



XIV CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS

II Congreso Colombiano de Costos y Gestión

*Los costos y la gestión en la ruta
de la innovación y el conocimiento!*

ABC E TDABC EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES: UMA ANÁLISE DESCRITIVA DA LITERATURA NACIONAL E INTERNACIONAL

Autores:

Katia Abbas
katia_abbas@yahoo.com.br

Juliane Andressa Pavão
julianepavao@hotmail.com

Letícia Matioli Grejo
leticia.mgrejo@gmail.com

Claudinéia Nunes Veloso
claudineia_triplice@hotmail.com

Reinaldo Camacho
reinaldo.rcamacho@gmail.com

Área temática:

Teoría general de costos, sistemas y modelos de gestión.

Metodología aplicada:

M2 – De caso /Estudio de campo

Medellín, Colombia, Septiembre 9, 10, 11 de 2015

Convocan:



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS
DEPARTAMENTO DE
CIENCIAS CONTABLES



RESUMO

Muitas organizações não adotam o método de custeio baseado em atividades devido à dificuldade e onerosidade envolvidos em sua implantação e manutenção. Assim, Kaplan e Anderson (2007) propuseram uma nova abordagem para reduzir os problemas deste método e que recebeu a denominação de *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC). Desta forma, o objetivo deste artigo é analisar as pesquisas sobre os temas ABC e TDABC publicadas na literatura brasileira e internacional na área de contabilidade entre os anos de 1995 a 2015 em organizações hospitalares. Esta pesquisa descritiva e bibliográfica selecionou artigos publicados em periódicos nacionais, internacionais e em congressos, bem como dissertações e teses defendidas em Programas de Pós-Graduação em Contabilidade totalizando 39 pesquisas. O Congresso Brasileiro de Custos se destacou com maior número de publicações sobre o ABC tendo como auge o período de 2003 a 2005 e os segmentos mais abordados para a aplicação do referido métodos foram o de ginecologia e obstetrícia e maternidade. O pesquisador que obteve maior destaque, também em relação ao ABC foi Antônio Artur de Souza que contou com cinco publicações em periódicos nacionais e com seis estudos publicados nos anais do Congresso Brasileiro de Custos. Em relação ao TDABC, este método ainda é pouco explorado pela literatura nacional e internacional contábil.

Palavras-chave: *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC); *Activity-Based Costing* (ABC); Hospital.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade de custos, que surgiu inicialmente para avaliação de estoques e apuração do resultado do período, foi se aprimorando cada vez mais, e passou a ser utilizada também no campo gerencial, auxiliando o controle e a tomada de decisão. Atualmente, com suas ferramentas, métodos de custeio e artefatos, é uma das principais fontes de informações gerenciais nas empresas (ALMEIDA; SANTOS, 2007).

Os métodos de custeio, que são práticas para mensuração dos custos incorridos, podem ser classificados como tradicionais e avançados e/ou contemporâneos. Dentre os métodos tradicionais, Kaplan e Cooper (1998), Brimson (1996), Johnson e Kaplan (1987) e Megliorini (2012) citam o custeio por absorção, métodos das seções homogêneas (RKW) e o custeio variável, e como método contemporâneo o custeio baseado em atividade (ABC). Diante das necessidades e evoluções de um cenário contemporâneo o método de custeio baseado em atividades (ABC) passou por algumas inovações, e foi então desenvolvido o método *time-driven activity-based costing* (TDABC).

O ABC proposto por Cooper e Kaplan na década de 80 e adotado por empresas como Hewlett-Packard, John Deere, Siemens, GM, entre outras (SAKURAI, 1997), surgiu para superar as deficiências dos métodos tradicionais, pois não forneciam informações suficientes para tomada de decisão, tendo em vista que esses, “foram desenhados para épocas anteriores, quando a mão-de-obra direta e os materiais eram os fatores de produção determinantes, a tecnologia era estável, as despesas indiretas apoiavam o processo produtivo e existia um número limitado de produtos” (BRIMSON, 1996, p. 23).

Este método, que segundo Cooper e Slagmulder (2003) consiste em reduzir custos e simultaneamente melhorar a posição estratégica da empresa, considera que as atividades é quem consomem recursos gerando custos e que os produtos consomem as atividades absorvendo seus custos, ou seja, não são os produtos que consomem os recursos. Portanto, é preciso entender o comportamento dos custos das atividades envolvidas no processo, encontrando as relações entre os produtos e as atividades. Este método torna o cálculo dos custos mais próximo do real, ou seja, ele supera os métodos tradicionais, que atribuem os custos indiretos aos produtos através de bases de rateio arbitrárias (BORNIA, 2002).

Em pesquisa realizada por Frezatti (2005) em empresas de médio e grande porte brasileiras, o ABC é o método menos utilizado, ou seja, apenas 15% das 119 empresas

investigadas utilizam este método. Corroborando com Frezatti, Abbas et al. (2014) realizou pesquisas especificamente no ambiente hospitalar, para verificar se o custeio baseado em atividades, que aparece em vários estudos, tanto nacionais quanto internacionais (BAUMGARTNER, 1998; GOULART, 2000; CAO, TOYABE; AKAZAWA, 2006; STRUETT, SOUZA e RAIMUNDINI, 2007; POPESKO e NOVÁK, 2011), e constatou que apenas um hospital, dentre os 14 analisados, utiliza o método. Os hospitais pesquisados ainda utilizam os métodos tradicionais.

Vários autores abordam que apesar dos vários benefícios gerados pela utilização do ABC, muitas organizações não adotam este método devido à complexidade, dificuldade e onerosidade envolvidos em sua implantação e manutenção (BORNIA, 2002; AILLÓN, 2013; HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004; BARRET, 2005). Assim, tendo em vista as críticas e a pouca utilização do método, por parte das empresas, e com o objetivo de superar as limitações do ABC, Kaplan e Anderson propuseram em 2001 inovações e desenvolveram uma nova modelagem de cálculo de custos, onde o fator tempo é o principal direcionador de custos, assim denominado TDABC, que segundo os próprios criadores do método, é mais simples, rápido, acessível e menos dispendioso (KAPLAN; ANDERSON, 2007).

Pesquisas brasileiras tem abordado os métodos ABC e TDABC e sugerido sua implantação em vários tipos de empresas. Desta forma, o objetivo do estudo é analisar as pesquisas sobre os temas ABC e TDABC publicadas na literatura brasileira e internacional na área de contabilidade entre os anos de 1995 a 2015 em organizações hospitalares.

