



O CUSTEIO POR ABSORÇÃO E O CUSTEIO ABC: um comparativo em um setor hospitalar

ABSORPTION COSTING AND ABC COSTING: a comparison in a hospital sector

Willian Maciel Martinez

Graduação em Administração pela Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS) e pós-graduação em Administração Hospitalar. Atualmente é Analista de Custos e Orçamentos na Unimed Campo Grande. Experiência na área de Administração, atuando em Operadora de Plano de Saúde que possui recursos próprios (hospital, laboratório, serviço de imagem e home care), com ênfase em Gestão de Custos, Projetos de Viabilidade Econômico-Financeira, Gestão Orçamentária e Gestão Financeira.

Contato: willianmmartinez@hotmail.com

Marcelo Augusto Nascimento

Administrador hospitalar com significativo conhecimento na gestão de organizações de saúde, atuando no planejamento e reestruturação de processos em diversos setores de Hospitais e Clínicas, especialmente: Gestão Organizacional, Faturamento, Comercial/Convênios - Relacionamento com Operadoras de Planos de Saúde e Corpo Clínico. É coordenador e docente na Faculdade Unimed. Graduação em Serviço Social pela PUC Minas (1987), especialização em Administração Hospitalar pela São Camilo (1999) e MBA em Gestão de Negócios pela IBMEC (2003).

Contato: marcelo.coordendor@faculdadeunimed.edu.br



RESUMO

Diversos hospitais desconhecem seu próprio custo e uma parcela deles utiliza o custeio por absorção, porém, esta metodologia pode distorcer o custo final dos serviços prestados devido aos rateios arbitrários. Para tanto, este artigo foi elaborado com o intuito de mensurar e quantificar a diferença real de custo entre duas metodologias de apuração: o custeio por absorção e o custeio baseado em atividades (ABC). O principal objetivo é analisar e demonstrar com riqueza de detalhes todo o processo de aplicação dos medicamentos imunobiológicos pelo custeio ABC. O tema foi abordado de forma qualitativa e seu procedimento técnico é o estudo de caso. No ABC os processos são mapeados de ponta a ponta e demonstram minuciosamente os detalhes e custos de cada atividade desenvolvida na instituição. O método de custeio baseado em atividades demonstrou ser mais eficaz no que tange ao grau de assertividade das informações.

Palavras-chave: Custos Hospitalares. Administração Hospitalar. Custeio Baseado em Atividades.

ABSTRACT

Several hospitals are unaware of their own cost and part of them use the absorption costing, however this methodology may distort the final cost of services rendered due to arbitrary allocations. Therefore, this article was elaborated with the intention of measuring and quantifying the real cost difference between two methodologies of calculation: absorption costing and activity-based costing (ABC). The objective is to analyze and demonstrate in detail the whole process of application of immunobiological drugs by ABC costing. The subject was approached in a qualitative way and its technical procedure was the case study. In the ABC the processes are fully mapped and demonstrate meticulously the details and costs of each activity developed. The ABC method has shown to be more effective regarding the degree of assertiveness of information.

Keywords: Hospital Costs. Hospital Administration. Activity Based Costing.



1 INTRODUÇÃO

Para Ching (1995) a metodologia de Custeio Baseado em Atividades (ABC), avalia o valor que cada atividade agrega para o desempenho do negócio ou departamento, enquanto Bornia (2002) define que o custeio ABC parte do pressuposto de que são as atividades que consomem os recursos disponíveis e geram os custos. Já Cogan (1994) defende que o custeio ABC é uma excelente ferramenta e que por meio dela é possível melhorar os processos, bem como apurar os custos de forma mais precisa. Kaplan e Cooper (1998) dizem que há quatro etapas para que seja possível calcular o custo de cada atividade e dos objetos de custeio no sistema ABC; são elas: identificar e mapear as atividades desenvolvidas, mensurar o quanto cada atividade está consumindo de recurso, identificar os produtos e serviços da organização e por fim selecionar os geradores de custos que associam os custos de cada atividade aos serviços prestados.

