos.....	46

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Sistemas de Custeio .....	31
Figura 2 - Visão geral do modelo SIC .....	33
Figura 3 - Objetos de Custos direcionados ao Setor Farmacêutico.....	41

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1- Cargos dos Funcionários da Farmácia .....	41
Tabela 2 - Atividades Exercidas na Farmácia .....	43
Tabela 3 - Custos no Funcionamento da Farmácia.....	44
Tabela 4 - Relação de Despesas de Ocupação da Farmácia.....	44

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>12</b>
<b>1.1 Tema e Problemática</b> .....	<b>13</b>
<b>1.2 Objetivos</b> .....	<b>17</b>
1.2.1 <i>Objetivo Geral:</i> .....	17
1.2.2 <i>Objetivos Específicos:</i> .....	17
<b>1.3 Justificativa</b> .....	<b>18</b>
<b>1.4 Procedimentos Metodológicos</b> .....	<b>20</b>
1.4.1 <i>Instrumento de Coleta e Análise de Dados</i> .....	21
<b>2 REFERENCIAL TEORICO</b> .....	<b>23</b>
<b>2.1 A Contabilidade de Custos</b> .....	<b>23</b>
2.1.1 <i>Principais terminologias dos custos</i> .....	24
2.1.2 <i>Principais classificações dos custos</i> .....	26
2.1.3 <i>Principais sistemas de custeamento</i> .....	29
<b>2.2 Custos no Serviço Público</b> .....	<b>32</b>
2.2.1 <i>Metodologia do ABC no serviço público</i> .....	34
2.2.2 <i>Custos hospitalares e metodologia do ABC</i> .....	36
<b>3 ANÁLISE DE RESULTADOS</b> .....	<b>39</b>
<b>3.1 Identificação da Organização</b> .....	<b>39</b>
<b>3.2 Descrição do Ambiente Estudado (Farmácia do Hospital Público)</b> .....	<b>40</b>
<b>3.3 Planejamento estratégico</b> .....	<b>42</b>
<b>3.4 Atual situação sobre o sistema de custeamento do hospital</b> .....	<b>42</b>
<b>3.5 Mapeamento dos processos estudados</b> .....	<b>43</b>
<b>3.6 Relação entre as atividades dos processos com os <i>cost-drivers</i></b> .....	<b>46</b>
<b>4 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>48</b>
<b>REFERENCIAS</b> .....	<b>52</b>
<b>APENDICES - Roteiro de Entrevista</b> .....	<b>55</b>

## 1 INTRODUÇÃO

No decorrer dos anos 80, com a ativação da crise fiscal e a exposição da economia nacional referente à competitividade internacional, o Brasil foi obrigado a reorganizar sua política econômica e, principalmente seus gastos públicos, no intuito de controlar suas despesas, já que existia certa dificuldade de aumentar a carga tributária. Com isso, foi criada uma política de corte de gastos, que durou até a década atual (ALONSO, 1999).

Na percepção do autor (*op cit*, 1999), o governo sempre teve noção da quantia necessária que precisaria cortar em decorrência do equilíbrio macroeconômico, no entanto, não sabia ao certo como e onde deveria realizar esses cortes. Com isso, compreende-se que o Estado Nacional não tinha condições de promover cortes seletivos de gastos, pelo simples fato de não comprometer ainda mais o desempenho da administração pública. Assim, a redução de gastos públicos foi reconhecida como uma opção impraticável no setor, mas necessária, apesar de que essa atitude envolve a qualidade de desempenho dos serviços prestados.

Verifica-se que os custos no serviço público estão relacionados com as iniciativas governamentais, devendo ser controlados, conforme a necessidade de cada órgão. Foi através da implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), o país passou a ser referência internacional, pelo avanço relacionado ao controle informatizado da gestão financeira pública (GUIMARÃES, 2001).

Nesse contexto, sabe-se que existe uma diferença entre custos e despesas, que conforme Alonso (1999), a despesa está relacionada com o desembolso financeiro dos atos de gestão governamental. Já o custo mede o consumo de recursos relacionadas as atividades das organizações governamentais. O autor ainda comenta que:

A adoção dos sistemas de custos deverá alterar não propriamente o montante da despesa, mas sua composição, assim como a quantidade e a qualidade dos serviços prestados, em decorrência da melhoria de desempenho. Ou seja, a gestão de custos produzirá efeitos alocativos na despesa governamental (ALONSO, 1999, p.47).

Diante do exposto, entende-se que a reorganização nas finanças públicas, principalmente relacionadas aos gastos, tem como objetivo central o de controlar suas despesas. Apesar da dificuldade em implantar o sistema de custos no setor público, que foi evidenciada pelo autor, tal atitude foi importante para a gestão governamental, já que se buscou um melhor desempenho dessa administração.

Assim, observa-se que a redução de gastos públicos possibilita a qualidade de desempenho dos serviços prestados, principalmente no momento em que esse controle é informatizado.

### **1.1 Tema e Problemática**

Devido a intensa fase de transformações sociais, econômicas e políticas no mundo, as organizações, percebendo as mudanças ocorridas no mercado e nelas, oportunidades de crescimento, passaram a destinar suas ações para a qualificação e conquista de melhores resultados, tornando-se assim mais eficientes.

Esse fato fez surgir novos procedimentos administrativos e contábeis elaborados segundo a necessidade atual, que exige mais eficiência no controle e na avaliação dos resultados alcançados. Com isso, percebe-se que a Contabilidade de Custos pode auxiliar os gestores com informações úteis e relevantes que facilitam o processo decisório, através do controle dos custos da entidade, assegurando sua permanência e continuidade, além de um serviço de qualidade.

Mauad e Pamplona (2002, p.16) afirmam que “para um mercado cada vez mais competitivo e globalizado, melhorar a eficiência e reestruturar a empresa, voltando-a para eficácia, tornaram-se metas comuns no moderno ambiente de negócios”. Assim, conhecer os custos gerados em suas atividades, é necessário para obter o controle, bem como auxiliar nas decisões estratégicas.

No caso do setor de serviços, que vem crescendo no decorrer dos últimos anos, passou a buscar novos conceitos em gerenciamento para que pudesse acompanhar esse mercado cada vez mais exigente. Buscando conceitos relacionados ao sistema de custeio que atendesse as suas necessidades, obtêm-se informações relevantes

para o gerenciamento eficaz dessas organizações, além de contribuir para um serviço de qualidade (MAUAD; PAMPLONA, 2002).

Nesse sentido, pode-se observar a necessidade de informações sobre atividades desempenhadas pelo setor público ocorridas por diversos fatores, entre eles: as mudanças sociais e econômicas, como também a obrigação dos gestores públicos prestarem conta relacionada à alocação dos recursos utilizados, uma vez que, os seus investimentos devem gerar benefícios para a população.

No entanto, de acordo com Alonso (1999, p.40), “se os modelos de gestão não dispuserem de sistemas de informação que avaliem o desempenho presente e apontem as tendências do desempenho futuro, então dificilmente a reforma será bem-sucedida”. Assim, os recursos na administração pública devem ser orientados para a obtenção de resultados, para isso, torna-se necessário que os gestores, bem como, os sistemas de informações estejam em conformidade com tal orientação.

Para Guimarães (2001), o setor público estar passando por um processo de reestruturação na busca por uma eficácia operacional e administrativa. Assim, o uso de um sistema de custos possibilita que a gestão avalie a utilização dos seus recursos alocados e os resultados atingidos, devendo ser avaliado o desempenho presente e determinando metas de desempenho futuras.

No entanto, no setor público existem as dificuldades de se determinar o preço de um serviço, já que o consumo de bens públicos não é excludente, ou seja, não existe a possibilidade de determinar o preço de um serviço, com a mesma facilidade que o setor privado faz com seus produtos. Uma vez que o serviço público não é unificado, todos podem se beneficiar de determinada ação ou serviço oferecido pelo governo.

Alonso (1999) exemplifica isso como no “caso dos programas governamentais que promovem melhoria da qualidade ambiental. [...] os cidadãos de uma cidade poluída estarão dispostos a pagar pela melhoria da qualidade do ar. Entretanto, os que não pagarem não terão como ser excluídos [...]”.

Assim, compreende-se, mesmo que só uma minoria da população exige determinado serviço, ou uma melhor qualidade de vida através da saúde e educação, oferecida pelo governo. Esse serviço será beneficiado para todos, incluindo toda a comunidade.

Um exemplo é o consumo do ar mais limpo, citado pelo autor (OP CIT, 1999), que no caso mesmo quem não solicitou e nem pagou pelo serviço terá o benefício.

Conforme Wiemer e Ribeiro (2004), as atividades de governo não prevalecem à lógica do mercado, onde os cidadãos atribuem importância aos serviços públicos, mas não revelam a sua preferência. Assim, fica difícil estimar o preço que o usuário estaria disposto a pagar pelo serviço público, no entanto, tal fato não quer dizer que não seja possível instituir mecanismos competitivos para o fornecimento dos serviços públicos, através do desempenho dos seus servidores.

Com isso, a contabilidade de custos tornou-se importante para esse setor, já que é uma área que trata dos custos incorridos na produção de bens ou serviços. Nesse sentido, com o uso de um sistema de custos na gestão pública, torna-se possível obter informações confiáveis da real situação fiscal e orçamentária. Promove através disso, contribuições para o controle social, além da transparência das suas informações.

A contabilidade de custos busca mensurar os resultados efetivos, dos produtos das diversas atividades da entidade. Apesar da utilização de sistemas e métodos de custos no setor público não representar uma prática comum, o sistema de custeio baseado em atividades é a metodologia mais adequada para esse setor, pois permite trabalhar com diversidade de produtos. O custeio ABC consiste em atribuir custos aos produtos, de acordo com as atividades necessárias para a fabricação do produto ou serviço (SÖTHE ET AL 2012).

Wiemer e Ribeiro (2004) explicam que é relevante a apuração dos custos no serviço público para o controle social, o que propicia aos usuários informações sobre a qualidade dos serviços prestados, evitando que o controle fique centrado somente em aspectos formais e legais dos atos de gestão.

Nesse sentido, foi que surgiu o custeio ABC, sendo utilizado principalmente nos Estados Unidos pelo governo de Clinton, método esse escolhido porque o custeio tradicional distorcia a apuração dos custos. Assim, verifica-se que sua utilização se deu primeiro nas indústrias, nos anos 80. No entanto, pela necessidade de novas metodologias no setor público, esse método foi igualmente utilizado pelos administradores desse setor, assim como nas empresas privadas. E, foi no governo de



Clinton que seu uso foi generalizado pela gestão pública, tanto no EUA como em outros países (ALONSO, 1999).

Mauss e Souza (2008) comenta que o método do ABC tem o objetivo de avaliar com precisão as atividades desenvolvidas por uma empresa, já que o sistema direciona seu interesse nos custos indiretos. Assim, os benefícios gerados pelo seu uso dependem da natureza do negócio, bem como da capacidade da organização em desenvolver a implantação do método. Nesse sentido, no serviço público existem características em sua estrutura que se adequam ao uso do ABC, pelos níveis relevantes dos gastos indiretos desse setor.