Este artigo está organizado em mais quatro seções, além desta introdução. Na segunda seção é apresentada a revisão de literatura que discorre brevemente sobre o ABC e sobre o TDABC. Na terceira seção a metodologia utilizada para a execução da pesquisa. A quarta evidencia os dados analisados e por fim, a quinta seção apresenta as considerações finais e sugestões para futuras pesquisas.

2 PLATAFORMA TEÓRICA

Nesta seção será abordado brevemente a evolução e definições do ABC e, em seguida, será evidenciado o referencial teórico a respeito da nova abordagem, o TDABC.

2.1 *Activity-Based Costing* (ABC)

Em 1988, Cooper e Kaplan publicaram o artigo “*Measure costs right: make the right decisions*” no qual apresentaram o ABC como um novo enfoque para cálculo dos custos e, assim, assumiram a paternidade do método (BORNIA, 2002). No Brasil, os estudos e pesquisas sobre método tiveram início em 1989, no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, onde este assunto é ensinado tanto para os alunos de graduação quanto para os de pós-graduação (NAKAGAWA, 1994).

O ABC é um método que tem como objetivo avaliar com precisão as atividades desenvolvidas em uma organização, utilizando direcionadores para alocar os custos indiretos para as atividades e destas para os produtos. De acordo com a figura 1, este método parte do pressuposto que os recursos são consumidos por suas atividades e estas a seu objeto de custo, sendo que os recursos são consequências das atividades consideradas necessárias para fabricá-los (NAKAGAWA, 1994). Enquanto no método tradicional a alocação dos custos é feita através de critérios de rateios limitados (geralmente pelas horas ou custos de mão de obra), no ABC há um grande número de critérios (direcionadores de recursos e de atividades), cada qual específico à atividade a que se relaciona e também aos produtos.

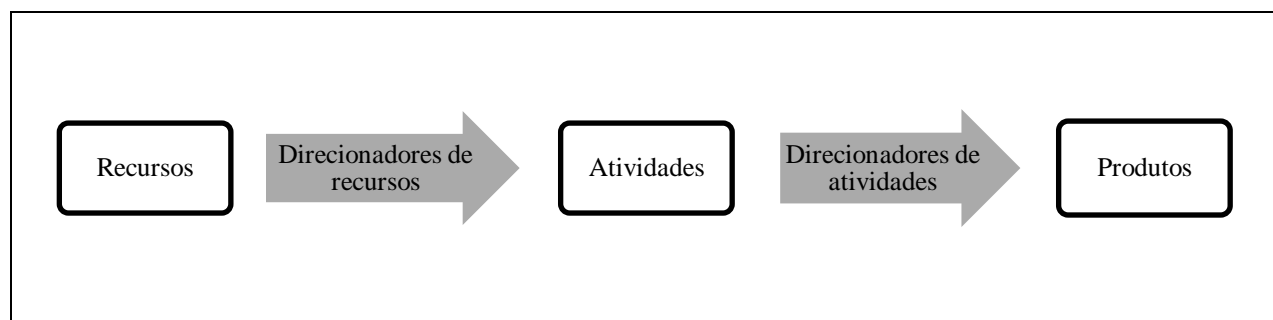


Figura 1: Método de custeio ABC

Fonte: Adaptado de Cogan (1997)

Assim, criado para superar as deficiências dos métodos tradicionais, algumas dificuldades auxiliaram a desinstitucionalização do ABC, tais como a complexidade envolvida na sua implementação, os altos custos de manutenção, a falta de conhecimento e ausência de interesse pelos gestores, a falta de profissionalização, a perda de apoio da alta gerência, e o tempo envolvido na sua implantação e execução (AILLÓN, 2013). Já, Kaplan e Anderson (2007) ressaltam a dificuldade e complexidade relacionadas à identificação dos diversos direcionadores

de atividades, o que levou muitas empresas a não utilizarem o método ou abandonarem a sua utilização.

2.2 Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC)

Em 2001 Kaplan e Anderson revisaram a estrutura do modelo ABC e propuseram uma nova abordagem a fim de diminuir os problemas do método de ABC. Esta nova abordagem recebeu a denominação de *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC) (DALMÁCIO; REZENDE; AGUIAR, 2007).

O TDABC é um método de custeio prático que permite a determinação dos custos e melhor utilização e rentabilidade de seus processos, propiciando as empresas melhorarem a sua gestão de custos (KAPLAN; ANDERSON, 2007). Seus idealizadores ressaltam que é mais simples, menos oneroso e mais preciso do que o método ABC, pois simplifica os processos de custeio, eliminando a necessidade de alocação de custos para as atividades antes de alocá-los aos produtos. Para Pernot, Roodhooft e Abbeele(2007) a característica mais importante desta técnica é a sua simplicidade, assim, o método de custeio TDABC pode ser implantado com maior agilidade e atualizado mais facilmente.

A aplicação do TDABC consiste em seis fases: (i) identificar os recursos consumidos pelas atividades; (ii) identificar o total de custos; (iii) mensurar a real capacidade produtiva das atividades; (iv) calcular o custo unitário; (v) determinar o tempo consumido por atividade; e (vi) multiplicar o custo unitário pelo tempo consumido por atividade (EVERAERT; BRUGGEMAN; CREUS, 2008).

De acordo com Kaplan e Anderson (2007) esta nova abordagem “atribui os custos dos recursos diretamente aos objetos de custos usando uma estrutura simples exigindo apenas dois conjuntos de estimativas.” A primeira estimativa consiste em calcular o custo de fornecimento de capacidade de recursos e como segunda estimativa tem-se a necessidade de encontrar a taxa de custos da capacidade.

Kaplan e Anderson (2007) apresentam a seguinte fórmula para cálculo da taxa do custo da capacidade:

$$\text{Taxa do custo da capacidade} = \frac{\text{Custo da capacidade fornecida}}{\text{Capacidade prática dos recursos fornecidos}}$$

O custo da capacidade fornecida corresponde aos gastos do período, sendo formado por todos os custos indiretos que foram alocados ao departamento através de direcionadores de custos. E, a capacidade prática, segundo Kaplan e Anderson (2007), é entendida como o tempo despendido para realização das atividades, não se incluem supervisores ou pessoal de apoio, como também os horários de intervalos para repouso, treinamento, reuniões, manutenção e quaisquer outros intervalos. Para cálculo da capacidade prática deve-se levar em consideração o tempo efetivamente trabalhado, o que difere da capacidade teórica, que é o tempo previsto de acordo com a jornada de trabalho. Assim, a capacidade prática é o tempo efetivamente trabalhado na realização das atividades, que Kaplan e Anderson (2007) consideram em média de 80 a 85% da capacidade plena (teórica).