A metodologia ABC nos demonstra com riqueza de detalhes todas as atividades envolvidas no processo de prestação de serviço ao cliente, e tem como princípio de que são as atividades que consomem os recursos e agregam custo ao serviço, diferentemente do custeio por absorção que pode distorcer os custos, devido aos rateios arbitrários utilizados por essa metodologia (MATOS, 2002). Leoncine; Bornia e Abbas (2013) defendem o método ABC com a justificativa de que o mesmo proporciona informações mais precisas, porém a adoção do método para o hospital todo, devido às próprias características do setor hospitalar, envolveria muitos recursos. O tema é abordado de forma qualitativa e seu procedimento técnico é o estudo de caso. O objetivo deste artigo é analisar e comparar o método de custeio ABC com o método de custeio por absorção na utilização de medicamentos da classe dos imunobiológicos em um hospital na cidade de Campo Grande – MS.

2 CUSTOS

Pelo fato de o atual cenário empresarial mostrar-se competitivo, há a necessidade de os gestores utilizarem instrumentos gerenciais adequados à administração dos recursos empregados na execução das atividades operacionais (MATOS, 2002). Abbas; Lezana e Menezes (2002) afirmam que nos últimos 50 anos a tecnologia avançou brutalmente, surgindo novas técnicas de diagnósticos e cirurgias e novos tratamentos de cura e, por consequência, os profissionais de saúde se tornaram cada vez mais especializados.



Para Leoncine, Bornia e Abbas (2013), no Brasil os hospitais cobram suas taxas sem embasamento técnico, apesar dos grandes gastos com a saúde, tornando os custos dos procedimentos desconhecidos. Conforme Leone (2009), a contabilidade de custos é um ramo da contabilidade que classifica, registra, aloca, organiza e fornece informações gerenciais de custos correntes e futuros que auxilia no planejamento, controle das operações e de tomada de decisões.

Martins (2010) define que custo é um gasto relativo à produção de bens ou serviços e as despesas são gastos necessários para obtenção das receitas e uma consequência da venda dos bens ou serviços. Segundo Matos (2002) os custos diretos são aqueles incorridos no hospital e podem ser identificados e alocados a um setor específico, por exemplo, os medicamentos utilizados por um paciente que está na unidade de terapia intensiva (UTI). Já os custos indiretos precisam de algum critério de rateio para ser alocados em cada setor. Um exemplo seria a conta de energia, pois não se sabe exatamente quanto cada setor consumiu em KWH e no que tange ao comportamento, os custos fixos estão correlacionados com a infraestrutura e não se alteram com as variações no volume de produção, dentro de uma determinada capacidade instalada. Por fim, os custos variáveis estão diretamente ligados às oscilações na quantidade de atendimentos realizados nos mais variados setores hospitalares.

2.1 Metodologia

De acordo com Barros e Lehfeld (2000) e Appolinário (2004), esta pesquisa pode ser considerada como aplicada, pois tem o intuito de resolver problemas ou necessidades concretas e imediatas. Foi realizado um comparativo entre o método de custeio por absorção e o custeio ABC. Este primeiro já é adotado pelo hospital e, por conseguinte, proposto para o setor de aplicação de injetáveis de um hospital privado na cidade de Campo Grande, Mato Grosso do Sul. A escolha deu-se devido à necessidade do corpo gerencial em segregar e mensurar os custos para aplicação de medicamentos imunobiológicos, pois atualmente os relatórios gerenciais apenas fornecem informações genéricas, basais.

A fonte de informação para o estudo empírico ocorreu nos mais variados setores, tais como, controladoria, gestão de custos, farmácia, administração hospitalar, entre outros. Sempre buscando informações coesas e sendo validadas para que nenhum detalhe viesse a ser desconsiderado. É importante citar que foram realizados vários cruzamentos de dados dos mais variados relatórios gerenciais e contábeis, principalmente com o auxílio de planilhas eletrônicas.



2.2 Resultados e Discussão

O hospital em estudo possui atualmente um sistema de gestão de custos hospitalares implantado em 2007 e é integrado com vários outros módulos, tais como faturamento, estoque, etc. Esse sistema faz a apuração de custos pelo método de absorção, de acordo com os *inputs* manuais realizados pelo setor de gestão de custos e também com as integrações que possui com outros módulos. Há distorções no custo do serviço prestado devido aos rateios arbitrários dos custos indiretos, tais como água, luz, etc.