Compreende-se que o setor público tem diversas atividades geradas através de projetos que beneficiam a população, conforme suas necessidades. Assim, no ABC os custos são gerados pelas atividades e, como consequência disso, seu uso no setor público possibilita uma descrição mais acurada da forma pela qual os recursos são consumidos, como afirma Alonso (1999). No qual, através de um mapeamento, pode-se identificar quais as atividades agregam valor ao serviço, sendo avaliada em cada uma delas uma taxa de consumo dos recursos. Com isso, o sistema ABC evidencia a formação dos custos nas organizações.

Nesse sentido, esse estudo teve como foco as instituições hospitalares públicas, por agregarem um conjunto de serviços, como hotelaria, restaurante, farmácia, lavanderia, laboratório, existindo com isso, a necessidade de um sistema de controle que auxilie na redução de seus custos. Assim, como afirma Bittencourt (1999 p. 30):

Um hospital geral é composto por diversas especialidades, ligadas às clínicas cirúrgica, médica, pediátrica, obstétrica e psiquiátrica. [...] utiliza, também, recursos tecnológicos, materiais e da estrutura física do hospital. Dentre esses recursos empregados [...] há uma parcela que é comum a qualquer paciente atendido e outra específica à patologia apresentada pelo paciente, ou seja, existem atividades realizadas que são comuns a todas as clínicas, ao mesmo tempo em que existem outras atividades que são particulares a uma determinada clínica.

Diante disso, compreende-se que o cenário hospitalar não difere de alguns setores da economia brasileira, que busca a melhoria contínua, possuindo os seus recursos focados na qualidade dos serviços prestados. Dessa forma, diferentes técnicas e ferramentas, muitas vezes utilizadas no setor industrial, têm sido adaptadas na área

de saúde, com foco na qualidade do serviço prestado e no uso de um sistema de custeio, buscando controlar os gastos com remédios, materiais utilizados, enfermeiros e remuneração dos médicos, entre outros (BITTENCOURT, 1999).

Diante do exposto, entende-se que os hospitais precisam conhecer os custos dos serviços prestados aos pacientes, pois só assim, pode melhorar a qualidade e eficiência no seu atendimento, já que os custos estão relacionados com os tipos de doenças e permanência de cada paciente no hospital.

Com base nessas afirmações a presente pesquisa pretende responder a seguinte pergunta-chave: **No cenário da gestão de custos, como a farmácia do hospital se comporta na implantação do ABC?**

## **1.2 Objetivos**

### *1.2.1 Objetivo Geral:*

Descrever os principais aspectos que influenciam na implantação do custeio ABC em uma farmácia hospitalar do Hospital Regional de Cajazeiras-PB.

### *1.2.2 Objetivos Específicos:*

- Descrever as principais atividades do objeto de estudo;
- Identificar no setor estudado o uso de medidas de desempenho, objetivos estratégicos e metas estabelecidas pelo planejamento estratégico;
- Verificar a adoção atual de algum sistema de custeio na farmácia;
- Identificar como são apurados os custos de uma forma geral na farmácia;
- Realizar um mapeamento de todas as atividades do objeto de estudo;
- Relacionar as atividades com os “*cost drivers*” pelo critério ABC.

### 1.3 Justificativa

A contabilidade de custos se torna relevante para o desempenho organizacional, através de ferramentas que devem ser adaptadas ao planejamento da empresa, como o de fornecer dados importantes sobre os custos padrões, orçamentos e lucros, entre outros. Para Andrade (2010, p.17):

A Ciência Contábil oferece parâmetros para que a empresa possa ter um melhor monitoramento em suas atividades. Em empresas prestadoras de serviços, a incidência de custos indiretos é alta. Esses parâmetros, chamados Sistemas de Custeamento, encaixam na gestão, fornecendo informações relevantes à tomada de decisão.

A busca pela melhoria da qualidade dos produtos/serviços tem gerado uma preocupação nas empresas, fazendo com que as mesmas direcionam sua atenção à mensuração dos custos, pois se conhecendo os custos de suas atividades, os gestores passam a ajustar melhor os preços de vendas, contribuindo o aumento dos lucros (OLIVEIRA, 2011).

Assim, com relação ao setor público, a preocupação com a correta aplicação dos recursos tem levado os gestores públicos a buscar ferramentas para tentar mensurar os custos de maneira adequada. Segundo Mauss e Souza (2008) afirma que a contabilidade pública deve utilizar-se dos conceitos de custos, pois só assim será possível apurar o resultado de cada serviço, demonstrando a eficiência econômica operacional de cada setor.

A gestão pública necessita da contabilidade de custos para obter elementos que fundamentem o planejamento e a mensuração do resultado das atividades públicas, auxiliando no controle gerencial e na transparência dos serviços prestados (MAUSS; SOUZA, 2008).

Quanto aos indicadores dos custos, Alonso (1999, p.43) enfatiza que estes “são cruciais na implementação de estratégias cooperativas. O sucesso de parcerias da administração pública com instituições comunitárias, privadas ou com outras esferas de governo depende, e muito, de medidas de desempenho”. Nesse sentido, sob a

percepção do autor, não faz sentido estabelecer parcerias em que o custo das atividades é maior que o custo praticado pela administração pública.

De acordo com Pacheco (2009, p.5), “a mensuração de desempenho no setor público tem contribuído para o alcance de múltiplos objetivos, dentre eles a transparência de custos e de resultados”. A autora explica que além da transparência dos recursos aplicados, mensurar o desempenho possibilita a melhoria da qualidade dos serviços prestados, bem como a motivação dos funcionários.

Assim, os sistemas de custos desempenham um papel importante nos processos decisórios e na avaliação do desempenho institucional. No entanto, o que torna relevante, para o setor público, para a apuração dos custos, não é a rentabilidade e sim, a identificação de custos elevados em relação a padrões de análise, orientando a administração pública sobre a necessidade de ações de melhoria de processos (ALONSO, 1999).

Nesse sentido, entende-se que o sistema de custos pode proporcionar melhorias na gestão administrativa, econômica e financeira de uma organização pública. Oliveira (2011) comenta que, para esse setor, o sistema de custos ABC se destaca por gerar um maior número de informações sobre os custos incorridos relacionados com a prestação de serviços.

Com relação aos hospitais públicos, os mesmos necessitam de informações que auxiliem no processo de tomada de decisões, visando à otimização dos recursos, sem prejudicar a qualidade dos serviços prestados aos seus pacientes. Beuren e Schlindwein (2008, p.3) mencionam que:

A complexidade das organizações hospitalares, com seus vários conflitos de objetivos, requer a geração de informações sobre custos que representem ao máximo e em detalhe a realidade do ambiente hospitalar, de forma que se possa conhecer seus custos e gerenciá-los.

Diante disso, entende-se que a utilização de um sistema de custeio tem como objetivo o de proporcionar aos gestores hospitalares os meios que os levam a atingir a eficácia organizacional, com o menor recurso, garantindo-lhe a adaptabilidade e o equilíbrio necessário para a sua continuidade.

Assim, a pesquisa se justifica na medida em que permite descrever os principais aspectos que influenciam na implantação do custeio ABC no Hospital Regional de Cajazeiras-PB, verificando como esse sistema pode auxiliar nas tomadas de decisões gerenciais. Já que, esse tipo de informação possibilita importante ferramenta de controle das atividades, garantindo, com isso, o alcance dos objetivos determinados no orçamento público. O estudo também contribui para alcançar a eficiência nos gastos hospitalares, com o intuito de demonstrar as atividades desenvolvidas e seus custos alocados direcionados à saúde dos pacientes. Dessa forma, pode permitir aos gestores, analisar e buscar alternativas que os auxiliem no processo decisório.

Escolheu-se o Hospital Regional do Município de Cajazeiras – PB pela acessibilidade em coletar as informações necessárias para este estudo. Além disso, o Hospital conta atualmente com 148 leitos, e todo o seu complexo de blocos trazem uma estrutura capaz de abrigar vários serviços, entre eles: o setor Obstétrico na Maternidade; Unidade de Cuidados para bebês recém nascidos com algum tipo de anormalidade; Unidade de Terapia Intensiva (UTI) para pacientes com casos graves; Laboratório para realização de exames; Centro de imagem para realização de exames de Raio-X Ultrassonografia e Endoscopia; Além do Setor de Urgência, do Bloco Cirúrgico e da Farmácia Hospitalar.

A Farmácia tornou-se objeto desse estudo, por ser caracterizado como um dos setores em que mais se concentram a aplicação dos recursos financeiros do hospital e que possui influência nos custos hospitalares. Ocupa uma importante posição dentro do contexto hospitalar, por ser responsável por diversas atividades relacionadas ao medicamento, tais como: seleção dos medicamentos necessários para cada setor hospitalar; programação, aquisição e armazenamento adequado; distribuição e dispensação com segurança e tempestividade; entre outras.

#### **1.4 Procedimentos Metodológicos**

No desenvolvimento dos métodos e técnicas de pesquisa adotadas, inicialmente foi feita uma revisão bibliográfica na construção do quadro teórico com relação a conceitos inerentes a temática em estudo. A principal vantagem da pesquisa

bibliográfica está para Gil (2010, p. 67), como “o fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente”.

Posteriormente foi realizado um estudo de caso, que conforme Gil (2010), esse tipo de pesquisa permite conhecimentos detalhados de um determinado objeto em estudo. Neste caso, foram utilizados dados primários da farmácia hospitalar em análise. O estudo classifica-se também, quanto aos métodos e técnicas de pesquisa, como documental, já que os dados foram coletados junto ao setor financeiro do Hospital, como as demonstrações contábeis, notas explicativas, relatórios da administração e outros documentos, relatórios e planilhas, referente ao exercício de 2013.

Para alcançar os objetivos, utilizou-se da pesquisa descritiva, já que, esse tipo de análise objetiva descrever as características de um objeto de estudo. Para Demo (2007), esse tipo de pesquisa refere-se à descrição do fato ou do fenômeno através do levantamento ou observação, no intuito de interpretá-los. Caracteriza-se também como um estudo exploratório, pois segundo Gil (2010, p. 46), “pesquisas exploratórias são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato”.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa, que conforme Demo (2007), esse tipo de pesquisa fornece o entendimento das características do comportamento dos indivíduos. Nesse estudo objetivou entender as facilidades e limitações na implantação do método de custeio ABC na farmácia hospitalar.

#### *1.4.1 Instrumento de Coleta e Análise de Dados*

Essa pesquisa investigou a utilização da Contabilidade de Custos na gestão da farmácia hospitalar em um hospital público do sertão paraibano, de modo que, a pesquisa buscou descrever os principais aspectos que influenciam na implantação do custeio ABC no Hospital Regional do Município de Cajazeiras-PB. O sujeito da pesquisa foi o Gestor responsável pelo setor financeiro, no qual, foi aplicada uma entrevista.

Conforme Vergara (2007), entrevista “é um procedimento no qual você faz perguntas a alguém que, oralmente lhe responde”. De acordo com Gil (2008), a entrevista é uma forma de diálogo assimétrico, em que uma das partes busca obter, coletar dados e a outra se apresenta como fonte de informação, fornecendo tais dados.