Segue exemplo com base em dados extraídos de Kaplan e Anderson (2007), para cálculo da taxa do custo da capacidade, considerado para um trimestre, esta é a primeira estimativa para a realização.

Kaplan e Anderson (2007) ressaltam ainda que o método é ampliável com facilidade para abranger todo o âmbito do empreendimento, mediante *softwares* aplicáveis a toda a empresa e por meio de tecnologias de banco de dados. Permite a manutenção rápida e pouco dispendiosa do modelo; fornece informações detalhadas que auxiliam a identificar as causas básicas dos problemas; e ainda é aplicável a muitos setores ou empresas.

Essas vantagens, citadas acima, permitem ao método ABC evoluir de um sistema financeiro complexo, oneroso e subjetivo para uma ferramenta que fornece dados práticos aos gestores, com rapidez, frequência e a baixo custo (KAPLAN; ANDERSON, 2007).

3 DESIGN METODOLÓGICO

Este estudo se classifica como pesquisa bibliográfica descritiva, pois busca analisar os estudos nacionais e internacionais com o tema ABC e TDABC. Para tanto, foram selecionados artigos publicados em periódicos nacionais, internacionais e em congressos, bem como dissertações e teses defendidas em Programas de Pós-Graduação em Contabilidade do Brasil. Utilizou-se como palavras de busca “custeio baseado em atividades”, “ABC”, “*activity based costing*”, “custeio baseado em atividades e tempo”, “TDABC”, “*Time-Driven Activity Based Costing*”, entretanto foram selecionadas apenas as publicações que tratavam do ABC ou TDABC em organizações hospitalares, abrangendo os anos entre 1995 a 2015.

Foram pesquisados artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos, dezesseis periódicos nacionais e dezessete internacionais da área da contabilidade. Em relação aos Programas de Pós-Graduação em Contabilidade localizados no Brasil, realizou-se a pesquisa em dezessete programas tanto de universidades públicas quanto privadas, como segue:

- a) universo contábil;
- b) revista de educação e pesquisa em contabilidade;
- c) revista de contabilidade e organizações;
- d) vista & revista;
- e) contabilidade e finanças;
- f) revista eletrônica de contabilidade;
- g) revista enfoque;
- h) ABC custos;
- i) revista de contabilidade e controladoria;
- j) contabilidade, gestão e governança (UNB contábil);
- k) revista contemporânea de contabilidade;
- l) BBR – Brazilian Business Review;
- m) base unisinos;
- n) revista de Contabilidade (UERJ);
- o) revista Capital Científico – Eletrônica (RCCe);
- p) pensar contábil;
- q) journal of accounting research;
- r) journal of accounting and economics;
- s) journal of accounting, auditing and finance;
- t) review of accounting studies;
- u) contemporary accounting research;
- v) the accounting review;
- w) journal of management accounting research;
- x) global journal of business research;
- y) management accounting research;
- z) world of accounting science;
- aa) critical perspectives on accounting;

- bb) accounting, organizations and society;
- cc) european accounting review;
- dd) harvard business review;
- ee) accounting, auditing & accountability jornal;
- ff) management accounting quarterly;
- gg) health care management review;
- hh) programa de pós-graduação em contabilidade – UFPR;
- ii) programa de pós-graduação em controladoria e contabilidade – USP;
- jj) programa de pós-graduação em controladoria e contabilidade – USP/RP;
- kk) programa de pós-graduação em contabilidade – UFSC;
- ll) programa de pós-graduação em ciências contábeis – FURB;
- mm) programa de pós-graduação em ciências contábeis – UNB;
- nn) programa de pós-graduação em ciências contábeis – UNISINOS;
- oo) programa de pós-graduação em contabilidade – UFBA;
- pp) programa de pós-graduação em ciências contábeis – UERJ;
- qq) programa de pós-graduação em administração e controladoria – UFC;
- rr) centro de pós-graduação e pesquisas em contabilidade e controladoria – UFMG;
- ss) programa de pós-graduação em ciências contábeis – UFES;
- tt) programa de pós-graduação em ciências contábeis - Universidade Presbiteriana Mackenzie;
- uu) programa de pós-graduação em ciências contábeis – UFPE;
- vv) programa de pós-graduação em ciências contábeis – UFRJ;
- ww) programa de ciências contábeis e atuarias da PUC-SP;
- xx) programa de mestrado em ciências contábeis - FECAP – fundação escola de comércio Álvares Penteado.

No total, foram encontradas trinta e oito publicações com o tema ABC, sendo uma pesquisa publicada no periódico internacional *Health Care Management Review*, nove em periódicos nacionais, três dissertações de mestrados e, com maior número de artigos, o Congresso Brasileiro de Custos ganha destaque com vinte e cinco publicações. Com o tema TDABC foram encontradas apenas duas pesquisas, visto que este assunto é recente e ainda pouco estudado na contabilidade. Em outras áreas do conhecimento, tal como na engenharia, acredita-se que há um

número maior de estudos com ambas as temáticas. As publicações analisadas estão demonstradas no quadro 1.