Ao verificar os relatórios obtidos e coletar informações *in loco* foi possível identificar que faltam direcionadores de custo para o setor de aplicação de injetáveis, pois parte do custo de outros setores que tem correlação com as aplicações das medicações, não está sendo computada. Embora haja um sistema de custeio implantado, o mesmo não demonstra com eficácia e realidade os custos das aplicações, pois apresenta os dados somente de uma forma genérica, não sendo possível que o gestor hospitalar tome uma decisão assertiva, quanto à precificação e custo de tal serviço prestado.

Segunda a farmacêutica do hospital são aplicados 11 tipos de imunobiológicos, sendo que alguns são oferecidos em dosagens e tipos diferentes e estes se subdividem em dois grupos; endovenosos, que são aqueles aplicados diretamente na corrente sanguínea do paciente e os subcutâneos que são aplicados logo abaixo da pele, conforme exemplificado na Tabela 1.

De acordo com o sistema gerencial, em dezembro de 2017 foram realizados 228 atendimentos para aplicação de medicação, sendo que 98 eram específicos para imunobiológicos e 1 desses 98, embora tenha registro de cadastro, não foi realizado. Logo, foram 97 atendimentos que foram distribuídos conforme o princípio ativo de cada medicamento, aplicado a cada paciente, como mostra a Tabela 2.

Tabela 1 - Relação dos medicamentos imunobiológicos aplicados no hospital e seus agrupamentos

Agrupamento	Descrição
Imunobiológicos – Manipulados	REMICADE (INFLIXIMABE) 100MG FA
	MABTHERA (RITUXIMABE) 500MG/50 ml AMP
	ACTEMRA 200MG/10 ML – AMP
	ORENCIA (ABATACEPT) 250MG EV FA
	BENLYSTA 400MG F/A
	BENLYSTA 120MG F/A
	ACTEMRA 80MG/4 ml– AMP
	CICLOFOSFAMIDA 1G FA
	CICLOFOSFAMIDA 200 MG FA
	Imunobiológicos – Subcutâneos



SIMPONI 50MG/0,5ML SUBCUT
HUMIRA 40MG CANETA
CIMZIA 200MG/ML 1 ml SUBCUT
ORENCIA 125MG SC (ABATACEPTE) F/A

Fonte: Farmacêutica e Relatórios – Hospital.

Os relatórios gerenciais nos fornecem apenas o custo médio por aplicação, não havendo distinção de qual medicamento foi utilizado. Este ponto é de suma importância, pois é unanimidade entre enfermeiros, farmacêuticos e gestores do hospital que os maiores custos são com os imunobiológicos. Esta afirmação pôde ser evidenciada ao analisar os dados referentes ao mês de dezembro 2017. De todo o custo gerado para atender os 228 pacientes, 83,49 % corresponde à aplicação do grupo analisado. O custo médio para aplicação desses imunobiológicos foi de R\$ 3.438,70, no custeio por absorção, método este atualmente adotado pelo hospital.

Tabela 2: Quantidade de aplicações de acordo com o princípio ativo do medicamento.

Agrupamento	Princípio Ativo	Qtd. Atendimentos
Imunobiológicos - Manipulados	ACTEMRA	8
	BENLYSTA	6
	CICLOSFOFAMIDA	4
	MABTHERA	3
	ORENCIA	6
	REMICADE	11
Imunobiológicos - Subcutâneos	CIMZIA	9
	ENBREL	20
	HUMIRA	13
	ORENCIA	5
	SIMPONI	12
Total Geral		97

Fonte: Relatórios Gerenciais – Hospital

Já no custeio ABC é possível mensurar o custo por tipo de medicamento, e não apenas exemplificá-lo de maneira simplória e que não fornece subsídios suficientes ao gestor para a tomada de decisão. Vale ressaltar também, que de acordo com entrevistas, o custo pode variar de acordo com a prescrição médica, e principalmente, conforme o peso do paciente, podendo assim, ora o paciente necessitar de uma dosagem maior e ora necessitar de uma dosagem menor. No que diz respeito apenas aos medicamentos utilizados, a diferença entre o método por absorção e o método baseado em atividade é bem clara, conforme demonstrado na Tabela 3.



