

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ANDERSON DE SOUZA OLIVEIRA

**CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE – ABC:
UM ESTUDO DE CASO SOBRE APLICABILIDADE E
ANÁLISE DE CUSTOS EM UM HOSPITAL PRIVADO**

BELO HORIZONTE

2010

ANDERSON DE SOUZA OLIVEIRA

**CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE – ABC:
UM ESTUDO DE CASO SOBRE APLICABILIDADE E
ANÁLISE DE CUSTOS EM UM HOSPITAL PRIVADO**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Antônio Artur de Souza, Ph.D.

BELO HORIZONTE

2010

Dedico este trabalho à minha mãe e meus irmãos, à minha esposa e aos meus amigos, que compreenderam o meu silêncio, entenderam meu distanciamento em razão dos estudos, acreditaram em mim e souberam me apoiar nos momentos difíceis. Dedico-o ainda a todos que diretamente ou indiretamente me ensinaram e contribuíram para a minha formação profissional. Saibam que a dedicação, o compromisso e os ensinamentos não foram em vão.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, a Deus, por me conceder a vida e as virtudes que me guiam e por me conceder forças para conseguir realizar meus objetivos.

À minha família, em especial a minha esposa por compreender meu distanciamento e meu silêncio, por me dar compreensão, amor e carinho e por me ofertar palavras de estímulo. Esta conquista também é de todos vocês.

Ao meu orientador Prof. Antônio Artur de Souza, por dar apoio, incentivo, atenção, amizade e colaboração a todos os membros do grupo de pesquisa NEGEC (Núcleo de Estudos Gerenciais em Contábeis), os quais, por sua vez, me auxiliaram e me ajudaram, direta ou indiretamente.

A todos os professores do curso, que dividiram com os alunos um pouco dos seus conhecimentos e atenção.

À organização Hospital Privado de Belo Horizonte, representado pela Diretora Financeira, Dra. Ana Lucia, minha sincera gratidão pelo espaço cedido para realização desta pesquisa. Em especial, ao senhor Ricardo e à senhora Vera, por estarem sempre dispostos e por terem facilitado o meu acesso aos dados para o pleno desenvolvimento desta pesquisa. E também aos demais funcionários, que, apesar da falta de tempo para concretizarem suas tarefas, se dispuseram a ajudar para que os objetivos desta pesquisa fossem alcançados.

À Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), pelo apoio financeiro.

Aos meus amigos e todos os colegas do curso, pela amizade que se criou entre nós.

A todas as pessoas que durante este período colaboraram para o desenvolvimento desta pesquisa.

A todos, o meu muito obrigado!

RESUMO

Conforme aponta a literatura, a maior parte das organizações hospitalares não utiliza sistemas de custeio ou o emprega de maneira inadequada, de modo que ignora os custos dos serviços prestados e, por conseguinte, é incapaz de controlá-los. Partindo do pressuposto de que as informações utilizadas para a tomada de decisão precisam ser precisas e oportunas, este trabalho analisa, com destaque para os procedimentos de parto normal e cesáreo, a aplicação do sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) no setor Bloco Cirúrgico do Hospital Privado de Belo Horizonte (nome fictício). A partir deste estudo de caso, constatou-se que o sistema ABC é aplicável em organizações hospitalares e apresenta benefícios não contemplados pelos tradicionais sistemas de custeio. Os benefícios apresentados pelo ABC na organização sob escrutínio consistiram em: (i) mapear o processo de prestação de serviços com base nas atividades; (ii) identificar a causa dos custos por meio dos direcionadores de custos; (iii) permitir a análise e controle dos custos; e (iv) gerar informações realistas e confiáveis, evitando que o custo total do objeto de custo seja subavaliado ou superavaliado. A análise dos custos hospitalares identificou que os repasses dos convênios médicos referentes aos procedimentos de parto normal e cesáreo são superiores ao custo unitário total, o que implica margem de contribuição positiva. As principais conclusões do trabalho foram: (i) o hospital sob escrutínio não utiliza ferramentas de gestão financeira; (ii) o sistema ABC apresenta informações úteis e confiáveis; e (iii) a implantação do ABC exige capital disponível para investimentos em sistemas de informações, infraestrutura em equipamentos de informática e contratação e treinamento de mão de obra especializada.

Palavras-chave: custos, sistema ABC, organizações hospitalares.

ABSTRACT

As most hospital organizations, according to the literature, either use no costing systems or use them improperly, they ignore the costs of their services and are eventually incapable to control them. Drawing on the assumption that the information supporting decision making need to be accurate and timely, this study analyzes the applicability of the Activity-Based Costing (ABC) System especially for the procedures related to both vaginal and cesarean deliveries that are carried out at the Surgery Department of the Private Hospital of Belo Horizonte (fictitious name). This case study points out that the ABC System is applicable in hospital organizations and provides broader benefits than the traditional costing systems. The benefits of the ABC at the organization under scrutiny are as follows: (i) it maps the process of service rendering on the basis of the activities involved; (ii) it identifies the cause of the costs through the use of cost drivers; (iii) it foster analyses and controls of the costs; and (iv) it generates realistic and reliable information that avoid over-estimated or sub-estimated costs. The analysis of the hospital costs shows that the payments by private health insurance companies are higher than the total unit costs of both vaginal and cesarean deliveries, which implies that the contribution margin of such procedures is positive. The main conclusion of this study are as follows: (i) the hospital under scrutiny use no finance management tools; (ii) the ABC system provide useful and reliable pieces of information; and (iii) the implementation of the ABC system demands capital for investments on information systems, infrastructure for information equipment, and recruiting and training of specialized professionals.

Keywords: costs, ABC system, hospitals.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Estrutura da dissertação	19
Figura 2: Estrutura representativa dos objetos de custos.....	24
Figura 3: Mapa de processos internos para realização das cirurgias.....	90
Quadro 1: Síntese dos estudos empíricos internacionais sobre o sistema ABC.....	56
Quadro 2: Síntese dos estudos empíricos nacionais sobre o sistema ABC	68
Quadro 3: Nível de descrição de estrutura.....	81
Quadro 4: Processos e subprocessos dos procedimentos cirúrgicos	91
Quadro 5: Atividades primárias desenvolvidas nos procedimentos cirúrgicos.....	92
Quadro 6: Atividades secundárias desenvolvidas nos procedimentos cirúrgicos	93
Quadro 7: Atividades secundárias indiretas desenvolvidas nos procedimentos cirúrgicos	94
Quadro 8: Atividades e direcionadores de custos do Hospital Privado de Belo Horizonte	98

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Número de internações do Bloco Cirúrgico e do Hospital Privado de Belo Horizonte, jan.-dez. 2009.....	88
Tabela 2: Número de procedimentos realizados pelo Bloco Cirúrgico, jan.-dez. 2009	88
Tabela 3: Custos dos setores do Hospital Privado de Belo Horizonte (em R\$), jan.-dez. 2009	96
Tabela 4: Direcionamento dos custos do setor de higienização para os procedimentos de parto normal e de parto cesáreo	101
Tabela 5: Direcionadores de recursos do setor Bloco Cirúrgico do Hospital Privado de Belo Horizonte	104
Tabela 6: Direcionadores das atividades do setor Bloco Cirúrgico do Hospital Privado de Belo Horizonte	105
Tabela 7: Remuneração do convênio referente aos procedimentos de parto (em R\$), Hospital Privado de Belo Horizonte, jan.-dez. 2009	107
Tabela 8: Comparação entre o custo e a remuneração do convênio (em R\$).....	107
Tabela 9: Margem de contribuição do Hospital Privado de Belo Horizonte.....	108

LISTA DE SIGLAS

ABC	<i>Activity-Based Costing</i> (Custeio Baseado em Atividades)
ABM	<i>Activity-Based Management</i> (Gestão Baseada em Atividades)
AIH	Autorização de Internação Hospitalar
AMB	Associação Médica Brasileira
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CTI	Centro de Tratamento Intensivo (ver também UTI)
FBH	Federação Brasileira de Hospitais
GLP	Gás Liquefeito de Petróleo
OMS	Organização Mundial da Saúde
OP	Outros Procedimentos
PC	Parto Cesáreo
PN	Parto Normal
RN	Recém-nascido
SEI	Serviço de Internação
SFA	Serviço de Farmácia e Almojarifado
SI	Sistema de Informações
SIC	Sistema de Informações Contábeis
SME	Serviço de Material Esterilizado
SND	Serviço de Nutrição e Dietética
SPR	Serviço de Processamento de Roupas
SRI	Serviço de Recepção e Internação
SUS	Sistema Único de Saúde
USP	Universidade de São Paulo
UTI	Unidade de Terapia Intensiva