Ano	Autores	Título	Periódico/Universidade
1996	S. Udpa	Activity-based costing for hospitals	Health Care Management Review
1998	G. V. Souza; H. Y. Ching	Utilização do sistema custeio e gestão baseada em atividade (ABC/M) em uma instituição hospitalar metodologia de implantação e principais benefícios	Congresso Brasileiro de Custos
1999	H.Y. Ching; V. Souza	Aplicação do custeio baseado em atividades na determinação de custos e preços de partos, diárias de maternidade e de berçários em uma maternidade	Congresso Brasileiro de Custos
2000	H. L. Fukomoto; R. Freitas	Implantação do custeio baseado em atividades ABC/ABM no setor hospitalar: banco de sangue, um caso prático	Congresso Brasileiro de Custos
2000	J. A. Falk	Metodologia abc de custos hospitalares	Congresso Brasileiro de Custos
2001	R. Freitas; H. L. Fukumoto	Implantação do custeio baseado em atividades ABC/ABM no setor hospitalar: centro cirúrgico, um caso prático	Congresso Brasileiro de Custos
2002	M. A. M. Struett; A. A. Souza	Análise da aplicabilidade do custeio baseado em atividades em um hospital público	Congresso Brasileiro de Custos
2002	A. P. F. Silva; L. C. Miranda; J. A. Falk	Estudo dos métodos de custeio mais utilizados pelos hospitais de Recife	Congresso Brasileiro de Custos
2002	U. C. T. Lagioia; F. F. Silva; V. M. R. Sá; L. C. Miranda; J. A. Falk	Estudo sobre métodos de custeio em instituições hospitalares	Congresso Brasileiro de Custos
2003	M. A. M. Struett; A. A. Souza; S. L. Raimundini; E. M. Botelho	Análise da aplicação do sistema de custeio baseado em atividades em hospitais públicos	Contabilidade, gestão e governança (UNB)
2003	P. R. Rosa; C. H. S. Santos	Gestão de custos num hospital de Santa Cruz do Sul, RS	Vista & Revista
2003	J. Zanotelli; M. L. Pesente; L. Zorzal	ABC aplicado em um laboratório de análises clínicas: um estudo de caso	Congresso Brasileiro de Custos
2003	M. N. M. Pessoa; M. G. A. Peter; M. S. Josué; N. Tenório; S. M. Santos	Gerenciamento de custos em hospitais públicos - aplicação do ABC no hospital São José de doenças infecciosas	Congresso Brasileiro de Custos
2003	D. R. Cunha; T. N. Oliveira; G. A. S. F. Lima	O uso do ABC - custeio baseado em atividades - na gestão de custos: aplicação do modelo na lavanderia do hospital do coração de Natal/RN	Congresso Brasileiro de Custos
2003	A. C. Pereira; T. C. A. Barbosa	Estudo sobre o método de custeio adotado pela Unidade de nutrição e dietética de um hospital	Congresso Brasileiro de Custos

2004	S. A. S. Brasil	Custeio baseado em atividades aplicado à prestação de serviços médicos de radiologia	Revista Contabilidade e Finanças
2004	M. A. M. Struett; A. A. Souza; S. L. Raimundini	Análise da aplicabilidade do sistema de custeio baseado em atividades em um hospital público	Vista & Revista
2004	T. D. O. Machado; T. B. Teixeira; R. V. Santos	Aplicação do sistema de custeio ABC no centro de informação do hospital das clínicas da faculdade de medicina de Ribeirão Preto	Congresso Brasileiro de Custos
2004	M. A. S. Machado; M. G. L. Medeiros	Sistema de custeio ABC aplicado a uma maternidade	Congresso Brasileiro de Custos
2004	M. E. L. V. Dallora; C. A. C. Bonacim; C. S. F. Tanaka; L. Silva	Gestão de custos aplicada à hospitais universitários-absorção versus ABC: a experiência do HCFMRP-USP	Congresso Brasileiro de Custos
2004	K. Abbas	Gestão hospitalar custeio baseado em atividades versus métodos tradicionais	Congresso Brasileiro de Custos
2005	S. L. Raimundini; A. A. Souza; E. M. Botelho; M. A. M. Struet; L. G. Reis	Análise da aplicabilidade do sistema ABC em hospitais e congêneres	Vista & Revista
2005	A. F. C. Junior; A. Souza; R. D. P. Coelho	Aplicabilidade do custeio baseado em atividades em hospitais	Vista & Revista
2005	F. D. Wensing; I. M. Beuren; F. M. Raupp; A. Durieux	Aplicação do activity-based costing no setor de maternidade de uma organização hospitalar	Vista & Revista
2005	S. L. Raimundini; A. A. Souza; E. M. Botelho; M. A. M. Struet; L. G. Reis	Aplicabilidade do custeio baseado em atividades: comparação entre hospital público e privado	Vista & Revista
2005	K. Abbas; V. L. Almeida; C. F. Santos; M. Petkow	Custeio baseado em atividades para organizações hospitalares - uma aplicação no serviço de densitometria óssea do hospital de São João Batista	Congresso Brasileiro de Custos
2006	M. Z. Silva	Mensuração dos custos de procedimentos médicos em organizações hospitalares: sistematização de um método de custeio híbrido à luz do ABC e da UEP	Programa de Pós-Graduação em Contabilidade – UFSC
2007	F. Z. Dalmácio; A. J. Rezende; A. B. Aguiar	Uma aplicação do time-driven ABC model no setor de serviço hospitalar: a nova abordagem do ABC proposta por Kaplan e Anderson	Vista & Revista
2007	G. J. Miranda. C. E. Carvalho; V. F. Martins; A. F. Faria	Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros	Revista Contabilidade e Finanças
2007	E. A. Leal; R. F. Santos; N. M. B. F. Santos	Aplicabilidade do custeio baseado em atividades e análise de custos em organizações hospitalares	Congresso Brasileiro de Custos

2007	A. A. Souza; N. C. Souza; S. L. Raimundini; M. A. M. Struett	Uma aplicação do custeio baseado em atividades na central de materiais esterilizados de hospitais	Congresso Brasileiro de Custos
2008	A. A. Souza; M. Guerra; T. L. M. Amorim; L. M. L. M. Pena; E. S. Moraes	Descrição do custeio baseado em atividades para o serviço de nutrição e dietética hospitalar	Congresso Brasileiro de Custos
2009	J. A. T. Avila; P. R. Cuellar; C. S. Ramirez	<i>Costos ABC em la gestión hospitalaria chilena: caso de investigación en el hospital regional de Talca – Chile</i>	Congresso Brasileiro de Custos
2009	A. A. Souza; M. Guerra; E. A. Avelar	Proposta de metodologia para a implantação do sistema de custeio baseado em atividades para organizações hospitalares	Congresso Brasileiro de Custos
2010	A. S. Oliveira	Custeio baseado em atividade - ABC: um estudo de caso sobre aplicabilidade e análise de custos em um hospital privado	Centro de Pós-graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria – UFMG
2010	E. M. Paixão; A. A. Souza; L. C. M. Lima	Custo do parto normal e cesáreo: replicação do custeio ABC	Congresso Brasileiro de Custos
2012	A. A. Souza; L. F. Oliveira; A. D. Souza; D. O. Xavier; A. G. Xavier	Custeio baseado em atividades em hospitais: modelagem das atividades do setor de engenharia clínica	Congresso Brasileiro de Custos
2012	H. A. Drumond; M. M. Alemão; M. A. Gonçalves; H. M. M. S. Mesquita; P. H. H. Reis	O uso do custeio baseado em atividades (ABC – activity based costing) na análise do processo de transplantes de fígado do Estado de Minas Gerais	Congresso Brasileiro de Custos
2013	H. S. Aillon	A desinstitucionalização do custeio baseado em atividades sob a ótica da nova sociologia institucional	Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade – USP

Quadro 1: Pesquisas analisadas

Depois de selecionadas, as publicações foram colocadas numa planilha eletrônica a fim de se fazer a leitura e extrair as informações de cada trabalho. Alguns estudos não apresentaram de forma explícita as informações necessárias a serem coletadas, desta forma considerou-se o entendimento dos autores desta pesquisa.