Tabela 3 – Quantidade de pacientes de acordo com a dosagem para cada paciente e o custo para cada tipo de medicamento imunobiológico

Tipo	Princípio Ativo	Dosagem - em Miligramas	Qtd. Pacientes	Custo Medicamento	Custo por Paciente
Imunobiológicos - Manipulados	ACTEMRA	400	1	2.578,90	2.578,90
	ACTEMRA	480	1	3.092,29	3.092,29
	ACTEMRA	520	1	3.342,99	3.342,99
	ACTEMRA	560	1	3.605,67	3.605,67
	ACTEMRA	600	1	3.868,35	3.868,35
	ACTEMRA	760	2	9.790,25	4.895,12
	ACTEMRA	800	1	5.157,81	5.157,81
	BENLYSTA	520	2	4.699,80	2.349,90
	BENLYSTA	600	2	5.422,94	2.711,47
	BENLYSTA	800	1	3.615,21	3.615,21
	BENLYSTA	920	1	4.157,51	4.157,51
	CICLOSFOSFAMIDA	1.000	1	39,52	39,52
	CICLOSFOSFAMIDA	1.400	1	59,50	59,50
	CICLOSFOSFAMIDA	1.600	2	138,98	69,49
	MABTHERA	1.000	3	31.351,72	10.450,57
	ORENCIA	500	2	5.677,33	2.838,67
	ORENCIA	750	3	12.774,00	4.258,00
	ORENCIA	1.500	1	8.516,00	8.516,00
	REMICADE	200	4	24.785,53	6.196,38
	REMICADE	300	5	46.472,87	9.294,57
REMICADE	400	1	12.392,77	12.392,77	
REMICADE	500	1	15.490,96	15.490,96	
Imunobiológicos - Subcutâneos	CIMZIA	200	3	2.427,76	809,25
	CIMZIA	400	6	9.711,05	1.618,51
	ENBREL	50	18	22.808,69	1.267,15
	ENBREL	100	1	2.534,30	2.534,30
	ENBREL	200	1	5.068,60	5.068,60
	HUMIRA	40	13	39.094,65	3.007,28
	ORENCIA	125	5	5.578,93	1.115,79
	SIMPONI	50	12	37.651,25	3.137,60

Fonte: Relatórios Gerenciais – Hospital

Logo ao comparar o custo médio, obtido através dos relatórios gerenciais é notório que de acordo com a dosagem do medicamento e o tipo de medicamento o custo final pode variar muito. Associado ao insumo principal utilizado na aplicação é de suma importância identificar as atividades desenvolvidas demonstradas na Tabela 4. A partir de observações *in loco* e entrevista, foi possível identificar as atividades desenvolvidas em todo o processo, desde a admissão do paciente no ambiente hospitalar, bem como sua alta.



Tabela 4 - Atividades desenvolvidas em cada setor e suas respectivas descrições do custeio ABC

Setor	Atividade	Descrição
Recepção	Recepcionar	Recepcionar o cliente e acomodá-lo em uma cadeira para ser atendido.
	Atualizar ou realizar o cadastro	Logar no sistema e atualizar o cadastro, ou caso seja necessário, realizar todo o cadastro.
	Imprimir fichas	Imprimir as fichas e organizá-las em um prontuário.
	Avisar equipe de enfermagem	Telefonar à equipe de enfermagem e avisar que um paciente o aguarda
Setor de Aplicação de Injetáveis	Encaminhar paciente	Dirigir-se até a recepção e buscar o paciente para acompanhá-lo
	Acomodar paciente no leito	Dizer ao paciente em qual leito o mesmo irá acomodar-se e
	Aferir sinais vitais	Aferir temperatura, pressão arterial e demais sinais vitais.
	Entrevista	Realizar algumas perguntas de praxe para preenchimento de prontuário.
	Encaminhar receita médica até à Farmácia	Com o pedido médico em mãos deslocar-se até a farmácia para solicitar as medicações.
	Punção	Introduzir a agulha no paciente.
	Aplicar medicamentos de pré-infusão	Infundir os medicamentos que servem como antialérgicos para evitar possíveis reações adversas do corpo.
Central de Manipulação	Paramentação	Vestir as roupas adequadas para realizar a manipulação dos medicamentos.
	Higienização	Higienizar todo o ambiente onde será realizada a manipulação dos medicamentos.
	Manipulação	Preparar e medicamento que será aplicado no paciente.
Setor de Aplicação de Injetáveis	Aplicar medicamento principal	Realizar a infusão do medicamento principal no paciente.
	Observação de paciente	Observá-lo para tomar as devidas providências, caso ocorra reações adversas ao medicamento.
	Alta ao paciente	Dar alta ao paciente.
	Higienização do leito	Realizar a limpeza do leito onde o paciente ficou acomodado para um próximo paciente.