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 Tema da Pesquisa	12
1.2 Problema de Pesquisa	13
1.3 Objetivos	14
1.3.1 Objetivo geral	14
1.3.2 Objetivos específicos	14
1.4 Justificativa.....	15
1.5 Estrutura do Trabalho	17
2 SISTEMAS DE CUSTEIO	20
2.1 Sistemas de Custeio Tradicionais	20
2.2 Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC)	22
2.3 Gestão das Atividades no ABC	28
2.4 Direcionadores de Custos como Elementos Críticos do ABC.....	30
2.5 Vantagens e Limitações do Sistema ABC	33
2.6 <i>Time-Driven ABC</i> (TDABC): Uma Nova Abordagem do Sistema ABC	34
2.7 Análise de Custos	36
3 GESTÃO HOSPITALAR	41
3.1 Gestão das Organizações Hospitalares	41
3.2 Sistema ABC em Hospitais	46
3.3 Análise de Custos em Hospitais	49
3.4 Estudos sobre a Aplicabilidade do Sistema ABC em Hospitais	53
3.4.1 Estudos empíricos internacionais	53
3.4.2 Estudos empíricos no Brasil	57
3.4.3 Considerações finais sobre gestão hospitalar.....	73
4 METODOLOGIA.....	74
4.1 Delineamento.....	74
4.2 Coleta de Dados.....	75
4.3 Análise de Dados.....	77
4.4 Seleção da Empresa Estudada	78
4.5 Unidade de Análise.....	79
4.6 Delimitação da Pesquisa.....	79
5 ESTUDO DE CASO EM UM HOSPITAL PRIVADO DE BELO HORIZONTE....	80
5.1 Introdução.....	80
5.2 Descrição da Organização Hospitalar.....	80
5.3 Estrutura Hospitalar e Capacidade Produtiva	81

6 ANÁLISE DOS RESULTADOS 87

6.1 Introdução.....	87
6.2 Definição do Objeto da Pesquisa.....	87
6.3 Mapeamento das Etapas e das Atividades do Setor Bloco Cirúrgico	89
6.4 Levantamento dos Custos dos Recursos.....	94
6.5 Identificação e Definição dos Direcionadores de Custos	97
6.6 Custeamento das Atividades e dos Procedimentos.....	102
6.7 Análise dos Custos Hospitalares.....	106
6.8 Análise da Aplicabilidade do Sistema ABC	108
6.9 Considerações Finais da análise dos dados.....	111

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS..... 113

7.1 Introdução.....	113
7.2 Quanto à Metodologia de Pesquisa.....	113
7.3 Quanto à Fundamentação Teórica	114
7.4 Quanto aos Objetivos da Pesquisa.....	115
7.4.1 Quanto aos resultados e às conclusões de estudos sobre a aplicabilidade do sistema ABC em organizações hospitalares	115
7.4.2 Quanto à finalidade administrativa e financeira do hospital.....	116
7.4.3 Quanto ao sistema utilizado pelo hospital	117
7.4.4 Quanto ao setor no qual a pesquisa foi realizada.....	117
7.4.5 Quanto à aplicação do sistema ABC no Hospital Privado de Belo Horizonte.....	117
7.4.6 Quanto à análise dos custos hospitalares	118
7.4.7 Quanto aos benefícios e problemas apresentados pelo sistema ABC.....	119
7.5 Sugestões para Pesquisas Futuras.....	120
7.6 Apontamentos Finais.....	120

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 122

1 INTRODUÇÃO

1.1 Tema da Pesquisa

As condições de competitividade do setor de saúde, a demanda por melhores padrões de qualidade e as dificuldades de negociação de preços com os clientes de serviços hospitalares têm exigido dos dirigentes investimentos destinados à melhoria das informações gerenciais, sobretudo daquelas relacionadas ao custeio das atividades (RAIMUNDINI *et al.*, 2004). Nesse contexto, destaca-se a crescente necessidade de melhoria nos padrões de gestão das organizações do setor de saúde, o que tem estimulado a adoção de ferramentas¹ gerenciais destinadas ao alcance de maior eficácia e produtividade dos recursos utilizados nas atividades de assistência médica (ABBAS, 2001). Mesmo assim, observa-se que, na gestão de custos das organizações hospitalares, ainda é incipiente o uso de ferramentas que possibilitem o cálculo acurado dos custos das atividades e dos serviços prestados.

Uma organização hospitalar que tenha uma gestão defasada quanto à utilização de ferramentas de gestão de custos pode apresentar baixa produtividade, elevados níveis de desperdícios de recursos e desconhecimento do custo real dos procedimentos, o que lhe sujeita a uma situação financeira indesejada (BAER *et al.*, 2001). Em se tratando especificamente dos hospitais públicos e filantrópicos, a adoção de ferramentas adequadas de gestão de custos pode garantir uma significativa racionalização nos processos de prestação de serviços e, conseqüentemente, uma considerável economia de recursos públicos. Já no caso específico dos hospitais privados, tal procedimento pode contribuir para um melhor resultado financeiro, traduzido em aumento da capacidade de investimento de capital e em qualificação (ou qualidade) no atendimento aos pacientes.

¹ Ferramenta é uma palavra empregada na literatura estrangeira (em inglês, *tool*) no sentido de recurso (ou instrumento) utilizado pela administração para alcançar um objetivo. Sob essa acepção, são exemplos de ferramentas o sistema de custos, o sistema de informações, o planejamento empresarial e as técnicas para análise de investimento em ativo fixo. No caso específico do sistema de custeio baseado em atividade (do inglês, *Activity-Based Costing* – ABC), foco do trabalho em pauta, como será apontado mais à frente, cumpre salientar que se trata de uma ferramenta de gestão financeira que, além de ter como objetivo a gestão do processo e dos custos de produção, para fins estratégicos e/ou operacionais, também fornece informações para a tomada de decisão (COKINS, 1998).

Diversas pesquisas, como Abbas (2001), Raimundini (2003), Reis (2004) e Struett (2005), têm sido publicadas nos últimos anos a respeito da aplicação de sistemas de gestão de custos em hospitais, com destaque para o sistema de Custeio Baseado em Atividades (do inglês, *Activity-Based Costing* ou ABC). Essas pesquisas, além de dissertarem sobre a aplicabilidade e os benefícios desse sistema para fins de gestão e de tomada de decisão, comparam-no com aqueles tidos como “tradicionais”. Segundo Reis (2004), enquanto os sistemas tradicionais, utilizados pela maioria das organizações hospitalares, não fornecem informações adequadas para a tomada de decisão, o ABC é um sistema que identifica as atividades como meio para alocar mais eficientemente os custos dos produtos ou qualquer outro objeto de custo (*e.g.*, clientes). Cardinaels *et al.* (2004) reconhecem que, embora a maioria dos hospitais não tenha adotado o ABC porque os Sistemas de Informação (SIs) utilizados nessas organizações não estão capacitados para se adaptarem a esse método de custeio, o ABC proporciona informações mais precisas e melhor controle das atividades desenvolvidas.

O pressuposto fundamental do sistema ABC, consoante Éden *et al.* (2006), é a identificação das atividades como meio de alocação eficiente dos custos dos chamados “objetos de custo” (*i.e.*, prestação de serviços). Portanto, o ABC permite aprimorar a alocação dos custos indiretos aos serviços, fato que é diferencial em relação aos sistemas de custeio tradicionais (MCLEAN, 2003) e possibilita tanto evitar e controlar distorções de subavaliação ou superavaliação dos custos aos serviços como mensurar o quanto cada atividade agrega de valor aos serviços. O controle e o acompanhamento dos custos, viabilizados pela utilização do sistema ABC, proporcionam à organização a implementação de ações para melhoria contínua dos processos operacionais e gerenciais (HILL, 2000). Ademais, quando se aplicam os conceitos de custos, de controle e de planejamento, é possível delinear o processo produtivo das organizações, identificar problemas financeiros e operacionais e, conseqüentemente, gerar informações confiáveis para a tomada de decisão (STRUETT, 2005).

1.2 Problema de Pesquisa

Diante do contexto exposto, tem-se discutido sobre a formulação de políticas, planos, programas e projetos de saúde, bem como sobre os métodos e as técnicas para a identificação dos parâmetros a serem usados para que se possa realizar uma análise satisfatória da situação das organizações de saúde (HEITGER *et al.*, 1992). Percebe-se que alguns aspectos que

compreendem a gestão contábil-financeira, tais como o acompanhamento e controle dos resultados econômico-financeiros e a utilização de ferramentas de gestão de custos e de Sistemas de Informações (SIs), ainda não fazem parte do cotidiano das organizações hospitalares ou o vêm fazendo de forma inadequada. Especificamente sobre a gestão de custos, há fortes evidências de que essas organizações necessitam de ferramentas que disponibilizem, no mínimo, sistemas e modelos de custeamento e de precificação dos serviços prestados, além de informações gerenciais para análise, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão.