Foram encontradas três dissertações que abordam o ABC em organizações hospitalares no Programa de Ciências Contábeis e Atuarias da PUC-SP, porém como não são disponibilizadas para *download* não compõem a amostra estudada. O artigo intitulado “Análise da aplicabilidade

do sistema ABC em hospitais e congêneres” publicado no Congresso Brasileiro de Custos não fez parte do estudo, devido o mesmo ter sido publicado na Revista Vista & Revista.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção será apresentada a análise das pesquisas estudadas, sendo primeiramente uma análise descritiva temporal, por local de publicação e em segmentos. Em seguida, será feita uma análise que busca identificar as redes sociais dos autores que abordam o tema pesquisado.

4.1 Análise descritiva

No período temporal de 1995 a 2015, o Congresso Brasileiro de Custos se destacou com maior número de produções que abordam o ABC em organizações hospitalares tendo em vista que este congresso possui como objetivo de estudo temas da Gestão Estratégica de Custos (GEC), sendo os métodos de custeio ABC e TDABC inclusos na GEC.

Dentre os periódicos nacionais e internacionais, teses e dissertações da área de Ciências Contábeis, foram encontradas apenas três dissertações e nenhuma tese, sendo que duas dissertações estudaram a implementação do método de custeio ABC e a última abordou a desinstitucionalização do mesmo. Os periódicos apresentaram apenas onze artigos que analisaram o tema, sendo que é assunto mais pesquisado nacionalmente como evidencia a figura 2.

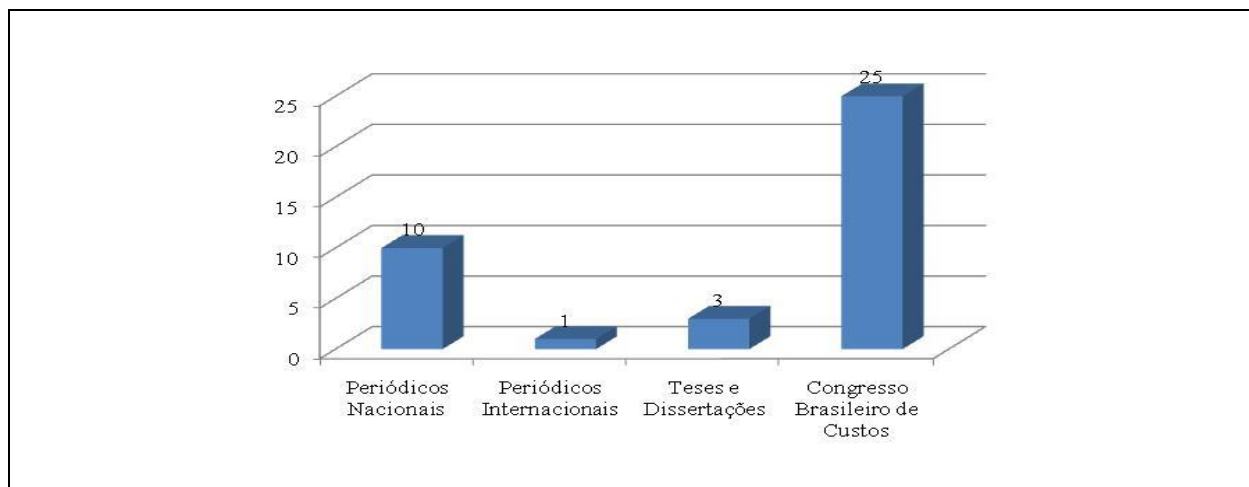


Figura 2: Total de pesquisas nos últimos 21 anos

Desde a apresentação da metodologia proposta por Kaplan e Cooper, este tema tem sido objeto de pesquisa e replicações em vários setores, inclusive em organizações hospitalares (BAUMGARTNER, 1998; GOULART, 2000; ABBAS, 2001; AILLÓN, 2013), setor onde é

possível perceber a evolução em pesquisas sobre tema encontrando seu ápice nos anos de 2003 e 2004, como demonstrado na figura 3. Após este período começa o declínio do ABC, sendo assim, Kaplan e Anderson propõem inovações ao método, e que, segundo os referidos autores continua fornecendo informações precisas tanto quanto o sistema convencional ABC, além de menor custo e tempo para sua implementação e manutenção, sendo este intitulado por TDABC, tornando-se o novo objeto de pesquisa que ainda é pouco explorado em organizações hospitalares, sendo encontrado apenas um artigo que aborda o método.