Fonte: Os Autores, 2018

Além de elencar todas as atividades foi possível também mensurar o tempo que é despendido em cada uma delas; quem foi o profissional que realizou tal atividade e o setor onde a mesma fora realizada, conforme mostra a Tabela 5.



Tabela 5 - Atividades desenvolvidas em cada setor e seus respectivos tempos médios de realização, conforme relatado e observado.

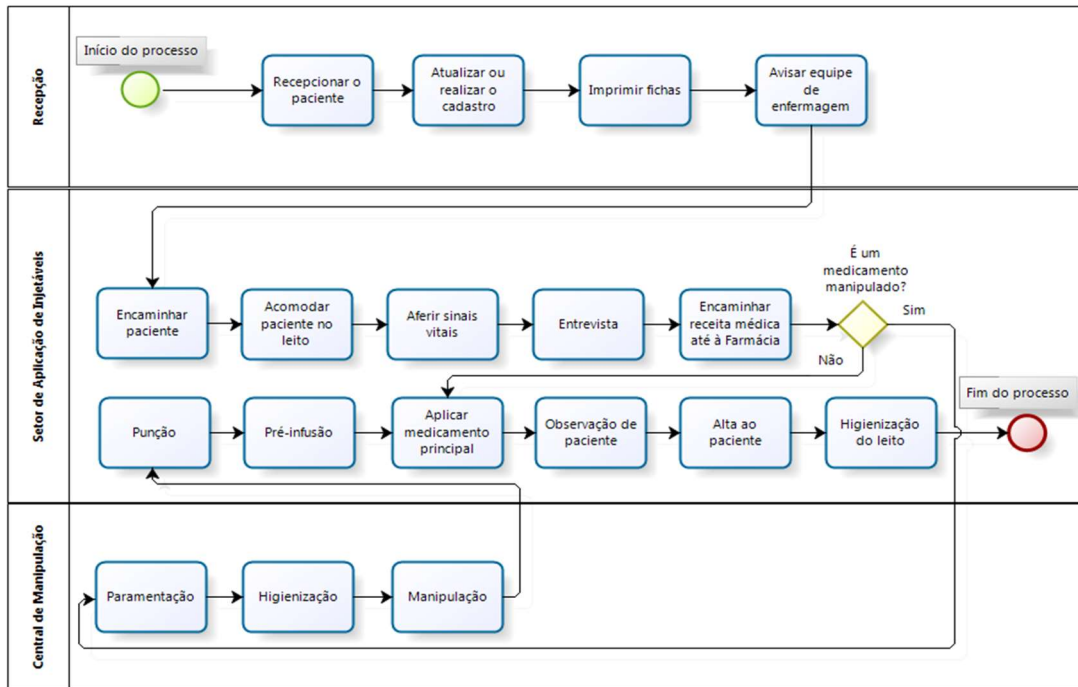
Setor	Atividade	Profissional	Tempo Médio (em minutos)
Recepção	Recepcionar	Recepcionista	2
	Atualizar ou realizar o cadastro	Recepcionista	12
	Imprimir fichas	Recepcionista	1
	Avisar equipe de enfermagem	Recepcionista	1
Setor de Aplicação de Injetáveis	Encaminhar paciente	Técnico Enfermagem	2
	Acomodar paciente no leito	Técnico Enfermagem	1
	Aferir sinais vitais	Técnico Enfermagem	2
	Entrevista	Técnico Enfermagem	3
	Encaminhar receita médica até à Farmácia	Técnico Enfermagem	5
	Punção	Técnico Enfermagem	1
Central de Manipulação	Aplicar medicamentos de pré-infusão	Técnico Enfermagem	2
	Paramentação	Farmacêutica	3
	Higienização	Farmacêutica	10
Setor de Aplicação de Injetáveis	Manipulação	Farmacêutica	27
	Aplicar medicamento principal	Técnico Enfermagem	5
	Observação de paciente	Enfermeiro	-
	Alta ao paciente	Enfermeiro	2
	Higienização do leito	Técnico Enfermagem	2

Fonte: Os Autores, 2018

A atividade de observação do paciente foi deixada sem preenchimento, pois a mesma pode variar de acordo com o peso do paciente, a receita médica, a dosagem e o tempo de infusão. Todo o processo é ilustrado na Figura 1.