Sendo assim, observa-se que os hospitais não dispõem de um sistema adequado para apuração e análise dos custos de suas atividades. Sem tal sistema, os gestores não têm informações adequadas que possibilitem avaliar o desempenho e a eficiência do uso dos recursos. Partindo desse pressuposto, este estudo tem como base a seguinte pergunta de pesquisa:

Dado o atual contexto informacional e organizacional de um hospital privado de Belo Horizonte/MG, o sistema ABC pode ser considerado uma ferramenta que subsidie a análise dos custos dos serviços e a gestão financeira deste hospital?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

O objetivo geral é analisar a aplicabilidade do sistema ABC como ferramenta de análise de custos dos serviços e de gestão financeira de um hospital privado. Em outras palavras, objetiva-se (1) descrever a forma (passo a passo) de se calcular os custos dos serviços, com base no ABC, e (2) analisar os resultados encontrados para o hospital em questão.

1.3.2 Objetivos específicos

Constituem objetivos específicos do presente trabalho:

- Identificar as informações de custos necessárias para os administradores das instituições hospitalares;

- Identificar e descrever as informações de custos atualmente disponibilizadas para a gestão financeira e de custos em hospitais;
- Calcular os custos das atividades desenvolvidas pelo hospital estudado; e
- Comparar os resultados obtidos (a partir do modelo proposto) com os resultados dos sistemas de custeio atualmente usados pelo hospital.

1.4 Justificativa

A gestão hospitalar no Brasil ainda é pouco profissionalizada. Por exemplo, em uma pesquisa solicitada pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) e realizada pelo Ministério da Saúde em 2008, constatou-se que mais de 100 hospitais filantrópicos, distribuídos por 14 estados e 84 municípios brasileiros, apresentam um padrão ineficaz de gestão, com instrumentos e práticas gerenciais defasados em relação aos padrões contemporâneos (*cf.* REGIS, 2003). Em outro estudo, Lima *et al.* (2004) ressaltam que, quando se relaciona o nível de complexidade assistencial com o número de leitos e o porte financeiro de uma instituição hospitalar, observa-se que quase a totalidade dos hospitais filantrópicos de baixa e média complexidade (no que se refere aos serviços prestados) apresenta um desenvolvimento gerencial ineficaz.

Aliado a esse quadro, dados apresentados no Anuário do Ministério de Saúde de 2001 mostram um contínuo descredenciamento de hospitais privados conveniados e contratados pelo SUS, o que contribui consideravelmente para o fato de a rede pública hospitalar não ser capaz de atender à demanda (BRASIL, 2008b). Essa situação decorre da defasagem, em relação à inflação acumulada do período, dos valores da Tabela SUS para pagamento dos serviços médicos e hospitalares prestados desde 1996 (BAER *et al.*, 2001). Não obstante os hospitais optem por atendimentos exclusivamente particulares ou via convênios privados, a parcela de pacientes dessa procedência é pequena e não garante margem de lucro total suficiente para cobrir o déficit advindo do resultado dos serviços prestados pelo SUS (RAIMUNDINI *et al.*, 2004). Como consequência, os hospitais conveniados ou contratados pelo SUS vêm enfrentando problemas financeiros, uma vez que a remuneração paga pelo SUS não corresponde aos seus custos efetivos.

De modo geral, a ineficaz gestão financeira dos hospitais, associada à defasada remuneração do SUS, acentua o problema para todos os tipos de organizações hospitalares, sejam elas públicas ou privadas, filantrópicas ou não. Por conseguinte, cresce o endividamento dos hospitais, que deixam de realizar investimentos e manutenções em equipamentos. Esse fato pode levar à paralisação das atividades dessas organizações, principalmente dos hospitais privados, que não têm a folha de pagamento subsidiada pelos governos federal, estaduais ou municipais. Dados da Federação Brasileira dos Hospitais (FHB) mostram que, no período entre 1994 a 2003, houve uma redução de 37% no número de leitos oferecidos pela iniciativa privada, enquanto a iniciativa pública e filantrópica aumentou seus leitos em cerca de 14% (BRASIL, 2008a).

Pelo exposto, constata-se que a gestão financeira e de custos, sob a perspectiva tanto estratégica quanto operacional, é uma exigência para a sobrevivência das organizações hospitalares brasileiras (MATOS, 2002), que precisam conhecer e controlar o custo real tanto para acompanhar os serviços prestados quanto para implantar medidas corretivas que visem ao melhor desempenho da organização. Em outros termos, conhecer o custo dos serviços de cada atividade ou conjunto de atividades que compõem os procedimentos médicos é essencial à gestão financeira de qualquer organização hospitalar (ROSADAS; MACEDO, 2003).

Para fazer frente às condições adversas enfrentadas pelas organizações hospitalares, a literatura mais recente destaca o sistema ABC como uma das ferramentas mais adequadas na gestão dos custos. Em vez de apenas gerar o custo de um produto ou serviço, esse sistema de custeio não apenas identifica e custeia as atividades necessárias a todo o processo de prestação dos serviços (COOPER; KAPLAN, 1991; GARRISON; NOREEN, 2001), como também gera informações que servem de subsídios fundamentais para a gestão e tomada de decisão em uma organização de saúde (MATOS, 2002). Esse potencial de apoio à tomada de decisão não significa, entretanto, que a adoção dessa abordagem substitua os sistemas de gestão de custos destinados ao custeio dos serviços e análise de custos (usualmente, o custeio por absorção e o custeio direto), haja vista o caráter complementar dessas metodologias. Segundo Matos (2002), o ABC tem o papel de enriquecer o conteúdo das informações gerenciais e facilitar a gestão dos recursos empregados por uma organização hospitalar.

No Brasil, a implantação do sistema ABC foi iniciada em 1990, mas, passados 20 anos, sua aplicação ainda é bastante restrita e incipiente. O emprego do sistema ABC em hospitais tem como referência o Hospital Albert Einstein em São Paulo e o Hospital João XXIII, reconhecido como o maior hospital geral de Belo Horizonte.

Dentre as limitações e os entraves enfrentados em relação à implementação do ABC, a literatura aponta a falta de profissionais aptos para lidar com os sistemas de informação utilizados para a aplicação de tal método de custeio (FASSBENDER, 1997; RAIMUNDINI *et al.*, 2004). Em organizações hospitalares, esse problema pode ser minimizado mediante a criação de incentivos para a capacitação técnica e profissional de funcionários e gestores. Além disso, observa-se que os objetos de custos (*i.e.*, a prestação de serviços) das organizações hospitalares públicas e filantrópicas precisam incluir também o bem-estar da população e as ações preventivas. Embora estejam focados em receber os recursos do SUS para cobrir os seus custos, esses hospitais deveriam também atentar para a prevenção da saúde da população. Para tanto, fazem-se necessárias a alocação adequada dos recursos e a análise dos indicadores de desempenho e dos custos do hospital, para que a instituição possa operar em plena capacidade, visando ao bem-estar dos pacientes.

Por fim, compete destacar que o custo de implementar um sistema de contabilidade de custos está diminuindo a cada dia (FINKLER; WARD, 1999a). Aliado a isso, tem-se que a informação é uma importante ferramenta estratégica e a contabilidade de custos fornece aos gestores informações que os ajudam a entender os custos atuais de prestação dos serviços. Sendo assim, a despeito dos custos de implementação, um sistema de contabilidade de custos configura-se como uma ferramenta bastante vantajosa e compensatória, já que as vantagens obtidas podem tornar-se maiores que os custos de implantação.

1.5 Estrutura do Trabalho

Este trabalho, como mostra a FIG. 1, está subdividido em sete capítulos, incluindo esta Introdução em que são expostos o tema, o problema, os objetivos e a justificativa da pesquisa em tela. O segundo capítulo, que trata da fundamentação teórica, inclui, além de considerações acerca do sistema ABC, uma análise das organizações hospitalares, ressaltando temas como, por exemplo, os custos e a estrutura organizacional dos hospitais. O terceiro

capítulo diz respeito à gestão hospitalar: explicita como é a análise de custos dentro dessas organizações e mostra os estudos referentes à aplicabilidade do sistema de custos ABC dentro dos hospitais. O quarto capítulo, concernente à metodologia aplicada para o desenvolvimento da pesquisa empírica, disserta sobre a classificação da pesquisa quanto ao tipo e à forma de coleta e análise dos dados. O quinto capítulo, atinente ao resultado de uma pesquisa empírica, apresenta o estudo de caso sobre um modelo delineado para identificar e analisar, com base no sistema ABC, os custos dos procedimentos hospitalares do Hospital Privado de Belo Horizonte. O sexto capítulo dispõe a análise dos resultados da pesquisa. O sétimo capítulo diz respeito às considerações finais desta dissertação.