Nesse caso, como a pesquisa é um estudo de caso, Souza (2007) explica que esse tipo de estudo busca analisar um ou poucos fatos com profundidade e podem ser utilizadas para desenvolver entrevistas, questionário, observações dos fatos e análise documental. Os instrumentos utilizados para coleta de dados foram a entrevista com o gestor financeiro e os documentos fornecidos pela própria instituição no ano de 2013. Assim, para o alcance dos objetivos propostos, foram necessárias as seguintes etapas:

- Entrevista com o responsável pela farmácia hospitalar, para identificar os recursos e atividades consumidos na prestação de serviços, bem como identificar a realização do planejamento estratégico;
- Fazer a distinção entre os custos diretos e os custos indiretos;
- Mapeamento das atividades;
- Depois de identificados os recursos consumidos ocorrem à distribuição dos custos as atividades;
- Identificação dos *cost drives* para que os custos sejam melhores alocados as atividades e estas aos produtos e/ou serviços prestados;
- Distribuição dos custos às atividades;
- Distribuição dos custos aos produtos.

Os dados foram apresentados com o uso de tabelas de acordo com o resultado obtido, através da análise, sendo os mesmos organizados por meio de planilhas com o auxílio do software da Microsoft Excel 2007®.

## 2 REFERENCIAL TEORICO

### 2.1 A Contabilidade de Custos

Na década de 70, com a revolução industrial, surgiu a necessidade de se apurar o balanço e as demonstrações do resultado com mais detalhes, já que o profissional contábil não tinha acesso livre ao estoque (MARION, 2005). Diante disso, nasceu a contabilidade de custos através da contabilidade financeira, com a finalidade de ter uma visão mais ampla do processo produtivo, e uma atenção maior aos custos indiretos de fabricação ou de serviços.

Observam-se nesse tipo contabilidade, vários critérios que auxiliam os gestores na solução de problemas relacionados ao processo produtivo, podendo ser considerada como uma ferramenta indispensável no controle das empresas. Com o uso desses critérios, torna-se possível minimizar os gastos com a produção ou serviço e com isso, a empresa manter-se numa posição competitiva e com lucratividade.

Pelo fato da existência de critérios e técnicas atuais da contabilidade de custos que podem solucionar problemas relacionados ao setor de produção e auxiliar nas decisões gerenciais, pode-se afirmar, conforme Almeida (2008, p.31), que em termos gerais “é possível relatar os objetivos da Contabilidade de Custos como: compreensão, classificação, registro e análise das variações patrimoniais pertencentes ao ciclo operacional da empresa”.

Nesse sentido, pode-se afirmar que as informações obtidas pela contabilidade de custos, possibilitam reduzir as despesas sem afetar a qualidade dos serviços ou produtos. Percebe-se que a Contabilidade de custos auxilia as empresas, contribuindo na gestão do negócio, já que, com a análise do sistema de custos, torna-se possível saber se está havendo lucro ou prejuízo ( no setor público pode haver superávit ou déficit) nas empresas.

Para Ludícibus (2002, p. 81):



A contabilidade de custos está preocupada com apuração do resultado, ou seja, identificar o lucro de forma mais adequada. Além de se preocupar também com as tomadas de decisões, a necessidade de estoque mínimo a produzir para não ter prejuízo, estabelecendo um patamar de equilíbrio, e também, qual produto está com tendência positiva em vendas.

Assim, para não perderem sua posição de destaque no mercado e se adequarem em um ambiente competitivo, as empresas buscam a redução de seus custos produtivos, buscando diminuir seus prejuízos e identificar os produtos ou serviços mais procurados pelo consumidor.

Nesse contexto, entende-se que o sucesso das organizações depende de um bom planejamento orçamentário, principalmente no custeio de seus produtos ou serviços. Com isso, o custo de um produto é formado pela soma de todos os custos que podem ser identificados na sua produção ou serviço, incluindo os custos diretos e os indiretos, os fixos e variáveis.

Diante do exposto, entende-se que os custos podem ser relacionados com os gastos, que são feitos para produzir algum produto ou serviço. Assim, faz-se necessário o entendimento da classificação dos custos e do sistema de custeio, uma vez que estes são focos centrais dos estudos de qualquer sistema de mensuração de custos.

### *2.1.1 Principais terminologias dos custos*

Na Contabilidade de Custos existem diferentes termos, sendo necessário identifica-los e compreendê-los para um melhor funcionamento do sistema de custeio. Assim, as principais terminologias são: gastos, investimentos, custos, despesas, pagamentos, prejuízos, desembolsos e perdas.

Assim, de acordo com os autores Mauss e Souza (2008), Padoveze (2008), Oliveira e Perez Jr (2009), podem-se conceituar as seguintes terminologias:

- **Gastos** – Os gastos ocorrem a todo o momento em qualquer setor de uma empresa, sendo ela comercial, industrial ou prestadora de serviços. Podendo ainda ser conceituado como todas as ocorrências de pagamentos e recebimentos de ativos, custos ou despesas. Como exemplo: a matéria-prima e energia consumida no processo produtivo.
- **Investimentos** – São gastos efetuados com o imobilizado, ou ainda, gasto realizado em função de uma vida útil. Sendo bens e direitos adquiridos e registrados no ativo. Exemplos: a aquisição de máquina e equipamentos.
- **Custos** – Compreende-se a todos os gastos relativos a bens ou serviços, ou seja, são os gastos efetuados pela empresa que farão nascer um produto ou serviço. Pode-se classificar como custos a energia elétrica utilizada na fábrica.
- **Despesas** – São os gastos necessários para vender e enviar produtos, estando ligados ao setor administrativos e com o objetivo de gerar uma receita. Por exemplo: os materiais de consumo no uso da administração; no caso das empresas prestadoras de serviços tem despesas para gerar receitas e custos na prestação de serviços.
- **Pagamentos** – São os atos financeiros de pagar uma dívida, um serviço ou um bem adquirido. No caso do setor público, é a fase da despesa em que se atesta a efetiva entrega da mercadoria ou serviço contratado pelo ente público, gerando a obrigação de pagamento pelo Estado.
- **Prejuízos** – É o resultado negativo da soma das receitas menos as despesas de um determinado período.
- **Desembolsos** – É o pagamento resultante da compra de um bem ou serviço.
- **Perdas** – São os gastos anormais ou involuntários que não geram um novo ou serviço, sendo considerados não operacionais e não fazem parte dos custos de produção. Pode-se considerar o material deteriorado por um efeito anormal e raro de um equipamento; perdas de créditos excepcionais; vazamentos de materiais líquidos ou gasosos; problemas com greves, enchentes entre outros.

Diante do exposto, verifica-se a relevância em se identificar as termologias dos custos, pois possibilita a correta apuração dos mesmos, já que com uma classificação incorreta, poderá afetar o resultado econômico e financeiro de uma empresa.

### *2.1.2 Principais classificações dos custos*

Os custos podem ser classificados como: diretos, indiretos, variáveis e fixos. Nesse sentido, compreende-se que os mesmos devem ser direcionados conforme o método e as atividades executadas dentro da empresa seja ela na fabricação de um produto ou no fornecimento de um serviço.

Para Oliveira e Perez Jr (2009, p. 70), o custo direto pode ser identificado ao produto ou serviço com relativa facilidade, sem a necessidade de rateios para serem alocados, podendo ser composto de matérias e mão-de-obra. De acordo com Neves e Viceconti (2003, p.17) os custos diretos “são aqueles que podem ser apropriados diretamente aos produtos fabricados, porque há uma medida objetiva de seu consumo nesta fabricação”.

Esses custos devem está diretamente relacionados ao cálculo dos produtos ou serviços, podendo ser identificado no momento em que o produto é fabricado ou serviço prestado, porque já se conhece a quantidade de matéria-prima a ser utilizada, não sendo necessário rateá-lo para ser identificado o custo de produção. Como exemplo tem a energia elétrica, mão-de-obra e depreciação de equipamentos.

Segundo Fagundes (2004, p.37), o custo direto:

[...] pode ser identificado e diretamente apropriado a cada tipo de bem ou órgão ou objeto a ser custeado, no momento de sua ocorrência, isto é, está ligado diretamente a cada tipo de bem ou função de custo. É aquele que pode ser atribuído (ou identificado) direto a um produto, linha de produto, centro de custo ou departamento.

Desse modo, entende-se que o custo direto é considerado pela quantidade de matéria prima e demais gastos utilizados diretamente em cada unidade de produto ou serviço. De forma que, estes gastos podem ser atribuídos por intermédio da utilização de preços reais, sendo reconhecidos e calculados desde o início da produção.

Quanto aos custos indiretos, de acordo com Horngren, Foster e Datar (2004, p.67):

[...] são os custos que estão relacionados com um determinado objeto de custos, mas não podem ser identificados com estes de maneira economicamente viável (custo efetivo). Os custos indiretos são alocados ao objeto de custo através de um método de alocação de custos denominado rateio.

Para Neves e Viceconti (2003, p.18), estes tipos de custos dependem de rateio ou estimativas para serem apropriados aos produtos ou serviços, sendo relacionados indiretamente aos mesmos. Fagundes (2004, p. 38), explica que o custo indireto não pode ser atribuído diretamente ao bem ou serviço no momento de sua ocorrência. O autor ainda comenta que:

São aqueles apropriados aos portadores finais mediante o emprego de técnicas que só obedecem parcialmente o princípio da causação. Ou ainda, pode ser entendido, aquele custo que não pode ser atribuído (ou identificado) diretamente a um produto, linha de produto, centro de custo ou departamento. Necessita de taxas/critérios de rateio ou parâmetros para atribuição ao objeto custeado.

Verifica-se que os custos indiretos são todos os outros custos do processo produtivo, incluindo a estocagem dos mesmos. Por não serem identificados diretamente ao produto ou serviço, precisa-se executar um rateio para reconhecê-los. Pois, só assim, poderá identificar ao certo o quanto foi gasto no processo produtivo ou na atividade operacional da organização.

Padoveze (2008, p.326) comenta que os custos indiretos:

São os gastos industriais que não podem ser alocados de forma direta ou objetiva aos produtos ou a outro segmento ou atividade operacional, e caso sejam atribuídos aos produtos, serviços ou departamentos será através de critério de distribuição ou alocação.

Nesse contexto, verifica-se que os custos indiretos não têm a mesma facilidade de alocação dos custos diretos, uma vez que, não podem ser identificados diretamente ao produto ou serviço. Portanto, são só podem ser identificados quando o produto já estiver fabricado, com isso, estes custos devem ser alocados por setores, e só depois, serem transferidos aos produtos ou serviços.

Os custos fixos existem todo o tempo, independe da fábrica produzir ou prestar algum serviço. No entanto, esses custos podem diminuir ou aumentar de acordo com o volume de produção. Segundo Almeida (2008), é evidente que os custos fixos permanecem constantes durante todas as fases de produção, seja qual for a quantidade produzida em um dado período de tempo. Assim, a empresa precisa se manter no nível de produção razoável, pois à medida que o volume de atividade diminui, os custos fixos aumentam em relação à receita obtida pela empresa.