Figura 1 – Fluxograma das atividades desenvolvidas para aplicação dos medicamentos imunobiológicos.



Fonte: Os Autores, 2018.

Após realizar as devidas anotações, observações e indagações, foi possível mensurar o custo de cada atividade considerando a mão de obra, levando em consideração o tempo gasto em cada atividade, bem como o custo dos insumos hospitalares utilizados, tais como, algodão, gaze, álcool, seringa, agulha, degermantes (material de limpeza), EPIs, soro fisiológico, etc. Conforme mostra a Tabela 6.

Segundo relatos e dados contábeis, com as despesas gerais, tais como, água, energia, telefone, manutenção, depreciação, material de expediente e os rateios absorvidos, o custo médio para cada manipulação é de R\$ 34,50. Este valor será considerado caso o medicamento seja manipulado. Já no setor de aplicação de injetáveis o custo médio, considerando as despesas gerais é de R\$ 47,44. Estes valores representam o custo total com as despesas gerais divididos pela produção média. Neste caso na central de manipulação são realizadas em média 50 manipulações mensais, pois para parte dos medicamentos não é necessária a manipulação e no setor de aplicação de injetáveis 256 atendimentos por mês. O serviço não funciona em regime de 24 horas; apenas em horário comercial.



Tabela 6 - Atividades desenvolvidas em cada setor; responsável pela atividade; tempo médio de realização, custo de cada atividade; custo dos insumos hospitalares de acordo com relatos e observações.

Setor	Atividade	Profissional	Tempo Médio (em minutos)	Salário Hora - com encargos	Custo da atividade com mão de obra	Insumos Hospitalares	Total
Recepção	Recepcionar	Recepcionista	2	13,6	0,5	0,0	0,5
	Atualizar ou realizar o cadastro	Recepcionista	12		2,7	0,0	2,7
	Imprimir fichas	Recepcionista	1		0,2	0,0	0,2
	Avisar equipe de enfermagem	Recepcionista	1		0,2	0,0	0,2
Setor de Aplicação de Injetáveis	Encaminhar paciente	Técnico Enfermagem	2	14,1	0,5	0,0	0,5
	Acomodar paciente no leito	Técnico Enfermagem	1		0,2	0,0	0,2
	Aferir sinais vitais	Técnico Enfermagem	2		0,5	0,0	0,5
	Entrevista	Técnico Enfermagem	3		0,7	0,0	0,7
	Encaminhar receita médica até à Farmácia	Técnico Enfermagem	5		1,2	0,0	1,2
	Punção	Técnico Enfermagem	1		0,2	1,6	1,9
	Aplicar medicamentos de pré-infusão	Técnico Enfermagem	2		0,5	18,8	19,2
Central de Manipulação	Paramentação	Farmacêutica	3	23,1	1,2	18,7	19,9
	Higienização	Farmacêutica	10		3,9	9,4	13,3
	Manipulação	Farmacêutica	27		10,4	1,4	11,8
Setor de Aplicação de Injetáveis	Aplicar medicamento principal	Técnico Enfermagem	5	14,1	1,2	-	1,2
	Observação de paciente	Enfermeiro	-	24,8	-	0,0	0,0
	Alta ao paciente	Enfermeiro	2	24,8	0,8	0,1	0,9
	Higienização do leito	Técnico Enfermagem	2	14,1	0,5	1,1	1,5

Fonte: Os Autores, 2018.

Em suma, como resultado do que foi analisado, foi possível mensurar o custo final de todo este processo, o custo de cada atividade, levando em consideração o tempo despendido em cada uma delas, bem como os insumos hospitalares utilizados para realizá-las. Como o custo da atividade ‘recepcionar’, até a atividade ‘encaminhar a receita médica até a farmácia’ se repetem para todos os medicamentos, perfazendo um total de R\$ 6,66 por paciente.