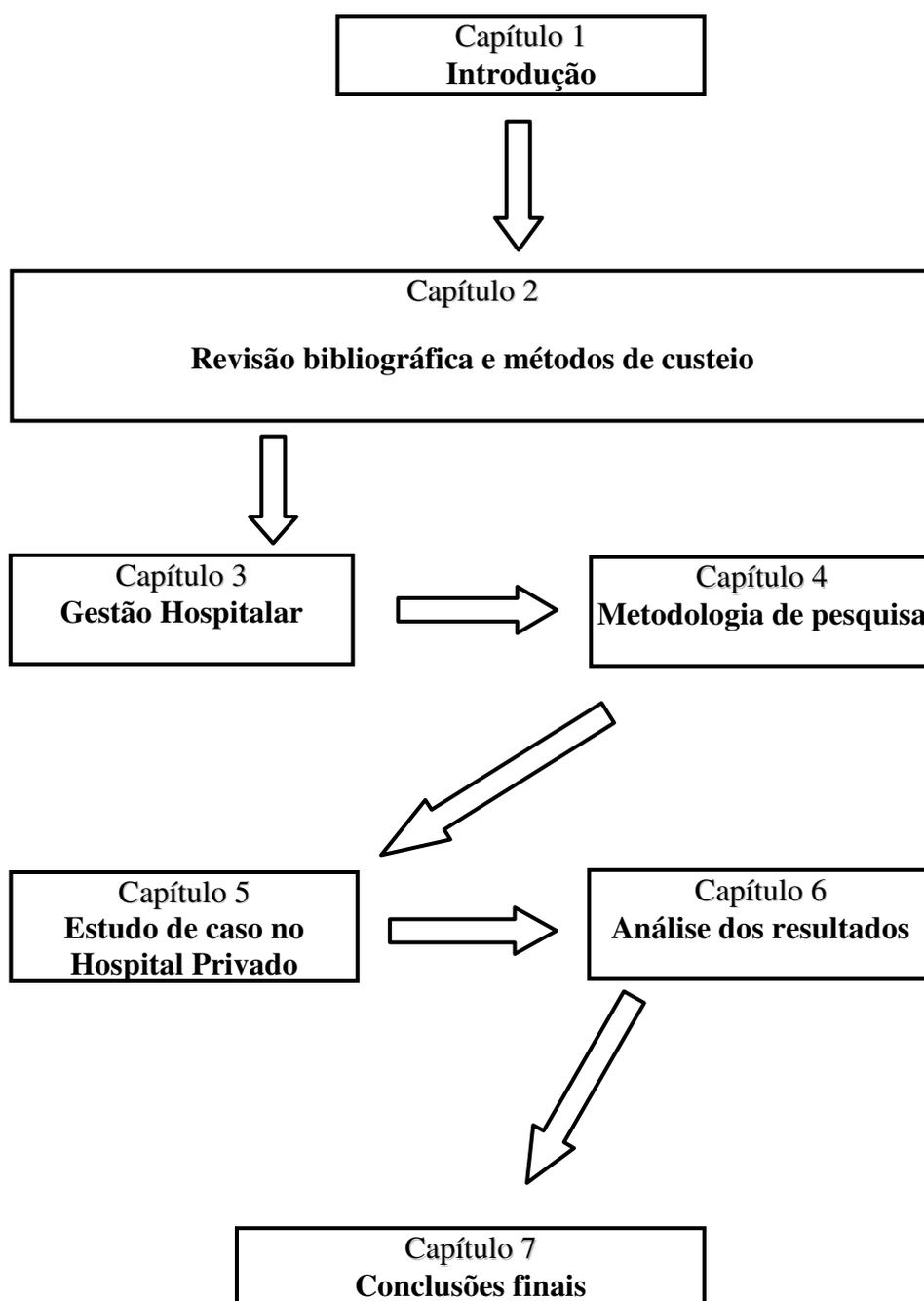


FIGURA 1: Estrutura da dissertação
Fonte: elaborado pelo próprio autor.

2 SISTEMAS DE CUSTEIO

2.1 Sistemas de Custeio Tradicionais

Um custo representa sacrifício de recursos. Mais precisamente, um custo é uma medida do sacrifício necessário para se adquirir um produto por um dado preço. No caso dos hospitais, vários custos são compartilhados entre diversos departamentos e procedimentos hospitalares realizados. Esses custos, empreendidos tanto para a fabricação de produtos quanto para a prestação de serviços, podem ser classificados em variáveis e fixos. Enquanto estes não se alteram quanto ao volume, aqueles se modificam em proporção direta à alteração do volume produzido ou prestado em um intervalo relevante de atividade (MAHER, 2001; ATHINSON *et al.*, 2000). Os custos variáveis geralmente incluem materiais diretos, certos custos indiretos de fabricação (*e.g.*, materiais indiretos, mão de obra que lida com os materiais e energia elétrica) e, em alguns casos, mão de obra direta (*e.g.*, trabalhadores temporários). Certos custos, como comissão sobre vendas, são variáveis; entretanto, a maior parte dos custos indiretos de fabricação e alguns custos industriais, apesar de terem características semelhantes ao custo de comissão sobre vendas, por exemplo, são considerados fixos.

A forma tradicional da apropriação dos custos dá-se por meio dos métodos de custeio mais conhecidos: o custeio por absorção (ou total) e o custeio direto (ou variável). A principal diferença entre os dois métodos é que o primeiro apropria todos os custos de produção (fixos e variáveis, diretos e indiretos) aos produtos, enquanto o segundo trata todos os custos variáveis de produção, quer diretos ou indiretos, como custos fixos e os aloca como despesas do período.

Para Maher (2001, p. 360), o custeio por absorção é “o sistema de contabilização de custos no qual tanto os custos fixos como os custos variáveis de produção são considerados custos do produto”. Esse método, que consiste na apropriação de todos os custos de produção ou de serviços prestados, é adotado pela contabilidade financeira das empresas, sendo válido para fins fiscais, de balanço patrimonial e de demonstração de resultados. Dentre suas desvantagens, que prejudicam os gerentes dos centros ou unidades de custos (CHING, 2001a), destacam-se: a subjetividade dos critérios utilizados na alocação dos custos indiretos; a não

classificação em custos fixos e variáveis; e o cálculo dos custos somente ao término do período contábil.

De acordo com Maher (2001, p. 360), “o custeio variável é um sistema de contabilização de custos em que apenas os custos variáveis de produção são atribuídos aos produtos”. Os custos fixos são identificados e considerados como despesas do período, sendo levados em conta apenas na apuração do resultado. Sendo assim, os custos dos produtos e serviços são compostos apenas pelos custos variáveis e mudam na proporção das mudanças que ocorrem no nível de produção ou vendas (ATKINSON *et al.*, 2000).

Muitas decisões administrativas exigem a separação do custo de produção e de prestação de serviços em seus componentes fixos e variáveis. Enquanto o custeio variável é consistente com essa separação, o custeio por absorção trata os custos fixos como se fossem unitários. Por essa razão, o custeio variável tende a melhor subsidiar os modelos de decisões gerenciais do que o custeio por absorção. Este método consiste na apropriação de todos os custos variáveis diretos e indiretos ao custo dos produtos e serviços, e não somente dos custos variáveis. Embora os princípios contábeis não admitam o uso de demonstrações de resultados e de balanços avaliados com base no custeio variável, nada impede que a empresa o utilize para fins gerenciais (MAHER, 2001).

Existem algumas limitações dos sistemas tradicionais de custeio, como as citadas por Maher (2001), Atkinson *et al.*, (2000) e Ching (2001). Dentre elas, destacam-se:

- As distorções no custeio dos produtos, provocadas por rateios arbitrários de custos indiretos;
- A utilização de um reduzido número de bases de rateio;
- A não mensuração dos custos da falta de qualidade, provocada por falhas internas e externas (*e.g.*, retrabalho);
- A não segregação dos custos das atividades que não agregam valor;
- A não utilização do conceito de custo-meta ou custo-alvo; e
- A não consideração das medidas de desempenho de natureza não financeira, mais conhecidas por “indicadores físicos de produtividade”.

A segregação dos custos em fixos e variáveis tem a vantagem de oferecer uma rápida perspectiva do comportamento dos custos em face de mudanças no volume de produção, mas tem a contrapartida de não disponibilizar detalhes importantes em termos de custos de atividade (ATKINSON *et al.*, 2000). Por conseguinte, constata-se que os métodos de custeio que realizam tal segregação dos custos deixam de fornecer aos gestores importantes informações que podem possibilitar melhores desempenhos no processo de melhoria contínua – melhoria essa tão almejada no atual ambiente de negócios, em que tudo rapidamente se torna obsoleto, até mesmo a informação.