Os autores Horngren, Foster e Datar (2004, p.69) ressaltam ainda que:

Os custos fixos são mais representativos e difíceis de suportar se o volume de atividade for abaixo do previsto inicialmente. Isso significa que quanto menor ao volume de atividade, maior o peso dos custos fixos em relação à receita total obtida pela empresa. [...], pois os mesmos podem afetar a eficiência, a qualidade e a competitividade do preço de venda de seus produtos no mercado.

Diante das citações desses autores, observa-se que os custos fixos são necessários para que fábrica continue a produzir ou o serviço a ser fornecido. No entanto, pode haver alterações oriundas do aluguel da fábrica ou até pelo avanço tecnológico, mas não são variações mensais. Assim, entende-se que esse custo não varia no seu valor total com o volume de atividade ou produção.

Existem ainda os custos variáveis, estes, por sua vez, variam conforme a quantidade do serviço realizado ou do produto fabricado, mudando seus valores de acordo com o volume de produção da empresa. Para Padoveze (2008), os custos variáveis representam um montante em unidades monetárias que variam na proporção direta das atividades. Nesse sentido, esse custo varia conforme o volume de produção, com isso, quanto mais unidade de produtos for fabricada, maior será a variação desses custos.

De acordo com Neves e Viceconti (2003, p.18), os custos variáveis “são aqueles cujos valores se alteram em função do volume de produção da empresa”. Como exemplo, o autor cita a matéria prima consumida. Segundo Oliveira e Perez Jr (2009, p.68), os custos variáveis têm uma relação direta com o volume de produção ou serviço. Assim “o total dos custos variáveis cresce à medida que o volume de atividades da empresa aumenta”.

Desse modo, entende-se que esse tipo de custo acontece conforme a quantidade produzida, ou seja, variam de acordo com o volume de produção. Desse modo que, o seu valor total pode sofrer variações e, o seu custo variável unitário não se altera, ou seja, não sofre oscilações.

Lima Junior (2008) diferencia os custos fixos dos variáveis quando afirma que os fixos são independentes do nível de atividade e os custos variáveis aumentam de acordo com o crescimento do nível de atividade. O autor menciona ainda, que o conceito de custos fixos e variáveis só fazem sentido se empregado no curto prazo, já que em longo prazo, a capacidade pode ser variável, uma vez que pode haver venda ou aquisição de ativos, por exemplo. Assim, um custo variável pode tornar-se fixo à medida que determinado nível de serviço ou produção é fixado num valor total de produção, com isso, despesas com matéria-prima se tornam fixas.

Nesse sentido, verifica-se que o custo fixo é formado independente da quantidade de serviço realizado, por ser gerado e determinado mensalmente, já o custo variável modifica conforme a quantidade de serviço oferecido, variando em função de fatores básicos do processo produtivo.

### *2.1.3 Principais sistemas de custeamento*

O sistema de custos é uma ferramenta capaz de fornecer informações relativas à estrutura de custos, quanto às atividades mais lucrativas, ou com menor ou maior custo, para que alcance bons resultados. O maior desafio do sistema de custos é de alcançar os objetivos das organizações sem desperdiçar os recursos disponíveis, através do uso do sistema mais adequado às atividades da mesma.

Conforme Mauss e Souza (2008) existem grande dificuldade para se estruturar um sistema de custos que realmente seja adequado e eficaz para a empresa. Uma vez que, não existem informações detalhadas sobre a forma de como deve ser implantada esse sistema na administração pública e, isso acontece devido à reduzida oferta de estudos técnicos e cursos de treinamentos, que auxiliem uma aplicação teórica e prática no âmbito público.

Verifica-se na literatura que existem diversos sistemas de custeio, cada um com suas características, mas ambos com a mesma finalidade, que é a de ajudar os gestores com informações relevantes para processo decisório, adequando de forma correta os custos da organização.

Para Almeida, (2008, p.30):

Os sistemas de custeio são, na verdade, consideradas técnicas que objetivam o repasse/alocação dos diversos itens de custo da empresa (depreciação, mão-de-obra direta, mão-de-obra indireta, energia elétrica, utilidades, materiais de consumo direto e indireto, etc...) aos produtos.

Fagundes (2004, p. 09) acrescenta que:

O sistema de custos busca identificar os gastos com a produção (Custos totais), para que com base nestes dados possam ser classificações, análises, avaliações, controles e planejamentos, conseqüentemente, transforma-se num importante instrumento de gestão, como fonte primária e básica para a tomada de decisão.

Entende-se que o sistema de custeio tem a finalidade de identificar os custos de fabricação de um produto através de técnicas que analisa os custos direto e indireto, como também os custos fixos e variáveis. Tendo como objetivo a avaliação de estoques, auxílio ao controle e o auxílio à tomada de decisões.

Padoveze (2008) explica que o processo de custeamento de um produto serve para identificar o seu custo unitário, partindo do total dos custos diretos e indiretos. O Quadro 1 evidencia alguns sistemas de custeio, mais conhecidos: custeio por absorção, custeio direto/variável, custeio baseado em atividades (ABC).

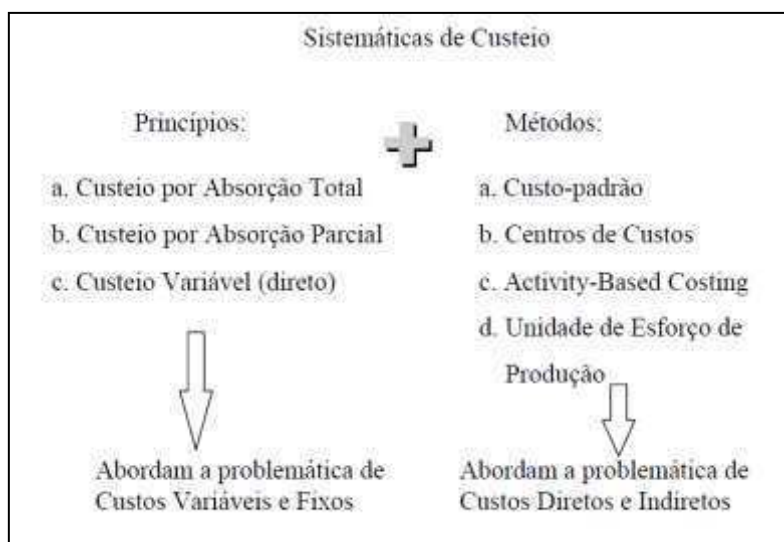
Nesse sentido, verifica-se que é necessário que as empresas, de um modo geral, adotem um método de custeio que seja mais indicado para sua atividade, pois só assim, poderá evitar problemas futuros relacionados aos resultados que a organização deseja alcançar. Com isso, um sistema adequado pode fornecer dados corretos que ajudam no processo decisório.

**Quadro 1 - Sistemas de Custeio**

SISTEMAS DE CUSTEIO	CONCEITO
Custeio por Absorção	Nesse sistema é alocado aos produtos/serviços tanto os custos diretos como os indiretos obtendo o custo total do objeto de custeio. Ou seja, os custos são apropriados direto no resultado do exercício. Nesse sentido, para apurar o lucro através desse custeio, é necessário calcular inicialmente o custo unitário do produto/serviço, pela fórmula que divide o custo total dos produtos pela sua quantidade.
Custeio Direto/Variável	Esse método tem por base a segregação dos custos de duas maneiras: uma pela variação no nível de atividade da empresa denominado custos variáveis e, outra os custos não são influenciados pelas atividades, se tornando os custos fixos. Assim, esse método aloca os custos e despesas que estão diretamente relacionados aos produtos e serviços, como a matéria-prima e embalagens.
Custeio ABC	Considerado pelos autores como um método complexo, pelo fato de avaliar e mensurar o custo dos produtos em todo o processo de desenvolvimento, produção e comercialização, ocasionando demora na análise dos fatos. Assim, esse método identifica um conjunto de custos para cada evento ou transação, agindo como um direcionador de custos.

Fonte: Silva *et al* (2007), Mauss e Souza (2008); Oliveira e Perez (2009) e Padoveze (2008).

Para Bittencourt (1999), os sistemas de custeio, quando combinadas convenientemente, podem atender às necessidades de gerenciamento das empresas, no curto ou longo prazo. Dois dos principais sistemas podem ser evidenciados na Figura 1.

**Figura 1- Sistemas de Custeio**

Fonte: Kliemann (1996, *apud* Bittencourt, 1999, p.76)



Compreende-se que, os sistemas de custeio por absorção total e parcial, além do variável abordam questionamentos relacionados aos custos variáveis ou fixos. Outros métodos de custeio como o ABC, o custo-padrão e o centro de custos abordam os custos diretos e indiretos dos produtos ou serviços.

## 2.2 Custos no Serviço Público

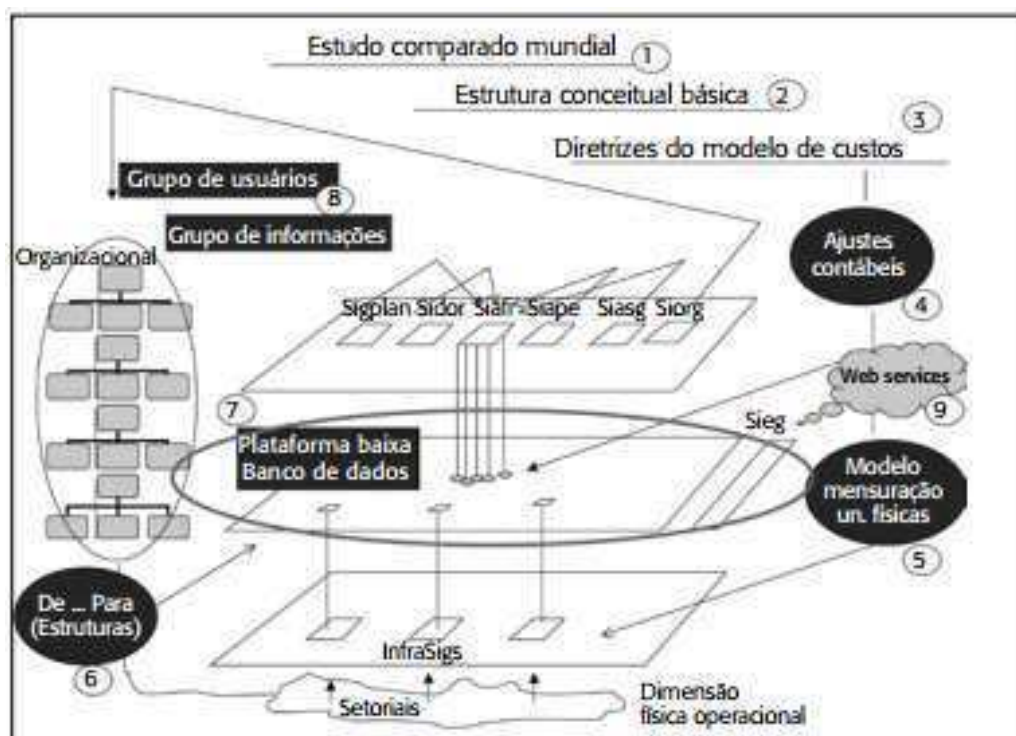
Os administradores do setor público necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprir com eficiência as suas políticas públicas. Dessa forma, existe a necessidade de um sistema de informação de custos capaz de auxiliar decisões peculiares, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade.