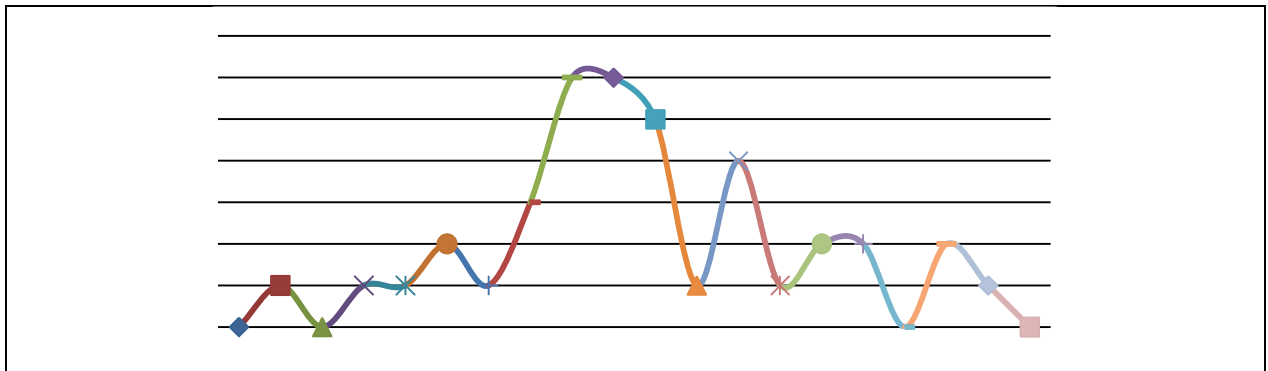


Figura 3: Total de pesquisas por ano

Como é possível observar na figura 4, tanto no Congresso Brasileiro de Custos, como nos periódicos nacionais houve um crescimento no número de pesquisas sobre o ABC em organizações hospitalares até os anos de 2003 a 2005, sendo que as dissertações foram publicadas apenas após este período, em 2006, 2010 e 2013.

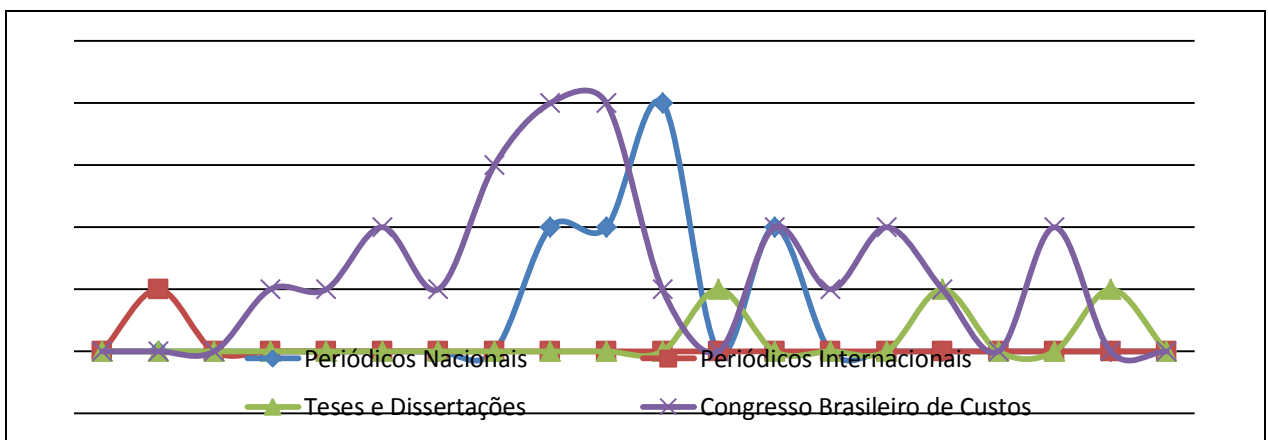


Figura 4: Análise temporal por local de publicação

Dos periódicos pesquisados, os que apresentaram maior quantidade de publicações foram os nacionais, sendo que dos dezesseis, apenas três deles publicaram sobre o tema com uma

representatividade aproximada de 25,64%. Apenas um dos dezessete periódicos internacionais pesquisados abordou o tema. Verifica-se que os programas de pós-graduação em contabilidade não tem dado a devida atenção à pesquisa sobre o método de custeio ABC utilizado para auxiliar a gestão de custos hospitalares. As informações estão disponibilizadas na tabela 1.

Tabela 1: Congressos, periódicos e programas de pós-graduação

Local de publicação	Nº.	%
Congresso Brasileiro de Custos	25	64,10
Vista & Revista	7	17,95
Revista Contabilidade e Finanças	2	5,13
Contabilidade, gestão e governança (UNB)	1	2,56
Health Care Management Review	1	2,56
Pós-Graduação em Contabilidade – UFSC	1	2,56
Pós-graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria – UFMG	1	2,56
Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade – USP	1	2,56
Total	39	100

Conforme evidenciado no quadro 2, as publicações em periódicos e congressos se concentram em segmentos diferenciados, demonstrando que o método ABC é aplicável de forma abrangente nas organizações hospitalares. Há também um estudo, de Silva (2006), com proposta de modelo híbrido, ou seja, a utilização do ABC em conjunto com outro método custeio, no caso o UEP (Unidade de Esforço de Produção). Além disso, em todos os artigos ou dissertações que utilizaram o ABC ou o TDABC, percebe-se que foi proposta uma aplicação dos métodos em algum setor ou procedimento do hospital.

Setor / Procedimento	Quantidade	%
Organização hospitalar	9	23,08
Ginecologia e obstetrícia	4	10,26
Maternidade	4	10,26
Lavanderia do hospital	3	7,69
Central de materiais esterilizados (CME)	2	5,13
Nutrição e dietética	2	5,13
Serviços de internamento	2	5,13
Radiologia Médica Convencional	1	2,56
Ambulatorial e hospitalar	1	2,56
Banco de sangue	1	2,56
Centro cirúrgico	1	2,56
Centro de informações e análises (CIA)	1	2,56

Cirurgias cardíacas	1	2,56
Custo da diária da enfermagem	1	2,56
Densitometria óssea	1	2,56
Departamento de sistema de informação	1	2,56
Engenharia clínica	1	2,56
Laboratório de análises clínicas	1	2,56
Transplante de fígado	1	2,56
Pronto-socorro	1	2,56
Total	39	100

Quadro 2: Setor ou procedimento de aplicação dos métodos

Algumas pesquisas, 23,68% dos trabalhos analisados, foram realizadas de forma abrangente, sem identificar o setor ou procedimentos. Em segundo lugar, aparecem os setores ginecologia e obstetrícia e a maternidade, que receberam maior atenção pelos pesquisadores, seguidos da lavanderia. Aparecem também estudos em centro cirúrgico, banco de sangue, laboratório de análises clínicas, pronto-socorro, dentre outros. Isto revela uma preocupação em mostrar a aplicabilidade dos métodos de custeio em organizações hospitalares apenas restritos a setores ou procedimentos.

4.2 Redes de relacionamento

Foram analisadas as redes de relacionamento dos autores que publicaram em periódicos nacionais e no Congresso Brasileiro de Custos. Não foram estudadas as redes para os autores das dissertações visto que este tipo de estudo emprega um único autor e também não se fez esta análise para o periódico internacional pelo fato dos artigos terem sido publicados de forma isolada.