Sendo assim, observa-se que os sistemas tradicionais de mensuração dos custos dos produtos e serviços fornecem informações distorcidas, falhando em atribuir com precisão os crescentes custos indiretos requeridos para desenhar, produzir, vender e entregar produtos e serviços. Tal falha prejudica consideravelmente o desempenho das organizações, já que os gerentes precisam medir o custo e a rentabilidade de produtos ou serviços, de segmentos de mercado e de clientes, além de necessitarem de informações operacionais de controle que sejam capazes de proporcionar a melhoria da gestão de custos e da qualidade dos produtos e serviços (KAPLAN; COOPER, 2000; CHING, 2001).

Devido à iminente necessidade de um sistema de custeamento preciso e ao fato de apresentarem custos indiretos e aparentemente fixos, as empresas de serviços são, de modo geral, candidatas ideais ao uso do Custeio Baseado em Atividades (KAPLAN; COOPER, 2000). Cumpre inclusive salientar que a metodologia baseada em atividades procura atingir um dos principais objetivos da contabilidade contemporânea, que vem buscando sistemas de informações que permitam melhor gerenciamento e controle de custos como forma de subsidiar a tomada de decisão (MAHER, 2001; CHING, 2001).

2.2 Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC)

De acordo com Nakagawa (1994), alguns aspectos das técnicas do Custeio Baseado em Atividades (do inglês, *Activity-Based Costing*, ou ABC) já eram conhecidos desde o século XVIII. Já para outros autores, como Jiambalvo (2002), “[o] Custeio Baseado em Atividades (ABC) é um desenvolvimento relativamente recente da contabilidade gerencial que tem recebido grande atenção tanto de acadêmicos quanto de profissionais interessados na melhora

das informações contábeis”. Com origem em trabalhos desenvolvidos pela *General Electric*, no início da década de 1960, nos Estados Unidos (LATSHAW; CORTESE-DANIELE, 2002), o ABC foi, na década de 1970, aperfeiçoado pelo professor Robin Cooper e, somente a partir dos anos 1980, conseguiu maior desenvolvimento de seus conceitos e metodologia, por intermédio de empresas de consultorias (CATELLI; GUERREIRO, 1995). Particularmente no Brasil, de acordo com a literatura nacional, pesquisas sobre o ABC se desenvolveram a partir de 1989, estimuladas pelo professor do departamento de contabilidade da USP (Universidade de São Paulo) Masayuki Nakagawa, primeiro a lançar um livro sobre o assunto no país.

A metodologia de apuração de custos não é uma nova alternativa de contabilidade de custos para as organizações de saúde. Na realidade, é mais uma abordagem de como se observar a realização das atividades dentro de uma instituição hospitalar. O sistema admite que as atividades consomem recursos para produzir um resultado, uma vez que cada paciente necessita de uma série de atividades para seu tratamento e recuperação (FALK, 2001). Como atestam Cooper e Kaplan (1998 *apud* CANGI, 1995, p. 16), o ABC “é uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividade, estabelecendo relações entre as atividades e o consumo dos recursos, independentemente de fronteiras departamentais”, o que permite a identificação dos fatores que levam uma organização, como um hospital, a incorrer em custos nos processos de oferta de produtos e/ou serviços e de atendimento ao mercado e aos clientes.

De outra forma, pode-se dizer que uma empresa é um conjunto de atividades, cada uma composta por tarefas que transformam os recursos internos em produtos ou serviços que supostamente agregam valor ao negócio. Com base nessa aceção, é possível avaliar a eficácia da organização mediante a análise custo-benefício de cada atividade, processo, produto ou serviço para clientes, inclusive os que requerem esforços diferenciados, como é o caso dos pacientes de um hospital. Outro fator decorrente dessa concepção é a quebra de paradigmas em relação à organização departamentalizada e à organização por processos, o que é proporcionado pela visão diferenciada do consumo dos recursos das organizações.

Essa abordagem do sistema ABC se diferencia dos sistemas de custeio tradicionais pelo fato de que, para estes, os custos indiretos incorrem durante o processo de produção ou de prestação de serviços, sendo rateados aos produtos ou serviços mediante critérios de rateio. Esses critérios estão sustentados na concepção de custo e volume, o que não explica o

comportamento dos custos quanto ao lucro e não é útil para a análise estratégica de custos. Em contrapartida, o sistema ABC busca aprimorar o processo de apropriação dos custos indiretos aos produtos e/ou serviços, com a redução da arbitrariedade e da subjetividade a partir do rastreamento dos custos indiretos, por meio da identificação das atividades e dos direcionadores de custos. Além disso, o sistema ABC procura atender às prerrogativas que a administração necessita quanto ao processo de planejamento, controle e tomada de decisão (KAPLAN; COOPER, 1998).

A finalidade de uma informação sobre custo é conhecida como *objeto de custo*, que pode ser o produto, o cliente, o fornecedor, o setor de mercado ou a infraestrutura. Uma vez conhecido, o custo de uma atividade pode ser relacionado com os seus respectivos objetos de custo (CHING, 2001). A FIG. 2 representa, estruturalmente, como a informação é consumida pelos objetos de custo.

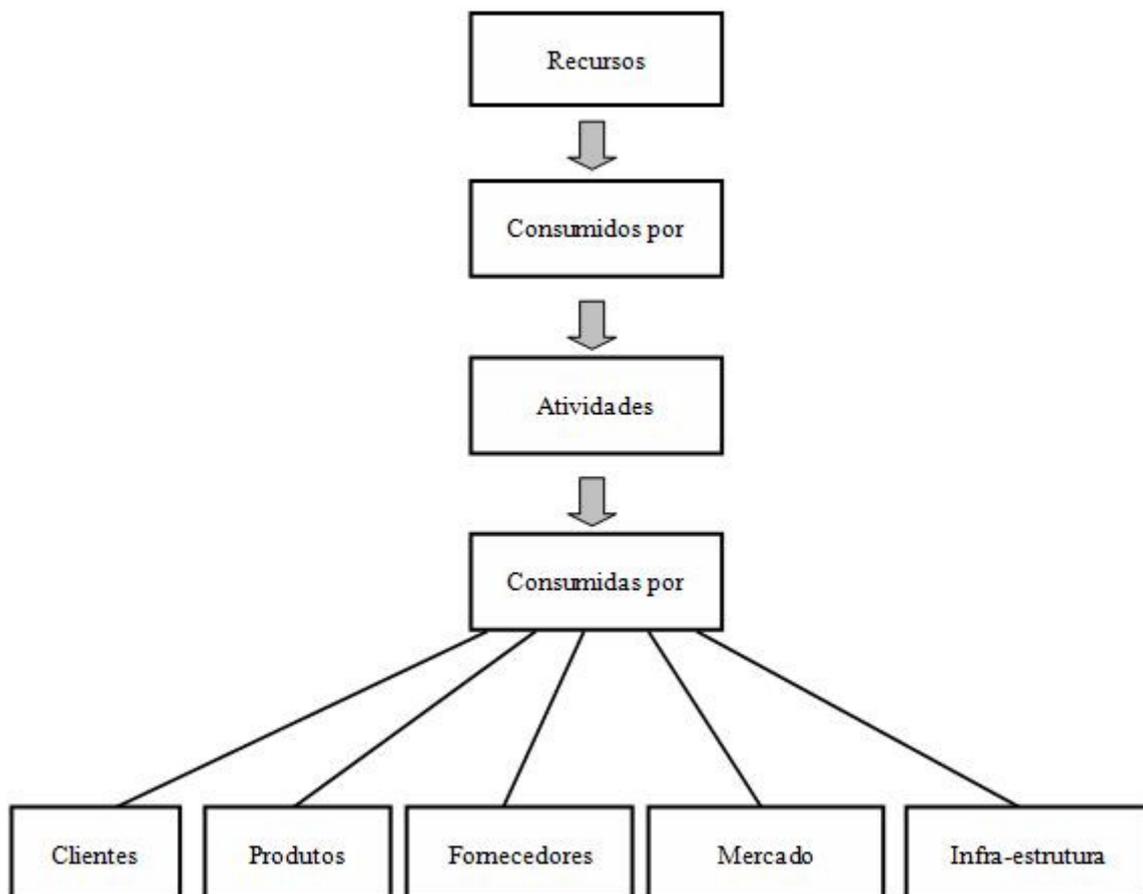


FIGURA 2: Estrutura representativa dos objetos de custos
Fonte: adaptado de Ching (2001, p. 100).

O sistema ABC está fundamentado na visão sistêmica da organização e na fragmentação da cadeia de prestação de serviços ou de produção em atividades, de modo a assegurar que os planos sejam transmitidos para o nível em que as ações possam ser tomadas.