Mauss e Souza (2008, p.42-43) comentam que não existe um modelo definido de sistema de custeio que sirva para todas as empresas, sejam estas públicas ou privadas. De forma que cada organização deve moldar seu modelo conforme suas atividades e necessidades de informações que auxiliem nas decisões gerenciais. Nesse sentido, o autor (*OP CIT*, 2008) cita algumas estruturas desses sistemas aplicados ao setor público:

- Sistema de acumulação de custos: fundamenta-se em acumular os custos de acordo com a produção ou execução dos serviços. Assim, nos serviços públicos relacionados a saúde, pode-se considerar uma produção contínua as consultas médicas, devendo nesse caso, adotar um sistema de acumulação de custos por processo. Com isso, tais custos são acumulados continuamente durante o período que se deseja mensurar, de forma que o custo total deve ser dividido pela quantidade de serviços prestados no período, obtendo como resultado o custo unitário;
- Sistema de predeterminação de custos: refere-se ao modelo de mensuração de atividades da gestão. Direcionando as decisões e avaliações por meio da fixação de padrões relacionados ao planejamento do PPA, LDO e LOA. Assim, esse método caracteriza-se pelo uso do custo-padrão e do custo-meta, independentemente do método de custeio utilizado. Sendo o custo-meta utilizado na fase do planejamento e desenvolvimento do serviço e, o custo-padrão é determinado e calculado na fase de produção do produto/serviço.

Assim, compreende-se que no setor público é viável o uso de um sistema de custeio, com o objetivo de identificar seus custos e obter informações capazes de auxiliar os gestores na melhor forma de aplicar seus recursos, buscando sempre atender as necessidades da população.

Nesse sentido, o Governo Federal reconheceu a necessidade de se obter tais informações e, em março de 2010, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e o Serpro, sob coordenação da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, foi homologado o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC), como afirma Machado e Holanda (2010). Os autores evidenciam a visão esquemática geral desse modelo de informações de custos no setor público, reconhecido como SIC (Figura 2).



**Figura 2** - Visão geral do modelo SIC

Fonte: Holanda *et al.* (2010, *apud* Machado; Holanda, 2010).

Machado e Holanda (2010) explicam que os itens de 1 a 9 estão relacionados aos estudos comparados mundialmente. A estrutura conceitual, as diretrizes do modelo de custos, bem como os ajustes contábeis e o modelo de mensuração de unidades físicas, entre outros, formam o conjunto de componentes de todo o projeto do SIC realizado pelo governo federal.

Entende-se pelo SIC, como um sistema que serve de apoio à gestão, a serem utilizados tanto pelos órgãos executores das políticas públicas quanto pelos órgãos centrais de planejamento e de controle. Deixando de ser um sistema operacional de administração financeira, passando a ter caráter gerencial, auxiliando no processo decisório.

A necessidade de se reconhecer os custos dos serviços públicos é fundamental para determinar uma alocação adequada e eficiente de recursos. No entanto, o desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos (ALONSO, 1999).

Guimarães (2001, p.35) explica que:

O controle dos gastos públicos e a mensuração dos custos tornaram-se necessários para a geração de informações seguras na forma de administrar e subsidiar bases sólidas no planejamento do orçamento e tomar decisões sobre a melhor forma de aplicar os recursos arrecadados, reafirmando o compromisso com a sociedade de gerenciar com transparência e eficiência obtendo-se resultados na avaliação de desempenho das atividades desenvolvidas.

Pelo exposto, o uso de um sistema de custos no serviço público torna-se oportuno e necessário, pelo fato do desenvolvimento que vem acontecendo nesse setor, no intuito de buscar uma melhor forma no atendimento ao público. Assim, reconhece que essa é uma situação em que a contabilidade de custos pode ser útil, por este está diretamente relacionada ao processo decisório dentro da instituição, oferecendo dados quanto a distribuição ou não dos recursos de acordo com o desempenho das atividades.

### *2.2.1 Metodologia do ABC no serviço público*

O Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing - ABC*) tem como objetivo auxiliar na gestão de custos devido às amplas informações geradas e que podem ser utilizadas para fins gerenciais. Esse sistema consiste em alocar os custos por meio das atividades realizadas dentro da empresa e que estejam relacionadas com os

produtos, com o intuito de reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000, *apud* ALMEIDA, 2008).

De acordo com Silva *et al* (2007, p. 41), o foco do sistema ABC é na obtenção de uma maior visibilidade e compreensão dos custos e dos fatores que os influenciam como também contribuem para a sua formação. No qual, esse sistema envolve quatro etapas:

- a) Identificar as atividades que consomem recursos, e atribuir os custos a estas;
- b) Identificar os direcionadores de custos de cada atividade;
- c) Computar uma taxa por unidade do direcionador de custos ou por transação;
- d) Atribuir os custos aos produtos/serviços, multiplicando a taxa o direcionador pelo volume do direcionador consumido pelo produto/serviço.

Horngrén, Foster e Datar (2000, *apud* ALMEIDA, 2008), corrobora com Silva *et al* (2007) quando explica essas etapas de uma outra forma e, que devem ser utilizadas na aplicação do sistema ABC, são elas:

- 1ª Etapa: Identificação do produto escolhido como objeto de custo;
- 2ª Etapa: Identificação de custos diretos ao produto;
- 3ª Etapa: Identificação dos centros de custos indiretos relacionados com o produto;
- 4ª Etapa: Escolha do critério de alocação dos centros de custos indiretos aos produtos;
- 5ª Etapa: Determinação da taxa unitária de cada critério de alocação a ser utilizado;
- 6ª Etapa: Apropriação dos custos ao objeto de custo pela adição de todos os custos diretos e indiretos.

Nesse sentido, entende-se que essas etapas do sistema ABC podem ser aplicadas em uma empresa do setor público, possibilitando identificar as atividades que consomem os recursos, no intuito de atribuir os custos aos serviços prestados. Auxiliando de forma criteriosa, os gestores na tomada de decisões, com o menor número de erros possível.

O custo determinado por atividade é um método de custeio que possibilita identificar um conjunto para cada evento ou transação (atividade). Assim, a junção de todos os custos é identificada para cada produto ou atividade que ocorra dentro da entidade, atuando como um norteador para os custos, dando então a todos os custos indiretos o

destino a um faturamento dos produtos ou serviços, no qual estes tenham absorvido recursos (PADOVEZE, 2008).

Assim, o ABC aplicado ao setor público deve pela necessidade de se controlar e aplicar melhor os recursos públicos. Conforme Almeida *et al* (2005, p.2):

No setor público, a escassez de recursos, que só podem ser majorados com a criação de novos tributos e de outras fontes alternativas a serem buscadas, conduziu à necessidade de sua boa aplicação. [...] Isso levou à Contabilidade Governamental Gerencial que pretende induzir a contabilidade para a produção de informações que possam auxiliar os gestores nas suas atividades de alocação de recursos escassos, de identificação de processos ineficientes, de avaliação do desempenho de unidades para a maximização do retorno dos recursos alocados, quando e como viável.

Nesse contexto, conforme os autores, o ABC foi adotado pelo setor público como uma metodologia capaz de melhorar a qualidade das informações de custos, tanto de processos quanto de produtos, possibilitando informações mais detalhadas sobre atividades realizadas nesse setor, permitindo identificar quais são os custos ociosos no processo orçamentário da gestão pública, possibilitando a redução dos mesmos.

### *2.2.2 Custos hospitalares e metodologia do ABC*

Diante de todo o avanço tecnológico e conhecimento científico, os hospitais buscam constantemente a sua modernização, investindo em novos equipamentos, instalações, profissionais competentes e renomados. No entanto, de acordo com Daft (1999) a maior parte dos hospitais brasileiros, tem dificuldade para adotar modelos de gestão ágeis e voltados para as necessidades dos cidadãos. Assim, percebe-se que a contabilidade está inserida nesse ambiente, na busca de transformar ou criar novas formas de aplicações e aprimoramentos gerenciais hospitalares.

Daft (1999) menciona que um hospital é como uma empresa de serviços, que pode ser classificada a partir das cinco dimensões: Produção e consumo simultâneos; Produtos personalizados; Participação dos clientes (pacientes) nos processos de produção; Produto intangível; Ênfase em pessoas. Assim, nos gastos incorridos na prestação de

serviços hospitalares, é possível utilizar o sistema de custeio ABC, no intuito de controlar os custos necessários a realização de cirurgias e ao tratamento de seus pacientes, incluindo gastos com remédios, materiais utilizados, enfermeiros e remuneração dos médicos (FERREIRA, 2007).

Oliveira (1998, *apud* ABBAS; LEZANA, 2002) explica que pelo fato de não conhecerem completamente seus custos é que a maioria dos hospitais brasileiros cobra cada aplicação de injeção, cada luva usada por enfermeiros, cada curativo feito. Com isso, os hospitais não devem repassar tais custos diretamente aos seus pacientes, sem um estudo do real gasto realizado.

Nos hospitais públicos, a medicina custa muito, porém a remuneração dos hospitais é muito baixa. Nesse sentido, não se tem como cobrar do paciente, o que acarreta prejuízos ao hospital. Além disso, as diárias e taxas hospitalares são deficitárias, sendo compensadas, entre outras, pela comercialização de materiais e medicamentos (ABBAS; LEZANA, 2002).

Assim, de acordo com Silva *et al* (2007), os hospitais públicos precisam conhecer os seus custos com o fornecimento de vários serviços prestados aos pacientes, buscando, com isso, melhorar a qualidade no atendimento, a pontualidade nas consultas bem como a eficiência dos demais processos. Pois só assim, evitará informações contábeis inadequadas, que por sua vez seriam utilizadas nos processos decisórios.

Nesse sentido, para uma melhor apuração dos custos hospitalares, o setor deve utilizar-se de um adequado método de custeio, e o mais indicado pela literatura, que evidencia vários estudos sobre o tema, é o custeio ABC. Como afirma Lima (1997, *apud* ABBAS; LEZANA, 2002), em organizações hospitalares, o ABC pode trazer as várias vantagens, como:

- Fornecimento das informações sobre os custos de forma mais exata, representando a realidade financeira da instituição;
- Vantagens em se produzir todos os serviços no próprio hospital ou optar pela terceirização, já que através das informações obtidas pelo conhecimento dos custos [...];
- Estudo de tendências e comparação de custos por diagnóstico, por atendimento médico, ou por pacientes de diferentes planos de saúde, possibilitando o reconhecimento referente às necessidades de cada setor dentro do hospital e, com isso aplicando melhor os recursos disponíveis entre eles.

Diante desse contexto, compreende-se que o custeio ABC busca organizar todas as informações de custo por cada atividade realizada no setor hospitalar, sendo desenvolvidas nas organizações com os maiores graus de contribuição para obter resultados significativos, ou melhor, resultados positivos que garantam a continuidade dos serviços com qualidade.