Vale lembrar que o custo para cada aplicação, baseado na metodologia por absorção, é de R\$ 3.438,70 para todos os tipos de medicamentos, ou seja, não reflete a realidade, pois a depender do princípio ativo e da dosagem, principalmente, os custos podem variar muito. Nesta proposta adotada, foi utilizado o custeio baseado nas atividades desenvolvidas em todo o processo de aplicação de medicamento da classe dos imunobiológicos. Embora o custeio por absorção seja mais fácil de ser utilizado, essa metodologia pode distorcer o valor final dos serviços prestados devido aos rateios arbitrários.

A partir da Figura 2 é possível notar que para cada tipo de medicamento imunobiológico e a depender de sua dosagem, o custo pode variar entre o mínimo de R\$ 196,59 para aplicar o medicamento CICLOFOSFAMIDA DE 1.000 miligramas, até o máximo de R\$ 15.648,03 para



cada sessão da terapia. Para aplicar o medicamento REMICADE 500 miligramas, diferentemente do que fora encontrado nos relatórios gerenciais em que, independente do medicamento, o custo médio representava um custo na ordem de R\$ 3.438,70.

Os imunobiológicos subcutâneos embora também sejam onerosos, são menos complexos que os manipulados, pois não passam pelo processo de manipulação. Ao analisar a aplicabilidade do sistema ABC em hospitais Raimundini *et al.* (2005) chegaram aos resultados de que os hospitais que utilizavam o sistema de custeio tradicional revelavam deficiência na geração de informações, demonstrando variação no custo dos procedimentos, pois o critério utilizado para alocar os custos era arbitrário, indireto e subjetivo. Os autores defendem que a aplicação do sistema ABC gera diversos benefícios, uma vez que as informações são precisas e confiáveis para a gestão e tomada de decisão, além de que a descrição do processo de prestação do serviço possibilita compreender como os custos ocorrem; exigindo um controle interno mais rígido.

Figura 2 - Custo total por cada tipo de medicamento, associado a sua dosagem.

Tipo	Princípio ativo	Dosagem em miligramas	Aplicar medicamento principal	Despesas gerais	Custo total
Imunobiológicos - Manipulados	ACTEMRA	400	2.578,90	81,94	2.735,97
	ACTEMRA	480	3.092,29	81,94	3.249,36
	ACTEMRA	520	3.342,99	81,94	3.500,06
	ACTEMRA	560	3.605,67	81,94	3.762,74
	ACTEMRA	600	3.868,35	81,94	4.025,42
	ACTEMRA	760	4.895,12	81,94	5.052,19
	ACTEMRA	800	5.157,81	81,94	5.314,88
	BENLYSTA	520	2.349,90	81,94	2.506,97
	BENLYSTA	600	2.711,47	81,94	2.868,54
	BENLYSTA	800	3.615,21	81,94	3.772,28
	BENLYSTA	920	4.157,51	81,94	4.314,58
	CICLOFOSFAMIDA	1000	39,52	81,94	196,59
	CICLOFOSFAMIDA	1400	59,50	81,94	216,57
	CICLOFOSFAMIDA	1600	69,49	81,94	226,56
	MABTHERA	1000	10.450,57	81,94	10.607,64
	ORENCIA	500	2.838,67	81,94	2.995,74
	ORENCIA	750	4.258,00	81,94	4.415,07
	ORENCIA	1500	8.516,00	81,94	8.673,07
	REMICADE	200	6.196,38	81,94	6.353,45
	REMICADE	300	9.294,57	81,94	9.451,64
REMICADE	400	12.392,77	81,94	12.549,84	
REMICADE	500	15.490,96	81,94	15.648,03	
Imunobiológicos - Subcutâneos	CIMZIA	200	809,25	34,5	852,87
	CIMZIA	400	1.618,51	34,5	1.662,13
	ENBREL	50	1.267,15	34,5	1.310,77
	ENBREL	100	2.534,30	34,5	2.577,92
	ENBREL	200	5.068,60	34,5	5.112,22
	HUMIRA	40	3.007,28	34,5	3.050,90
	ORENCIA	125	1.115,79	34,5	1.159,41
	SIMPONI	50	3.137,60	34,5	3.181,22

*Fonte: Elaborado pelos autores.