A principal especificidade do ABC está na escolha dos direcionadores de custos e na atribuição dos custos aos produtos/serviços, o que demanda compreensão de onde se inicia uma atividade e quais recursos ela exige. Para Martins (2000, p. 282), o direcionador “é a causa, ‘direciona’ uma atividade”. Shank e Govindarajan (1995, p. 193) apontam ainda que os direcionadores de custos afastam-se da noção de que o volume direciona os custos, ou seja, o custo é causado, ou direcionado, por muitos fatores que estão inter-relacionados de formas complexas. Destarte, compreender o comportamento do custo significa compreender a complexa interação do conjunto de direcionadores de custos em ação em uma determinada situação.

Cada atividade deve ter um direcionador, mas um direcionador pode servir para mais de uma atividade, dependendo do grau de precisão e da relação custo-benefício. Como é a base sobre a qual a metodologia ABC se apoia, é de suma importância entender que “uma atividade é uma combinação de pessoas, tecnologia, matéria-prima, métodos e ambientes para gerar determinado produto ou serviço” (BRIMSON, 1996, p. 62). É preciso, pois, identificar as atividades relevantes que geram os custos para os produtos e serviços e que agregam valor a eles, sendo, muitas vezes, possível agrupar corretamente vários itens de custos de um produto ou serviço em um só grupo de custo (*e.g.*, o somatório de salários, encargos e benefícios equivale aos custos de remuneração).

Ressalta-se que um bom sistema de custeamento de produtos e serviços leva sempre em consideração a identificação dos custos e a atribuição deles às respectivas atividades relevantes. Essa alocação dos custos pode ser feita por meio da atribuição direta, que consiste em aplicar, clara, objetiva e diretamente, ao centro de custo pertinente todas as despesas e custos passíveis de identificação e quantificação. Trata-se, pois, de uma alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos (ATKINSON *et al.*, 2000). Essa relação é expressa por meio de direcionadores de custos de primeiro estágio, também conhecidos como direcionadores de custos de recursos, como, por exemplo, número de empregados, área ocupada, tempo de mão de obra (hora-

homem), tempo de máquina (hora-máquina), quantidade de quilowatts e estimativa gerencial do responsável pela área.

Já o rateio, outro método de distribuição dos custos, é realizado apenas quando não há possibilidade de se utilizar a alocação direta (ATKINSON *et al.*, 2000). Para tornar possível o uso desse tipo de ferramenta, a classificação dos departamentos da organização em centros de custos oferece maior grau de precisão, pois identifica as bases mais apropriadas para a alocação e reflete, mais adequadamente, as atividades realizadas em cada departamento. Entretanto, pode ocorrer que, em um centro de custos, não se desenvolva apenas uma única atividade. Nesse caso, recomenda-se analisar a conveniência, ou não, de agregar dois ou mais centros de custos ou de subdividir algum, dependendo do grau de precisão desejado, do escopo do projeto ABC e da relação custo-benefício. Quando o objetivo principal é custear os produtos, um sistema robusto, bem departamentalizado e com boa separação do centro de custos, pode atender a duas primeiras etapas importantes do processo: à de identificação dos custos e à de atribuição deles às atividades relevantes.

Maher (2001) destaca três critérios para a base de rateio. O primeiro envolve a identificação de um direcionador de custos com base na relação causal, o que, segundo o autor, seria o ideal. Os outros dois critérios seriam: com base nos benefícios recebidos e com base na razoabilidade. Para Shank e Govindarajan (1995), independente de quais sejam os direcionadores, as ideias-chave são as seguintes: o volume não é geralmente a forma mais útil para explicar o comportamento dos custos; e é mais pertinente basear o uso do direcionador em escolhas estruturais e em habilidades de execução (*i.e.*, para cada direcionador de custo, existe uma estratégia específica). Nem todos os direcionadores são igualmente importantes o tempo todo, mas alguns são provavelmente muito importantes em todos os casos.

O exemplo da atividade “lavar roupas” e das atividades (i) médicas, (ii) de enfermagem e (iii) de auxiliar de enfermagem demonstra a importância do critério de avaliação para a escolha do direcionador. Enquanto a primeira atividade pode ter como direcionador de custos a quantidade (em quilos) de roupa lavada, as outras três distintas atividades podem, concomitantemente, ter como direcionador de custos o tempo de atendimento aos pacientes. Esse exemplo mostra que cada atividade apresenta um direcionador de custos específico e que um mesmo direcionador de custos pode ser usado para mais de uma atividade. Por sua vez, o

conjunto desses direcionadores de custos, associados às respectivas atividades, permite esclarecer a dimensão dos custos e o modo como os custos são causados pelas atividades, proporcionando o custeamento dos serviços de maneira mais realista e acurada que os sistemas de custeio tradicionais (KEE; SCHMIDT, 2000).

Tido como um sistema de custeio consideravelmente preciso, o sistema ABC tem como premissa fundamental o fato de os custos indiretos serem causados por atividades desenvolvidas durante o processo de prestação dos serviços. Tais atividades, sendo a base desse sistema, surgem como fator que combina, de forma adequada, os recursos humanos, a tecnologia, os materiais e a infraestrutura que geram custos ao serem utilizados para a prestação de um dado serviço. Os direcionadores de custos podem ser classificados em primários, que são os direcionadores de recursos, ou secundários, direcionadores de atividades (ATKINSON *et al.*, 2000; KAPLAN; COOPER, 2000; GARRISON; NOREEN, 2001; SHANK; GOVINDARAJAN, 1995).

Para Kaplan e Cooper (1998) e para Finkler e Ward (1999a), o ABC consiste em um sistema de custeio que possibilita analisar o comportamento dos custos a partir do estabelecimento de relações entre as atividades e o consumo dos recursos. Dentre os principais benefícios da utilização do sistema ABC, destacam-se: (i) menor propensão tanto ao subcusteio de produtos complexos e de baixo volume de vendas quanto ao supercusteio de produtos simples e de alto volume de vendas; e (ii) potenciais melhorias no controle de custos (JIAMBALVO, 2002). Contudo, Garrison e Noreen (2001, p. 242) ressaltam que, “embora o sistema ABC seja quase que certamente mais preciso [que os sistemas tradicionais], os gerentes devem ter cautela antes de tomar decisões baseadas nos seus dados”, já que tais decisões podem alterar significativamente a realidade da organização e dependem diretamente dos objetivos e das metas traçadas para cada instituição.

O objetivo da obtenção de custos mais próximos do real consiste em promover a geração de informações de apoio à tomada de decisões gerenciais. Essas informações, tomadas em separado ou em conjunto com outras, constituem a base competitiva e produtiva de todas as organizações. Com efeito, todas as informações geradas sobre custos têm influência sobre os outros níveis organizacionais, como, por exemplo, *marketing*, recursos humanos, finanças e produção.

Para Falk (2001, p. 15), um sistema de contabilidade de custos em organizações hospitalares facilita um controle mais preciso dos mesmos a fim de diminuir ou substituir itens onerosos, permitir melhor análise de lucratividade, estabelecer taxas de serviços, fomentar planejamento estratégico e viabilizar gerenciamento de pessoal médico e não médico em termos de produtividade e de perfis operacionais de atendimento. A contabilidade de custos praticada nos hospitais representa um ponto bastante polêmico, em face da utilização restrita de suas possibilidades. Geralmente, utiliza-se como parâmetro para medir a produção da organização apenas um dado proveniente das diversas atividades realizadas no hospital e, normalmente, considera-se como fator gerador de receitas apenas a capacidade de leitos, sendo aplicados, para formação do ponto de equilíbrio dos custos do hospital, os custos relativos aos leitos ocupados. A preocupação do administrador do hospital, nesse caso, está em maximizar as atividades para atingir, o mais rápido possível, o ponto de equilíbrio que lhe permita sair da fase de prejuízo e, então, lograr lucro.

O sistema de apuração de custos é o componente do sistema de informação financeira mais importante para a análise gerencial voltada para a tomada de decisão e para atender às necessidades de informação e satisfação dos *stakeholders* (ATKINSON *et al.*, 2000). Em outras palavras, esse sistema é fundamental para a boa gestão de uma empresa e pode ser determinante no êxito ou fracasso do empreendimento.

2.3 Gestão das Atividades no ABC

Base do sistema ABC, as atividades podem ser definidas como os fatores que adequadamente combinam recursos humanos, tecnologia e materiais nos processos de fabricação de produtos, atendimento a clientes e prestação de serviços (GARRISON; NOREEN, 2001; SHANK; GOVINDARAJAN, 1995). Nesse sistema, as atividades são a causa do consumo de recursos e, por essa razão, devem ser objeto de análise do valor agregado para o cliente e da amplitude da geração ou não de benefícios tanto para o objeto de custo considerado quanto para a organização como um todo (SHANK; GOVINDARAJAN, 1995; KAPLAN; COOPER, 1998). Tal procedimento possibilita que cada atividade seja avaliada e controlada, a fim de que sejam eliminadas aquelas que não geram benefícios ou que não aumentam o desempenho daquelas que os geram. Em outros termos, servindo de base para a tomada de decisão na gestão financeira e de custos, tal análise permite conhecer a rentabilidade e a capacidade

ociosa de uma atividade a partir da mensuração de seu grau de eficiência (GARRISON; NOREEN, 2001).