### **3 ANÁLISE DE RESULTADOS**

Nesse capítulo foram evidenciados os resultados da pesquisa realizada junto ao Hospital Regional de Cajazeiras. No qual, buscou identificar como são apurados os custos de uma forma geral dentro da farmácia, por meio de observação de documentos e roteiro de entrevista, identificando quais os aspectos que mais influenciam na implantação do custeio ABC na farmácia hospitalar.

#### **3.1 Identificação da Organização**

O Hospital Regional de Cajazeiras (HRC) é uma instituição pública e estadual, subordinada a Secretaria de Saúde do Estado da Paraíba (SES), no qual é habilitado no Cadastro do Sistema Único de Saúde (SUS), como um hospital de média complexidade. O HRC é um hospital de Urgência e Emergência, contendo atualmente 148 leitos, e todo o seu complexo de blocos trazem uma estrutura capaz de abrigar vários serviços. Ofertando a população de Cajazeiras, e dos 14 municípios vizinhos, os serviços de Saúde como:

- Obstétrico na Maternidade;
- Unidade de Cuidados Intermediários (UCI) para bebês recém nascidos com algum tipo de anormalidade;
- Unidade de Terapia Intensiva (UTI) para pacientes com casos graves;
- Laboratório para realização de exames no auxílio a diagnósticos;
- Centro de imagem para realização de exames de Raio-x Ultrassonografia e Endoscopia;
- Setor de Urgência com classificação de Risco para receber pacientes usuários que necessitem de atendimento classificando os de acordo com a gravidade do caso;
- Bloco cirúrgico com três salas para realização de cirurgias de Urgência e Emergência;
- Além de cirurgias eletivas e pequenas cirurgias que são marcadas na central de marcação.



O hospital possui ainda uma Farmácia equipada com medicamentos e material médico hospitalar para atender a demanda dos serviços ofertados, e um almoxarifado contendo todo o material necessário para expediente, bem como material de consumo e equipamentos de reserva.

Com relação à equipe geral de trabalho do hospital, verifica-se que existem 715 funcionários, entre eles: Médicos, Enfermeiros, Técnicos de Enfermagem, Psicólogos, Nutricionistas, Assistentes Social, Bioquímicos, Farmacêuticos, Auditores, Administrador, Contador, Técnicos Administrativos, Recepcionistas, Copeiro, Maqueiro, Motoristas, Auxiliar Limpeza, Estoquistas, dentre outros.

Identifica-se também na instituição uma lavanderia de escala industrial para lavagem de todo aviamento necessário na unidade e, uma cozinha de escala industrial para fornecer refeição aos pacientes e funcionários, além de um serviço de ouvidoria 24 horas para sugestão e reclamação dos pacientes e demais usuários.

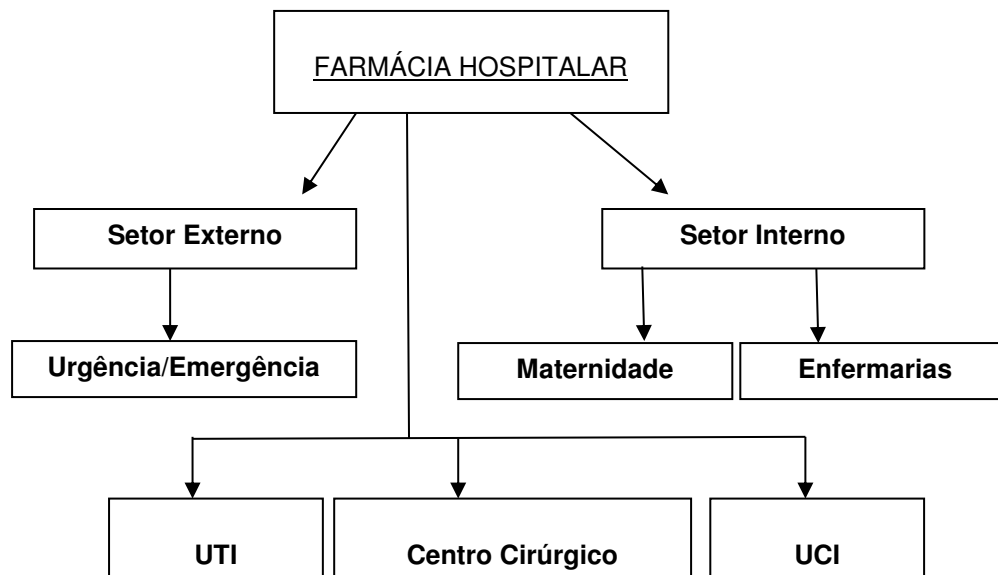
Todos os serviços e andamento desta instituição são dirigidos por uma direção nomeada pelo Governador do Estado da Paraíba, conforme pode ser observado no organograma da direção no Anexo I dessa pesquisa.

### **3.2 Descrição do Ambiente Estudado (Farmácia do Hospital Público)**

A compra dos medicamentos/matérias descartáveis é feita através de processo de licitação pública. A Farmácia faz a distribuição dos medicamentos diretamente para as centrais de dispensação interna ou ambulatorial, funcionando 24 horas por dia. Assim, diariamente é distribuído os medicamentos e materiais para setores da instituição que atendem os pacientes externos, como a Urgência, e para setores com internos, como Maternidade e as Clínicas Médicas.

No centro cirúrgico, o procedimento realizado para o fornecimento de medicamentos e materiais é feito conforme a programação de Cirurgias, baseadas nas especialidades médicas no caso das cirurgias Eletivas. Já no caso das cirurgias de Urgência, é enviado um contingente de material diário e se necessário mais alguma coisa, sendo solicitado e retirado na farmácia.

Diante do exposto, foi possível identificar os objetos de custos direcionados ao setor farmacêutico do hospital em estudo, conforme a Figura 3.



**Figura 3** - Objetos de Custos direcionados ao Setor Farmacêutico  
Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

Quanto ao sistema de regime de contratação de funcionários para o setor da farmácia, estes são efetivos pelo governo, sendo contratados pelo Estado. Assim, pode ser observado na Tabela 1, que no setor farmacêutico possui 27 funcionários.

**Tabela 1**- Cargos dos Servidores da Farmácia

<b>CÓDIGO</b>	<b>INDICADORES DE CUSTO</b>	<b>QUANTIDADE</b>
1	Mensageiros	2
2	Auxiliar Farm. Do Centro Cirúrgico Obstétrico	5
3	Auxiliar Farm. Do Centro Cirúrgico Ginecológico	3
4	Aux. Farm. da Dispensação Interna	2
5	Farmacêuticos Plantonistas	7
6	Farmacêutico Diarista	1
7	Técnicos Farm. da Dispensação Ambulatorial	1
8	Auxiliares Estoquistas	5
9	Coordenação Geral da Farmácia	1
<b>TOTAL DE FUNCIONÁRIOS</b>		<b>27</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

Destacando-se cargos como os de: mensageiros (2), auxiliar de farmácia do centro cirúrgico obstétrico (5), auxiliar de farmácia do centro cirúrgico ginecológico (3), farmacêuticos plantonistas (7), auxiliar de farmácia da dispensação interna (2), auxiliares estoquistas (5), entre outros.

### **3.3 Planejamento estratégico**

Não existe formalmente um sistema de planejamento estratégico dentro da farmácia hospitalar. Dessa forma, de acordo com Mauss e Souza (2008), esse tipo de gestão pública necessita da contabilidade de custos para obter elementos que fundamentem o planejamento e a mensuração do resultado das atividades públicas, pois com isso, possibilitará um melhor controle gerencial, bem como uma maior transparência dos serviços prestados.

Conforme o gestor hospitalar, não é utilizado nos setores administrativos desse hospital, o uso de medidas de desempenho, muito menos determinações relacionadas com os objetivos estratégicos e metas estabelecidas. Entende-se que as medidas de desempenho estão relacionadas aos indicadores dos custos, e destes, é possível formular estratégias e metas que estabelecem os custos das atividades.

Para Alonso (1999), estes indicadores se tornam relevantes na implementação de estratégias cooperativas. Já que o sucesso de parcerias da administração pública depende de medidas de desempenho. Nesse sentido, sob a percepção do autor, não faz sentido estabelecer parcerias em que o custo das atividades é maior que o custo praticado pela administração pública.

### **3.4 Atual situação sobre o sistema de custeamento do hospital**

Foi identificada na entrevista com o gestor, que os custos são apurados de forma setorial, como no caso da farmácia, esse setor possui um programa de estoque que calcula os preços máximos, os mínimos e os médios de que cada item. Além de verificar as quantidades de entrada por fornecedor e, as de saída para cada setor do hospital, verificando assim quanto é o gasto de cada setor com Medicamentos e Material Médico Hospitalar.

Nesse contexto, conclui-se que o hospital não utiliza um programa ou sistema específico direcionado a contabilidade de custos. Deixa com isso, sua gestão a desejar, uma vez que a contabilidade de custos se torna relevante para o desempenho

organizacional, através de ferramentas que devem ser adaptadas ao planejamento da empresa, como o de fornecer dados importantes sobre os custos padrões, orçamentos e lucros, entre outros.

Segundo Andrade (2010), as empresas prestadoras de serviços deveriam utilizar um Sistema de Custeamento para obter um melhor monitoramento de suas atividades, obtendo informações relevantes para o processo decisório, bem como uma melhor forma de prestar seus serviços.

### 3.5 Mapeamento dos processos estudados

Foi possível identificar as atividades exercidas dentro da farmácia, conforme observado na Tabela 2.

**Tabela 2** - Atividades Exercidas na Farmácia

<b>CÓDIGO</b>	<b>INDICADORES DE CUSTO</b>	<b>CLASSIFICAÇÃO</b>
1	Gerenciamento de Estoque	Atividade de Suporte
2	Administração Geral	Atividade de Suporte
3	Serviços de Manipulação (Farmácia)	-
4	Serviços de Fracionamento	Atividade de Suporte
5	Diluição de Soluções Injetáveis	-
6	Diluição de Nutrições Parentais	Atividade de Operacional
7	Serviços de Dispensação Ambulatorial	Atividade de Operacional
8	Serviços de Dispensação Interna	Atividade de Operacional
9	Serviços de Entrega	Centro de Serviço

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

Por meio da Tabela 2, destacam-se atividades tais como: gerenciamento de estoque, serviços de fracionamento, diluição de nutrições parentais, serviços de dispensação ambulatorial e interna, bem como serviços de entrega. Tais itens foram classificados de acordo com sua tipologia de atividades (suporte, operacional e serviço).

A Tabela 3 evidencia os principais itens internos de custos para o funcionamento da farmácia hospitalar, como os: materiais de expediente; embalagens; materiais de limpeza; despesas com pessoal, entre outros.

**Tabela 3** - Custos no Funcionamento da Farmácia

<b>CÓDIGO</b>	<b>RECURSOS</b>
1	Materiais de Expediente e Processamento de Dados
2	Materiais de Acondicionamento e Embalagem (Outros)
3	Materiais de Limpeza e Produtos de Higienização
4	Material Hospitalar
5	Papel Grau Cirúrgico
6	Bolsa de nutrição Parenteral
7	Despesas com Pessoal
8	Despesas de Ocupação

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

Quanto a despesas de ocupação, verifica-se que o setor farmacêutico possui despesas com custos indiretos relacionados à energia, água, telefone, bem como a depreciação de equipamentos, manutenção e instalações (Tabela 4).