3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O método de custeio baseado em atividades demonstrou ser mais eficaz no que tange ao grau de assertividade da informação, tendo em vista que no custeio por absorção os gestores tinham apenas a informação de custo médio, independente de qual medicamento fosse utilizado e qual a dosagem de cada paciente. Conforme notado no custeio ABC, foi possível chegar nesse nível de informação, bem como qual era a atividade mais onerosa em todo o processo de aplicação dos medicamentos, em razão de que cada uma delas possui uma especificidade e custos diferentes, uma vez que para aplicar o medicamento CICLOFOSFAMIDA de 1.000 miligramas custava apenas R\$ 196,59. Já a aplicação do medicamento REMICADE de 500 miligramas, o custo chegava à ordem de R\$ 15.648,03. Valores muito diferentes dos relatórios gerenciais que demonstravam apenas o custo médio de R\$ 3.438,70. Vale destacar que o custo pode variar em decorrência do princípio ativo, dosagem, prescrição médica e também se é manipulado ou não.

Este estudo demonstrou a real diferença entre dois métodos de custeios e que neste caso, para uma tomada de decisão assertiva, é preciso que o gestor tenha em mãos informações precisas, condizentes com a realidade. Caso contrário, ao definir o preço de venda é possível que haja perda de receita ou que o cliente pague um valor superior ao devido, o que não seria justo.

Entretanto, este artigo trata-se de uma análise preliminar. Fica a recomendação para que sejam realizados novos estudos, aprofundando no aspecto dos custos gerais, visto que para efeitos de contabilização e composição do custo final, não foi possível mensurar os gastos reais de cada aplicação com água, luz e despesas gerais. Logo os valores foram alocados aos serviços apenas por um critério de rateio. Ainda assim ficou evidente que o método de apuração ABC se revelou mais assertivo do que o método por absorção, oferecendo ao gestor a tomada de decisão baseada em informações mais precisas e condizentes com a realidade da instituição.

REFERÊNCIAS

ABBAS, K; LEZANA, A. G. R.; MENEZES, E. A. Apuração dos custos nas organizações hospitalares: o método ABC aplicado no serviço de processamento de roupas de um hospital. *Revista FAE*, Curitiba, v.5, n 2, p.77-97, mai./ago. 2016. Disponível em: <https://bit.ly/2VFTEM2>. Acesso em: 13 maio. 2018.

APPOLINÁRIO, F. *Dicionário de metodologia científica: um guia para a produção do conhecimento científico*. São Paulo: Atlas, 2004.



BARROS, A. J. S.; LEHFELD, N. A. S. *Fundamentos de Metodologia: Um Guia para a Iniciação Científica*. 2 ed. São Paulo: Makron Books, 2000.

BORNIA, A. C. *Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas Modernas*. Porto Alegre: Bookman, 2002.

CHING, H. Y. *Gestão baseada em custeio por atividades: ABM - Activity Based Management*. São Paulo: Atlas, 1995.

COGAN, S. *Activity-based costing (abc): A poderosa estratégia empresarial*. 2 ed. São Paulo: Pioneira, 1994.

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

LEONCINE, M.; BORNIA, A. C.; ABBAS, K. Sistemática para apuração de custos por procedimento médico-hospitalar. *Produção*, São Paulo, v. 23, n. 3, p. 595-608, jul./set. 2013. Disponível em: <https://bit.ly/2XaMNqk>. Acesso em: 17 fev. 2018.

LEONE, G. S. G. *Custos: Planejamento, implantação e controle*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MATOS, Afonso José De. *Gestão de custos hospitalares: Técnicas, análises e tomada de decisão*. 3 ed. São Paulo: STS, 2002.

RAIMUNDINI, S. L. *et al.* Análise da aplicabilidade do sistema ABC em hospitais e congêneres. *Contabilidade Vista e Revista*, Belo Horizonte, v. 16, n. 2, p. 29-42, ago. 2005. Disponível em: <https://bit.ly/2VutTJq>. Acesso em 23 jul. 2018.