Segundo Mohan e Patil (2003), um dos benefícios da utilização do ABC é a possibilidade de análise das atividades sob a perspectiva das informações de custos. Mais do que com vistas à absorção dos custos, a identificação das atividades é importante para que os gerentes compreendam os processos desenvolvidos. Essa identificação pode disponibilizar informações mais claras e precisas sobre os custos gerados no processo produtivo ou na prestação do serviço. Para tanto, as atividades são identificadas e analisadas a partir dos seguintes atributos: ciclo temporal, produtividade e valor adicionado.

O atributo de ciclo temporal refere-se ao tempo despendido para completar a atividade identificada. O valor adicionado representa a importância da realização da atividade no produto final ou no serviço prestado, bem como o impacto da continuidade ou da descontinuidade dessa atividade. Por fim, o atributo de produtividade refere-se à quantidade de produtos fabricados ou de serviços prestados por hora ou outra unidade de tempo. Ressalta-se ainda que, além desses atributos, é necessário analisar a prioridade das atividades, ou seja, quais atividades devem ser desenvolvidas primeiramente e quais podem ser sucessoras (MOHAN; PATIL, 2003).

Kaplan e Cooper (1998) enfatizam que as atividades podem ser classificadas em primárias e secundárias. Aquelas que são consideradas básicas para a execução dos serviços e idealmente demandam a utilização da capacidade máxima dos recursos a elas associadas são classificadas como primárias. Já as atividades secundárias são as que dão apoio às primárias, tanto no próprio departamento onde ocorrem como nos demais departamentos com os quais se relacionam, direcionando os recursos destinados especificamente ao serviço prestado. Em outras palavras, as atividades secundárias também consomem recursos em complemento às atividades primárias quando estas não mensuram completamente o custo do serviço (JIAMBALVO, 2002).

A identificação de atividades, quando realizada pelos profissionais que as executam, apresenta algumas vantagens, como: possibilita maior acurácia na mensuração do custo; propicia a melhoria contínua do processo; viabiliza o planejamento e o controle da cadeia produtiva;

possibilita o gerenciamento por atividade; e fornece informações mais precisas e confiáveis para a tomada de decisão (GARRISON; NOREEN, 2001). Ademais, a identificação das atividades possibilita aos gestores não apenas definir os fatores que levam o produto ou serviço a incorrer em custos, mas também mensurar os custos de forma mais precisa que os demais sistemas de custeio, denominados de “tradicionalis”.

2.4 Direcionadores de Custos como Elementos Críticos do ABC

Os direcionadores são utilizados para que as atividades sirvam de medida da capacidade operacional e possibilitem identificar onde e de que modo os recursos são consumidos pelos objetos de custos. Enquanto a associação entre os custos dos recursos e os custos das atividades é realizada por meio dos “direcionadores de recursos”, a vinculação das atividades com os objetos de custos é efetuada por meio dos “direcionadores de custos” (ATKINSON *et al.*, 2008; KAPLAN; COOPER, 1998; GARRISON; NOREEN, 2001; SHANK; GOVINDARAJAN, 1995).

Os direcionadores de recursos são os fatores que, com o objetivo de mensurar o consumo médio de recursos em cada atividade, vinculam, diretamente, os custos dos recursos às atividades desenvolvidas. Por sua vez, os direcionadores de custos direcionam os custos das atividades aos objetos de custos, explicando a relação entre o custo do objeto e a atividade. Com isso, pode-se dizer que o número de direcionadores é o fator principal que propicia uma mensuração mais realista dos custos de produtos, clientes, serviços ou de qualquer outro objeto de custo no sistema ABC (COKINS, 1998; HOMBURG, 2001; KEE; SCHMIDT, 2000).

Identificar e definir corretamente os direcionadores é uma tarefa tão importante quanto identificar e definir as atividades. Um direcionador determina a maneira como os custos das atividades (e, conseqüentemente, dos recursos) são alocados aos objetos de custos. É fundamental entender onde se inicia uma atividade, quais recursos são necessários para sua operacionalidade e o que determina as relações entre as atividades, os recursos e os objetos de custos. Assim, pode-se dizer que o direcionador é o fator causal da atividade que rastreia o recurso ao objeto de custo (SHANK; GOVINDARAJAN, 1995; FINKLER; WARD, 1999a).

Cooper e Kaplan (1991), Shank e Govindarajan (1995) e Finkler e Ward (1999a) mencionam três critérios para definir a base de rastreamento que identifica e define o direcionador, seja o de recursos ou o de custos das atividades. O primeiro critério, considerado mais adequado pelos autores, consiste em identificar o direcionador com base na relação causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos ou entre a atividade e o seu objeto de custos. O segundo critério corresponde à atribuição de custos com base nos benefícios gerados e deve ser utilizado quando o fator de causalidade da atividade não puder ser identificado e definido objetivamente. Por fim, o terceiro critério, a razoabilidade, é aquele que mais se aproxima do rateio utilizado pelos sistemas de custeio tradicionais e deve ser utilizado quando os dois primeiros não são aplicáveis à definição do direcionador; porém, é necessário que se faça uma atribuição prudente do objeto de custo considerado.

O uso desses critérios durante a identificação e a definição dos direcionadores permite que algumas atividades abranjam mais de um direcionador. Em tal situação, cada uma dessas atividades deve ser desdobrada em outras até que se tenha um direcionador de custos para cada atividade. Entretanto, um direcionador de custos pode servir para mais de uma atividade, dependendo da relação de causa e efeito e da homogeneidade entre as atividades (COOPER; KAPLAN, 1991; FINKLER; WARD, 1999a; KEE; SCHMIDT, 2000; RAMSEY IV, 1994; ROTH; BORTHICK, 1991).

Essa relação de causa e efeito na escolha dos direcionadores sugere que o número de direcionadores é o principal fator a dar precisão à mensuração dos custos pelo ABC (HOMBURG, 2001). Portanto, a função dos direcionadores é servir de base para que os recursos consumidos pelas atividades no processo de prestação do serviço sejam devidamente apropriados ao objeto de custos. Sendo assim, cada direcionador é o fator que determina o custo da atividade e propicia uma mensuração mais realista dos custos dos produtos, dos clientes e dos serviços no sistema ABC (COKINS, 1998; HOMBURG, 2001; KEE; SCHMIDT, 2000).

Considerando-se que as atividades são a base do sistema ABC e que os direcionadores são os rastreadores dos custos, a sistemática de custear um objeto de custo pelo sistema ABC é usualmente realizada em dois estágios (SHANK; GOVINDARAJAN, 1995). O primeiro consiste em rastrear os custos dos recursos para as atividades por meio dos direcionadores de

recursos, de forma a obter o custo da atividade. No segundo estágio, rastreiam-se os custos das atividades para o objeto de custos por meio dos direcionadores de custos, que irão mensurar e fornecer o valor dos objetos de custos considerados (UPDA, 1996; GREENE; METWALLI, 2001; GARRISON; NOREEN, 2001).

A complexidade do processo operacional e das atividades está associada à categorização dos custos, que, por sua vez, apresenta relação com os direcionadores. Isso implica, de acordo com Shank e Govindarajan (1995), compreender o comportamento dos custos em nível estratégico, por intermédio da complexa interação do conjunto de atividades e de direcionadores. Nesse âmbito, o sistema ABC normalmente classifica os custos em quatro categorias: unidade de produção, lote, sustentação do produto/serviço e sustentação da organização (KAPLAN; COOPER, 1998).

A primeira categoria, custos em nível de unidade de produção, envolve os custos das atividades realizadas na unidade operacional cada vez que um serviço é prestado. Tais custos são, provavelmente, primários e de fácil identificação. A segunda categoria, custos em nível de lote, são os custos das atividades relacionadas a um conjunto de serviços prestados, ou seja, atividades realizadas em uma unidade operacional ou para uma unidade operacional, atendendo a mais de um serviço. A terceira categoria, custos de sustentação do serviço, abrange os custos das atividades realizadas para o suporte individual do serviço e independe do volume de serviços prestados. A última categoria, custos de sustentação da organização, corresponde aos custos das atividades que não são facilmente relacionadas ou sequer podem ser associadas com o serviço prestado, mas fornecem sustentabilidade à organização como um todo. Sugere-se que os custos de sustentação da empresa sejam tratados como custo do período e não alocados aos objetos de custos, devido à dificuldade de se determinarem direcionadores que apresentem relação de causa-efeito ou custo-benefício, o que torna arbitrário e subjetivo o rastreamento desses custos indiretos (COOPER; KAPLAN, 1991; ARMSTRONG, 2002).