**Tabela 4** - Relação de Despesas de Ocupação da Farmácia

<b>CÓDIGO</b>	<b>RECURSOS</b>
1	Consumo de energia elétrica
2	Consumo de água
3	Telefone
4	Depreciação de equipamentos e manutenção
5	Depreciação de instalações e manutenção

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

Observa-se que foram evidenciadas as atividades e os recursos da farmácia hospitalar, sendo necessário agora relacionar os recursos com os direcionadores de custos, já que é através desses que poderá ser identificado o custo e/ou consumo de cada atividade (Quadro 2).

Diante do Quadro 2, compreende-se que para o recurso Despesas com Pessoal os direcionadores apresentados foram: as horas trabalhadas e os números de funcionários. Com relação aos direcionadores de depreciação de equipamentos, instalações e manutenção, destaca-se: a área utilizada, índice de utilização, e o tempo de utilização.

**Quadro 2** - Direcionadores de Custos da Farmácia

RECURSOS	DIRECIONADORES DE CUSTOS						
	Horas Trabalhadas	Números de Servidores	KWh	Tempo de Utilização	Área Utilizada	% de Utilização	Índice de Utilização
Materiais de Expediente e Processamento de Dados	x				x		
Materiais de Acondicionamento e Embalagem (Outros)					x	x	x
Materiais de Limpeza e Produtos de Higienização				x		x	
Material Hospitalar					x	x	x
Papel Grau Cirúrgico					x	x	x
Bolsa de nutrição Parenteral					x	x	x
Despesas com Pessoal	x	x					
Água				x			
Energia			x				
Telefone				x			
Depreciação de Equipamentos e Manutenção				x	x		x
Depreciação de Instalações e Manutenção				x	x		x

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

Assim, em conformidade com o Quadro 2, cada um possibilita uma melhor visão do consumo com relação ao espaço físico ocupado para o desenvolvimento de cada atividade, bem como identificar o consumo, por cada atividade, os equipamentos e as instalações utilizadas para o desenvolvimento do produto final, respectivamente.

### 3.6 Relação entre as atividades dos processos com os *cost-drivers*

O próximo passo realizado foi com relação à alocação das atividades, no intuito de determinar o quanto cada atividade consumiu de recursos, que pode ser observado no Quadro 3.

Foram alocados os recursos e as atividades da farmácia hospitalar, considerando-se mais de um direcionador em algumas atividades. Observa-se que um mesmo recurso pode ser consumido por várias atividades ao mesmo tempo, nesse caso é necessário que o gestor faça uma análise de qual o melhor direcionador para determinada atividade, objetivando com isso, que tais recursos sejam alocados da melhor forma possível às atividades.

**Quadro 3** - Alocação das atividades relacionadas aos custos

CUSTOS	ATIVIDADES						
	Administração Geral	Gerenciamento de Estoque	Serviços de Fracionamento	Diluição de Nutrições Parentais	Serviços de Dispensação	Serviços de Dispensação	Serviços de Entrega
Materiais de Expediente e Processamento de Dados	x	x					
Materiais de Acondicionamento e Embalagem (Outros)	x	x	x	x	x	x	
Materiais de Limpeza e Produtos de Higienização			x	x			
Material Hospitalar			x	x			
Papel Grau Cirúrgico			x	x			
Bolsa de Nutrição Parenteral				x			
Despesas com Pessoal	x	x					x
Água	x	x	x	x	x	x	
Energia	x	x	x	x	x	x	
Telefone	x	x					
Depreciação de Equipamentos e Manutenção		x		x	x		
Depreciação de Instalações e Manutenção	x	x	x	x	x	x	

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

Verifica-se que, para a implementação do ABC na farmácia hospitalar, um conjunto de elementos precisam ser definidos, seguindo a maioria dos procedimentos comumente utilizados também no setor privado, como identificação dos tipos de custos, das atividades, direcionadores, objetos de custos, entre outros.

Como pode ser observado no Quadro 3, vários são os recursos que podem ser alocados nas atividades da farmácia, como no caso da despesa com pessoal, que refere-se aos salários e encargos pagos aos colaboradores para a prestação de serviços, decorridos de atividades como gerenciamento de estoque dos medicamentos e serviços de entrega.

Outros custos que se aloca a quase todas as atividades são a água, a energia elétrica e a Depreciação de Instalações e Manutenção. Aquela, por se tratar do consumo de energia dos computadores e demais equipamentos utilizados dentro da farmácia, sendo ambas as atividades utilizadas no gerenciamento do estoque, nos serviços de fracionamento, diluição de nutrientes, serviços de dispensação ambulatorial e interna, além da administração geral.

A despesa com telefone é a que menos se aloca entre as atividades, sendo utilizada apenas na administração geral e no gerenciamento do estoque. Essa despesa é referente às ligações efetuadas pela farmácia, pois é através desta que a mesma mantém o contato com os demais setores hospitalares, bem como seus fornecedores.

Um recurso que chama atenção no Quadro 3 é a Bolsa de Nutrição Parenteral, que é utilizado somente na atividade de diluições de nutrições. Essa nutrição parenteral pode servir para complementar ou para substituir a alimentação normal de um paciente, através de uma solução preparada para estar em equilíbrio com as demandas do organismo. São utilizados em recém-nascidos prematuros, pacientes submetidos a cirurgias gastrintestinais; entre outros, o que pode concentrar um maior percentual de custos desse setor, por ser bastante utilizada nos pacientes.

De acordo com Söthe *et al* (2012), compreende-se através do método ABC, que o número de atividades demandadas por cada recurso é uma medida mais adequada para se identificar o custo. Esse método possibilita o rastreamento sobre a alocação, permitindo uma gestão adequada de cada atividade desenvolvida para obtenção de um custeio da atividade de forma ampla e flexível.



#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O setor público está passando por um processo de reestruturação na busca por uma eficácia operacional e administrativa. Assim, o uso de um sistema de custos possibilita que a gestão avalie a utilização dos seus recursos alocados e os resultados atingidos, o que torna relevante para o desempenho organizacional, pois só assim será possível apurar o resultado de cada serviço.

Entende-se que o sistema de custos pode proporcionar melhorias na gestão pública. Pode ser utilizado nesse setor, o sistema de custos ABC, que se destaca por gerar um maior número de informações sobre os custos relacionados com a prestação de serviços. Quanto aos serviços hospitalares, o custeio ABC auxilia no processo decisório, visando à otimização dos recursos, sem prejudicar a qualidade dos serviços prestados aos seus pacientes.

Nesse sentido, esse estudo descreveu os principais aspectos que influenciam na implantação do custeio ABC em uma farmácia hospitalar do Município de Cajazeiras-PB, verificando que, a utilização de um sistema de custeio pode proporcionar aos gestores hospitalares os meios que os levam a atingir a eficácia organizacional, com o menor recurso.

Diante do exposto, essa pesquisa conseguiu atingir aos seus objetivos, entre eles o de descrever as principais atividades do objeto de estudo. Destacando-se atividades como: administração geral da farmácia, gerenciamento de estoque, serviços de fracionamento, diluição de nutrições parentais, serviços de dispensação ambulatorial e interna, bem como serviços de entrega.

Outro objetivo alcançado foi o de identificar o uso de medidas de desempenho, objetivos estratégicos e metas estabelecidas pelo planejamento estratégico. Conforme o setor administrativo, não existe formalmente um sistema de planejamento estratégico dentro da farmácia hospitalar. Também não foi identificado o uso de medidas de desempenho, muito menos determinações relacionadas com os objetivos estratégicos e metas estabelecidas.

Entende-se que as medidas de desempenho estão relacionadas aos indicadores dos custos, e destes, é possível formular estratégias e metas que estabelecem os custos das atividades. Com isso, a gestão desse setor deixa a desejar na sua administração, por deixar de obter resultados mais satisfatórios.

Quanto à adoção de algum sistema de custeio no hospital, são apurados os custos de uma forma geral no hospital. Verifica-se na análise que tais custos são apurados de forma setorial, como no caso da farmácia, no qual existe um programa de estoque que calcula os preços máximos, os mínimos e os médios de que cada item. No entanto, o hospital não utiliza um programa ou sistema específico direcionada a contabilidade de custos.

Através da análise dos dados, foi possível realizar um mapeamento de todos os processos do objeto de estudo. Foram identificados nesse mapeamento, os principais itens internos de custos para o funcionamento da farmácia hospitalar, como os: materiais de expediente; embalagens; materiais de limpeza; despesas com pessoal, entre outros. Quanto a despesas de ocupação, verifica-se que o setor farmacêutico possui despesas com custos indiretos relacionados à energia, água, telefone, bem como a depreciação de equipamentos, manutenção e instalações.

Com a identificação das atividades e dos recursos da farmácia hospitalar, foi possível relacioná-los aos direcionadores de custos. Estes, por sua vez, possibilita ao gestor reconhecer o custo e/ou consumo de cada atividade executada na farmácia. Assim, compreende-se que para o recurso de Despesas com Pessoal, os direcionadores apresentados na pesquisa foram: as horas trabalhadas e os números de funcionários.

Por último, foi relacionado às atividades do processo com os “*cost drivers*” pelo critério ABC, determinando, com isso, o quanto cada atividade consumiu de recursos. Pode ser observado nos resultados que, através da alocação dos recursos com as atividades da farmácia hospitalar, um mesmo recurso pode ser consumido por várias atividades ao mesmo tempo.

Com base nesses resultados, a presente pesquisa respondeu a seguinte pergunta-chave: “Quais os aspectos que mais influenciam na implantação do custeio ABC no Hospital Regional de Cajazeiras-PB?”

Assim, verificou-se a facilidade em se adaptar a metodologia ABC no setor estudado, pelo fato do hospital apresentar atividades bem definidas, o que possibilita gerar informações úteis para o processo decisório. Nesse sentido, compreende-se que a ausência de um sistema de custo na farmácia hospitalar, impede que a administração possa avaliar a utilização correta dos recursos financeiros aplicados, bem como os resultados obtidos nas suas atividades. Uma vez que, o método *ABC* indica que não são os produtos ou serviços que consomem recursos, mas as atividades relacionadas aos mesmos.

No entanto, a ausência de um sistema de informações direcionada à contabilidade de custos, bem como ao detalhamento dos gastos totais, podem dificultar o rastreamento dos elementos necessários à implantação do ABC. Como no caso das Despesas de Ocupação (energia e telefone, por exemplo), em que a administração do hospital informou que não teria como identificar os valores relacionados apenas aos gastos da farmácia hospitalar, pois encontra-se unificada com toda instituição. Sendo ainda, tais custos, distribuídos entre o Estado e o Hospital, com pagamento realizado por ambas as partes.

Assim, os custos relacionados com Pessoal são de responsabilidade da Secretaria Estadual de Saúde, já as despesas com *internet* e material de expediente, que é de responsabilidade da administração do Hospital, pois o mesmo recebe verbas para custeio. Outra dificuldade encontrada para a implantação do ABC foi com relação a obtenção de informações detalhadas, já que é um procedimento demorado quando se executa o mapeamento de todo o processo relacionado a farmácia, o que implica dispêndio de tempo e de recursos para a sua geração.