Em relação à rede de relacionamento para os autores de periódicos nacionais, Antônio Artur de Souza, representado pelo seu sobrenome, apresenta o maior número de laços, com 12 pesquisadores, seguido por Ernani Mendes Botelho que se correspondeu com 8 pesquisadores. Conforme pode ser visto na figura 5 formaram-se outros três grupos, no qual dois autores construíram laços em pares.

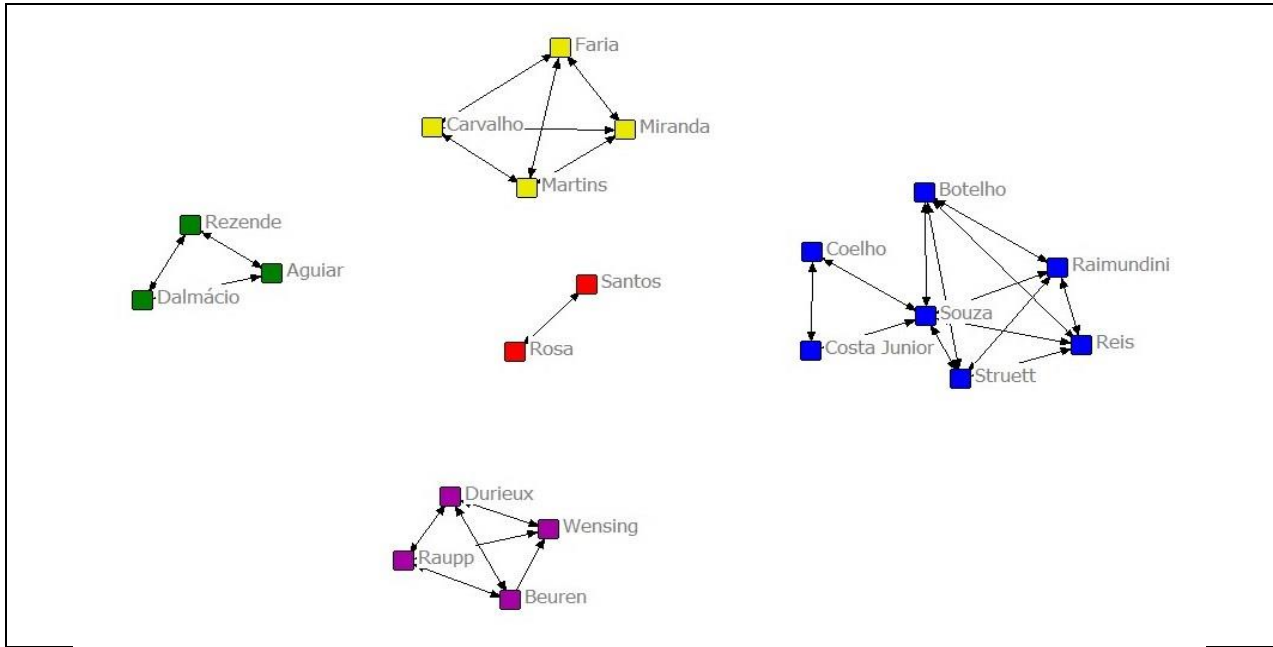


Figura 5: Análise das redes de relacionamento nos periódicos nacionais

Quanto à rede de relacionamento dos pesquisadores com publicações no Congresso Brasileiro de Custos, percebe-se na figura 6 que novamente o autor Antônio Artur de Souza apresenta o maior número de laços, correspondendo-se com 27 pesquisadores. A maior rede formada está representada pela cor roxa, seguida da cor alaranjada. Outras treze relações foram formadas, sendo elas em pares, trios, quádruplas e quintuplas.

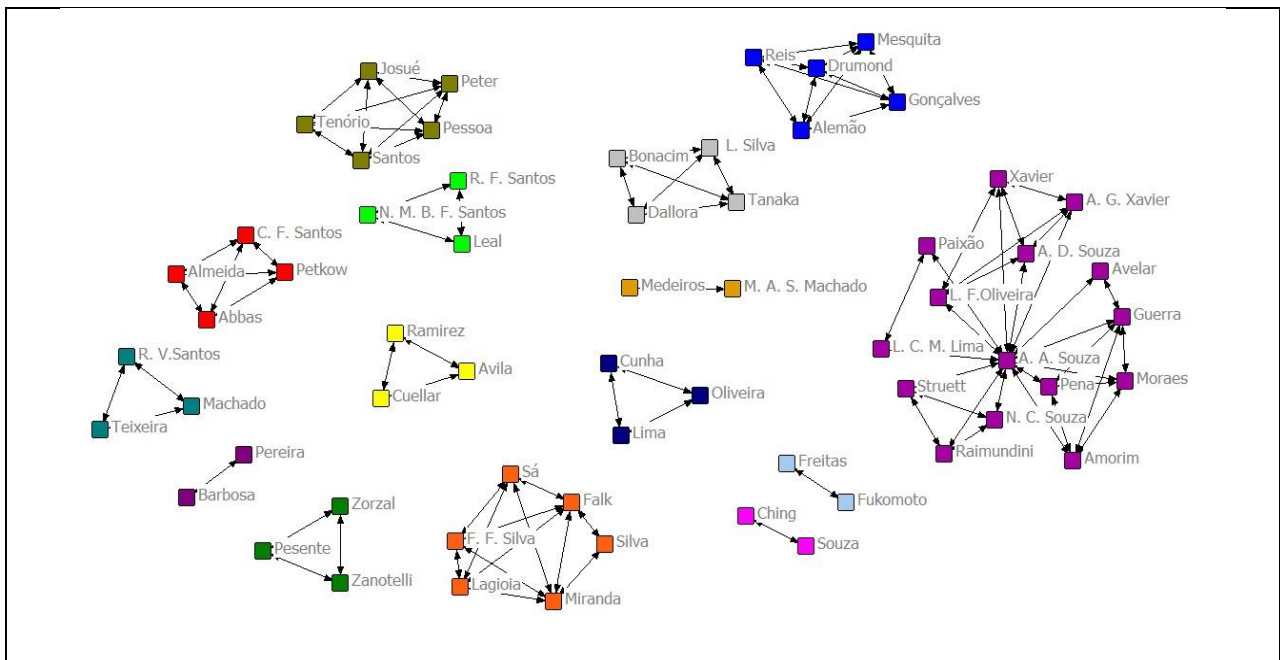


Figura 6: Análise das redes de relacionamento no Congresso Brasileiro de Custos

Desta forma, infere-se que o autor Antônio Artur de Souza é o que formou o maior número de laços, o que pode ter colaborado para sua produtividade, já que em três anos (de 2003 a 2005) este autor publicou cinco artigos em dois periódicos e seis no Congresso Brasileiro de Custos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo analisar as pesquisas sobre os temas ABC e TDABC publicadas na literatura brasileira e internacional entre os anos de 1995 a 2015 em organizações hospitalares. Para isso foram levantados os artigos publicados em periódicos nacionais e internacionais da área da contabilidade, bem como publicações do Congresso Brasileiro de Custos e dissertações e teses defendidas em Programas de Pós-Graduação em Contabilidade localizados no Brasil que empregaram os temas na área hospitalar.

Diante do estudo, observou-se que o Congresso Brasileiro de Custos se destacou com maior número de produções que abordam o ABC em organizações hospitalares, tendo em vista ser o congresso que tem como objetivo de estudo temas da GEC. No entanto, o auge das publicações se deram no período de 2003 a 2005, sendo que o segmento mais abordado nas pesquisas foi o de ginecologia e obstetrícia e maternidade

Em relação à rede de relacionamento entre os autores, tanto para os periódicos nacionais quanto no Congresso Brasileiro de Custos, o pesquisador que obteve maior destaque foi Antônio Artur de Souza com laços entre diversos pesquisadores.

Foram verificados outros achados, como a existência de apenas um estudo com a temática TDABC na área hospitalar visto que este assunto é recente e ainda pouco estudado na contabilidade. Acredita-se que em outras áreas do conhecimento, tal como na engenharia, haja um número maior de estudos com ambas as temáticas, pois esta área consegue visualizar os processos produtivos da empresa, enquanto que a contabilidade ainda está atrelada a débito, crédito e geração de lucro, com objetivo final de fornecer informações para seus usuários (HOLANDA, 2001).

Como recomendação para futuras pesquisas, destaca-se a necessidade de averiguar as publicações de periódicos, programas de pós-graduação em nível de mestrado e doutorado, e congressos vinculados à engenharia.

REFERÊNCIAS

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

ABBAS, K.; MARQUES, K. C. M. ; TONIN, J. M. F. ; SASSO, M. ; LEONCINE, M. **Os métodos de custeio discutidos na literatura são os mesmos usados na prática em hospitais?** In: XXI SIMPEP - Simpósio de Engenharia de Produção, Bauru – SP, 2014.

AILLÓN, H. S. **A desintitucionalização do Custeio Baseado em Atividades sob a ótica da Nova Sociologia Institucional**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

ALMEIDA, L. B.; SANTOS, A. R. Práticas de contabilidade de custos: uma investigação nas indústrias paranaenses. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v.2, n. 1, p. 19-34, 2007.

BARRET, R. Time-driven costing: the bottom line on the new ABC. **Business Finance**, mar.,2005.

BAUMGARTNER, R.R. **Avaliação da aplicabilidade do custeio ABC – activity-based costing na acurácia de custos na área hospitalar, especificamente na unidade de terapia intensiva: estudo de um caso prático**. Dissertação (Mestrado em Ciências Financeiras e Contábeis) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Financeiras e Contábeis, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1998.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRIMSON, J. A. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.

CAO, P.; TOYABE, S.I.; AKAZAWA, K. Developmente of a practical costing method for hospitals. **Tohoku J. Exp. Med**, n. 208, p. 213-224, 2006.

COGAN, S. **Activity based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial**. São Paulo: Pioneira, 1997.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Strategic cost management: expanding scope and boundaries. **Cost management**.v. 17, n. 1, jan./feb. 2003.

DALMÁCIO, F. Z.; REZENDE, A. J.; AGUIAR, A. B. Uma aplicação do Time-Driven ABC Model no setor de serviço hospitalar: a nova abordagem do ABC proposta por Kaplan e Anderson. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 2, p. 11–34, abr./jun. 2007.

EVERAERT, P.; BRUGGEMAN, W.; CREUS, G. Sanac Inc.: from ABC to time-driven ABC (TDABC) – an instructional case. **Journal of Accounting Education**, v. 26, n. 3, p. 118–154, set. 2008.

FREZATTI, F. Agrupamento dos perfis da contabilidade no Brasil. **Revista UNB Contábil**, v. 8, n. 1, 2005.

GOULART, R. L. **Custeio baseado em atividades (ABC) aplicado em um serviço de radiologia em unidade hospitalar**. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2000.

HOLANDA, V. B. Contabilidade: a cibernética empresarial. **Revista Contabilidade e Finanças**, v. 12, n. 25, jan./abr. 2001.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

JOHNSON; H. T.; KAPLAN, R. S. *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston, Mass: Harvard Business School Press, 1987.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. **Custeio Baseado em Atividade e Tempo. *Time-Driven Activity-Based Costing***. Tradução Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. Time-Driven Activity-Based Costing: a simpler and more powerful path to higher profits. In: **Time-Driven Activity-Based Costing: a simpler and more powerful path to higher profits**. Boston: Harvard Business School Publication Corp., 2007.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. O. P. Traduções. São Paulo: Futura, 1998.

MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão**. 3. Ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

NAKAGAWA, M. **ABC: custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

PERNOT, E.; ROODHOOFT, F.; VAN DEN ABEELE, A. Time-Driven Activity-Based Costing for inter-library services: a case study in a university. **The Journal of Academic Librarianship**, v. 33, n. 5, p. 551–560, set. 2007.

POPESKO, B.; NOVÁK, P. Application of ABC method in hospital management. **Proceedings of the 6th IASME/WSEAS International Conference on Economy and Management Transformation (EMT '11)**. France, 2011.

SAKURAI, M. **Gerenciamento integrado de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

SILVA, M. Z. **Mensuração dos custos de procedimentos médicos em organizações hospitalares: sistematização de um método de custeio híbrido à luz do ABC e da UEP**.

Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Federal de Santa Catarina.
Florianópolis, 2006.

STRUETT, M.A.M.; SOUZA, A.A.; RAIMUNDINI, S.L. Aplicação do custeio baseado em atividades: estudo de caso em um laboratório de análises clínicas. **Contexto**, v. 7, n. 11, 1. semestre 2007.