Compreende-se que, para a implantação de qualquer método de custeio é necessário levar em consideração as reais necessidades da instituição. Já que, esse tipo de informação tornar-se importante ferramenta de controle das atividades, garantindo, com isso, o alcance dos objetivos determinados no orçamento público. Nesse contexto, entende-se que o ABC tem se mostrado como um diferencial por gerar um maior número de informações, principalmente em setores no qual suas atividades estão relacionadas às prestações de serviços, envolvendo várias atividades.

Diante desses fatos, essa pesquisa evidenciou a possibilidade da gestão hospitalar utilizar métodos de custeio. Uma vez que a contabilidade de custos se torna relevante

para o desempenho organizacional, através de ferramentas que devem ser adaptadas ao planejamento da organização, como o de fornecer dados importantes sobre os custos padrões, orçamentos e investimentos. Podendo se tornar uma excelente ferramenta de gestão de custos para esse setor de serviços, proporcionando melhores resultados nos serviços prestados aos seus pacientes.

Espera-se que essa pesquisa estimule outros pesquisadores a se dedicarem em estudos relacionados com os métodos de custeio. Deseja-se ainda, que esta possa contribuir no meio acadêmico, gerando mais conhecimento, bem como servindo de suporte para o processo decisório das empresas.

Como sugestão de novas pesquisas, estudo em outras farmácias hospitalares, possibilitando um estudo comparativo, como hospitais públicos e privados. Além destes, futuros pesquisadores podem operacionalizar este método, com o uso dos dados numéricos de custos da empresa pesquisada, procurando meios para solucionar suas limitações, no intuito de ampliar esse trabalho.

Pode-se ainda, realizar estudos em hospitais que já utilizam o método de custeio ABC, verificando como foi o processo de implantação do método, evidenciando suas dificuldades e facilidades, bem como quais os resultados obtidos pela instituição.

## REFERÊNCIAS

ABBAS, Katia; LEZANA, Álvaro Guillermo Rojas; MENEZES, Emílio Araújo Menezes. **Apuração dos custos nas organizações hospitalares: o método ABC aplicado no serviço de processamento de roupas de um hospital.** Rev. FAE, Curitiba, v.5, n.2, p.77-97, maio/ago 2002.

ALMEIDA, René Alain Santana de; *et at.* **ABC NO SETOR GOVERNAMENTAL: UM ESTUDO DE CASO NO MUNICÍPIO DE ARAMARI, BAHIA.** 2005. Disponível em: [http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos\\_1/248.pdf](http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/248.pdf). Acesso em: 08/04/2013.

ALMEIDA, Maria da Glória Ferni. **Um estudo da margem de contribuição através do custeio variável em uma indústria e comércio de utensílios domésticos no Estado da Paraíba.** Monografia, curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Campina Grande, 2008.

ALONSO, Marcos. **Custo no Serviço Público.** Revista do Serviço Público Ano 50. Número 1Jan-Mar 1999.

ANDRADE, Maria Gerliane de. **Utilização dos métodos de custeio: um estudo de caso em uma academia de ginástica na cidade de Sousa/PB.** Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis. Sousa, 2010.

BEUREN, Ilse Maria; SCHLINDWEIN, Nair Fernandes. **Uso do Custeio por Absorção e do Sistema RKW para gerar informações gerenciais: Um estudo de caso em hospital.** ABCustos Associação Brasileira de Custos - Vol. III nº 2 :24-47 mai/ago 2008.

BITTENCOURT, O.N.S. **O emprego do método de custeio baseado em atividades: Activity-based costing – como instrumento de apoio à decisão na área hospitalar.** Dissertação (Mestrado em Administração), Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1999.

DAFT, R. **Administração.** 4. ed. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1999.

DEMO, P. **Metodologia do Conhecimento Científico.** São Paulo: Atlas, 2007.

FAGUNDES, Jair Antonio. **Apostila de Contabilidade de Custos.** Rio Grande do Sul, fev 2004. Disponível em: <<http://labinfo.cefetrs.edu.br/professores/durval>. Acesso em:

FERREIRA, Ricardo J. **Contabilidade de Custos.** Teoria e Questões comentadas. 4 Edição. Ed Ferreira. Rio de Janeiro: 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2010

GUIMARAES, K .M.S. **Uma abordagem teórica do gerenciamento de custos e avaliação do desempenho na administração pública**. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, ano XXX, n.128, p. 35-43, mar.abr. 2001.

HORNGREN, C.T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de Custos**. LTC. 9ª Edição. Rio de Janeiro, 2004.

IUDÍCIBUS, S. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. 3º Ed., São Paulo, Editora Atlas S.A, 2002.

LIMA JUNIOR, Jacinto Francisco de. **Um Estudo Bibliométrico sobre Artigos Científicos em Custos da Contabilidade Governamental Publicados no Congresso Brasileiro de Custos, no Período de 2003 a 2007**. Monografia apresentada na Universidade Federal de Campina Grande, Sousa-PB, 2008. Disponível em: [http://www.ccjs.ufcg.edu.br/monografias\\_uacc/t](http://www.ccjs.ufcg.edu.br/monografias_uacc/t). Acesso em: 27/01/2013.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. rap — rio de Janeiro 44(4):791-820, Jul./ago. 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>. Acesso em: 10/03/2013.

MARION, J.C. **Contabilidade Empresarial**. 11º Ed., São Paulo: Editora Atlas, S.A, 2005.

MAUSS, Cesar Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de Custos aplicada ao Gestor Público**. Modelo para mensuração e análise da eficiência governamental. Ed Atlas, São Paulo, 2008.

MAUAD, Luiz G. A.; PAMPLONA, Edson O. **O Custeio ABC em empresas de serviços**: características observadas na implantação em uma empresa do setor. IX Congresso Brasileiro de Custos. Outubro de 2002. São Paulo, SP. Disponível em: <http://www.custosgerenciais.com.br/arquivos/21.pdf>. Acesso em:25/02/2013.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. V. **Contabilidade Avançada**. 11 ed. São Paulo: Frase Editora, 2003.

OLIVEIRA, Luís Martins de; José Hernandez, PEREZ JR. **Contabilidade de Custos para não Contadores**. 4 Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Karla Eloisse Alencar de. **Uma Análise da Implantação do Método ABC em um Centro de Formação de Condutores na Cidade de Sousa/PB**. Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis. Sousa, 2011.

PACHECO, Regina Silvia. **Mensuração de Desempenho no Setor Público: Os Termos do Debate**. 2009. Disponível em:  
[http://repositorio.fjp.mg.gov.br/consad/bitstream/123456789/320/1/C2\\_TP\\_MENSURA%C3%87%C3%83O%20DE%20DESEMPENHO%20NO%20SETOR%20PUBLICO.pdf](http://repositorio.fjp.mg.gov.br/consad/bitstream/123456789/320/1/C2_TP_MENSURA%C3%87%C3%83O%20DE%20DESEMPENHO%20NO%20SETOR%20PUBLICO.pdf)  
Acesso em: 05/03/2014.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de formação contábil**. 5 Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, Cesar Augusto Tiburcio, (org) et al. **Custos no Setor Público**. Ed. UnB, Brasília, 2007.

SOUZA, Antônio Carlos de. **TCC: métodos e técnicas**. Florianópolis: Visual Books, 2007.

SÖTHE, Ari; *et al.* **Custos no setor público: análise da inserção do método ABC após a publicação da LRF e do estudo nº 12 do IFAC**. XIX Congresso Brasileiro de Custos – Bento Gonçalves, RS, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2012.

WIEMER, Ana Paula Moreira; RIBEIRO, Daniel Cerqueira. **Custos no Serviço Público**. 2004. Disponível em:  
<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos42004/187.pdf>. Acesso em: 25/02/2014.

VERGARA, Sylvia Constant – **Projetos e relatórios de pesquisa em administração** – 4ª edição – São Paulo: Atlas, 2007.

## APÊNDICE - Roteiro de Entrevista



**Universidade Federal de Campina Grande  
Centro de Ciências Jurídicas e Sociais  
Unidade Acadêmica de Ciências Contábeis**



Entrevista – Hospital Regional de Cajazeiras

- 1. Como é realizada a compra dos medicamentos/matérias descartáveis?**
  - ( ) Por processo de licitação pública
  - ( ) Por recebimento de medicamentos através de um processo de troca ou doações
  - ( ) Por recebimento de medicamentos para programas do Ministério da Saúde
  
2. Como é feita a distribuição dos medicamentos?
  - ( ) Diretamente para as centrais de dispensação interna ou ambulatorial
  - ( ) Encaminhada aos setores de manipulação
  - ( ) Fracionamento
  - ( ) Central de diluição
  
3. Qual o horário de funcionamento da farmácia?
  
4. Quanto ao procedimento de fornecimento de medicamentos e materiais é feito diariamente?
  
5. Qual é o procedimento realizado para o fornecimento de medicamentos e materiais no centro cirúrgico?
  
6. Qual o sistema de regime de contratação de funcionários da farmácia?
  - ( ) Efetivos pelo governo
  - ( ) Regime estatutário
  - ( ) Externos ao quadro
  - ( ) Contratados pelo Estado
  
7. O hospital tem apenas uma farmácia central que atende a todos os setores?
  
8. Existe a possibilidade de identificar despesas apenas da farmácia como: salários dos funcionários, energia, telefone, material de expediente, entre outras?
  
9. O Hospital realiza planejamento estratégico, metas e sistema de custeio?



10. Quanto aos funcionários quais os cargos ele possui conforme quadro abaixo, colocando a quantidade em cada cargo:

<b>Código</b>	<b>Itens de custo</b>	<b>Quantidade</b>
1	Mensageiros	
2	Técnicos Farm. Manipulação (Farmaco)	
3	Técnicos Farm. De Soluções Injetáveis	
4	Auxiliar Farm. Do Centro Cirúrgico Obstétrico	
5	Auxiliar Farm. Do Centro Cirúrgico Pediátrico	
6	Auxiliar Farm. Do Centro Cirúrgico Ginecológico	
7	Aux. Farm da Dispensação Interna	
8	Farmacêuticos Plantonistas	
9	Farmacêutico Diarista	
10	Técnicos Farm, da Dispensação Ambulatorial	
11	Auxiliares Estoquistas	
12	Coordenação Geral da Farmácia	
13	Técnico Farm. De Fracionamento e Manipulação(Farmaco)	
	<b>Total de Funcionários</b>	

11. Quanto às atividades exercidas na farmácia, confirme quais são, conforme o quadro abaixo:

<b>Código</b>	<b>Itens de custo</b>	<b>Sim/Não</b>
	Gerenciamento de Estoque	
	Administração Geral	
	Serviços de Manipulação (Farmaco)	
	Serviços de Fracionamento	
	Diluição de Soluções injetáveis	
	Diluição de Nutrições Parentais	
	Serviços de Dispensação Ambulatorial	
	Serviços de Dispensação Interna	
	Serviços de Entrega	