Mesmo diante de um processo operacional complexo e com diversas categorias de custos, é fundamental atentar-se ao propósito do sistema ABC, que é alocar diretamente o maior número possível de custos indiretos aos objetos de custos, isto é, em um único estágio (GARRISON; NOREEN, 2001). Para atender a esse propósito, é preciso, em um primeiro

momento, desenvolver e implantar o sistema. Posteriormente, faz-se uma análise para identificar os estágios em que se podem eliminar atividades ou até mesmo processos que não agregam valor ou que são ineficientes (KAPLAN; COOPER, 1998).

2.5 Vantagens e Limitações do Sistema ABC

Por ser um modelo de controle de como a organização consome os recursos, o sistema de Custeio Baseado em Atividades tem vantagens em relação aos sistemas de custeio tradicionais. Dentre elas, Kaplan e Cooper (1998), Hansen e Mowen (2006), Atkinson *et al.* (2008) e Majid e Sulaiman (2008) destacam: (i) permite estabelecer metas de custo e desempenho mais realistas, derivadas do planejamento estratégico; (ii) aloca os gastos indiretos aos objetos de custos por meio de critérios mais apurados que os demais métodos; (iii) permite uma melhoria nas decisões gerenciais, pois minimiza/elimina os problemas de supercusteio ou subcusteio dos produtos (como habitualmente acontecem nos demais métodos de custeio); (iv) fornece, para o caso específico dos serviços de saúde, informações mais realistas, que podem ser usadas para estudar tendências e comparar custos por diagnósticos, por atendimento médico ou por pacientes de diferentes planos; (v) possibilita maximizar as atividades que são pontos fortes da empresa e, em contrapartida, minimizar, reestruturar ou eliminar as atividades que não agregam valor aos produtos, o que contribui para uma melhoria na apuração dos custos e um consequente e contínuo progresso dos processos e das atividades da organização; (vi) viabiliza o aprimoramento da precificação dos objetos de custos, tendo em vista a obtenção de informações precisas dos custos da empresa; e (vii) garante apuração aperfeiçoada das informações de rentabilidade/lucratividade por cliente/mercado.

Contudo, assim como os outros sistemas de custos, o ABC também apresenta desvantagens e limitações. Dentre os vários estudos, Roni e Geri (2005), Kaplan e Anderson (2007), Wegmann e Nozile (2008) e Souza *et al.* (2009b) ressaltam os seguintes fatores como limitadores da utilização do ABC nas empresas em geral: (i) ausência de um sistema de informações robusto; (ii) comunicação limitada entre a equipe de implementação do sistema e os funcionários da empresa; (iii) custo elevado de implementação e manutenção; (iv) falta de profissionais qualificados para a utilização do referido método, notadamente em função da diversidade e da complexidade das atividades realizadas, bem como da própria metodologia;

(v) descon sideração de aspectos relacionados a gargalos; e (vi) alto grau de subjetividade na definição dos direcionadores.

2.6 *Time-Driven ABC* (TDABC): Uma Nova Abordagem do Sistema ABC

Muitas organizações abandonaram o ABC, porque ele não refletia adequadamente a complexidade de suas operações, além de ser lento e envolver onerosa implementação, manutenção e atualização (KAPLAN; ANDERSON, 2004). Para que as desvantagens e as limitações apresentadas na seção anterior não inviabilizassem os benefícios em potencial que a teoria do ABC propõe, alguns autores desenvolveram possíveis soluções. Dentre elas, esta seção discute uma abordagem relativamente recente: o *time-driven ABC* (TDABC), considerado uma evolução do ABC que objetiva solucionar algumas das desvantagens e limitações do sistema anterior.

Segundo Souza *et al.* (2009), o TDABC foi desenvolvido em 1997 por Steven Anderson e, posteriormente, implementado em algumas empresas. Em 2001, Anderson aperfeiçoou essa metodologia com o auxílio do professor Robert Kaplan, da *Harvard Business School* (EVERAERT *et al.*, 2008). De acordo com Demeere *et al.* (2009), os proponentes do TDABC afirmam que essa nova metodologia demanda menos tempo de pesquisa e de implementação do que o ABC tradicional.

O TDABC utiliza principalmente o tempo como direcionador. Para cada grupo de recursos, são estimados apenas dois parâmetros: o custo por unidade de tempo para fornecer a capacidade de um recurso e as unidades de tempo de um recurso consumidas pelos produtos, serviços e/ou clientes (KAPLAN; ANDERSON, 2004; BRYON *et al.*, 2009). A utilização desses dois parâmetros coloca a capacidade no local mais apropriado, nos recursos (em vez de nas atividades), e traz benefícios às análises, como, por exemplo, o cálculo adequado do custo da capacidade não utilizada ou a demonstração de que a capacidade disponível não é suficiente para atender à demanda. Sob a perspectiva do TDABC, a capacidade significa “tempo utilizado pelos funcionários” (*e.g.*, em trabalhos manuais) ou “espaço demandado” (*e.g.*, em atividades de manutenção). O tempo utilizado pelos funcionários para a realização de uma atividade é modelado com base em todas as variáveis relacionadas à atividade. As características que direcionam as variáveis da atividade são chamadas de direcionadores de

tempo (*time-drivers*), uma vez que “direcionam” o tempo despendido para um caso particular (KAPLAN; ANDERSON, 2007).

Com a nova característica de utilizar equações de tempo para tratar relações complexas, o TDABC é capaz de refletir melhor as complexidades das operações das organizações, permitindo que o modelo apresente como os atributos das atividades e dos objetos finais de custeio causam variações nos tempos de processamento. De forma geral, essas equações de tempo simplificam enormemente o processo de cálculo dos custos e produzem um modelo de custos mais acurado do que aquele permitido pelo ABC tradicional. As variáveis que mais afetam essas atividades normalmente podem ser especificadas de forma precisa e, de maneira geral, estão disponíveis nos sistemas de informações das organizações.

Como exemplo, considere-se a seguinte equação de tempo referente a um processo de embalagem para transporte: Tempo de embalagem = 0,5 + 6,5 [se for necessária embalagem especial] + 2,0 [se o produto for enviado por avião]. Nessa situação, a complexidade vem da possibilidade de uma embalagem ser especial e de haver uma demanda adicional por transporte aéreo em vez de transporte rodoviário (KAPLAN; ANDERSON, 2004). Ressalte-se que, de acordo com Cardinaels e Labro (2008), em ambientes complexos, onde o tempo necessário para desempenhar uma atividade é influenciado por muitos direcionadores, o TDABC possibilita a inclusão de múltiplos direcionadores de tempo para cada atividade.

Diversos benefícios podem ser obtidos pelas organizações por meio da aplicação do TDABC (PERNOT *et al.*, 2007), quais sejam: (i) rapidez e flexibilidade na construção de modelos; (ii) aplicabilidade, de forma mais simples e fácil, em organizações complexas, uma vez que utiliza variados direcionadores que refletem as diversas características especiais identificadas nas atividades; (iii) geração tempestiva de relatórios, possibilitando retroalimentação mais rápida para os gestores; (iv) facilidade de integração com os sistemas de gestão integrada (*Enterprise Resource Planning – ERP*) existentes nas organizações; e (v) baixo custo de implementação e manutenção. Tais vantagens são corroboradas pelos resultados de vários estudos empíricos que comparam o TDABC com o método que lhe deu origem, como revelam Fachini *et al.* (2008), Everaert e Bruggeman (2007), Varila *et al.* (2007), Pernot *et al.* (2007) e Kaplan e Anderson (2004; 2007a). Os dois últimos autores destacam, inclusive, que o TDABC não é meramente uma evolução hipotética da abordagem convencional do ABC: há

uma série de casos de sucesso, nos quais essa nova abordagem foi implementada e aprimorou substancialmente o subsídio à tomada de decisão dos gestores (KAPLAN; ANDERSON, 2007a).

Salienta-se, entretanto, que algumas críticas importantes ao TDABC já podem ser encontradas na literatura. Varila *et al.* (2007) destacam a necessidade de se coletar um grande número de dados para se conseguir estimar adequadamente as equações de tempo. Ainda no que tange às equações de tempo, Sherrat (2005) ressalta a dificuldade em se estimar tais equações em ambientes não estruturados, ou seja, em contextos nos quais os trabalhos variam muito e há grande imprevisibilidade. Por sua vez, Cardinaels e Labro (2008) apontam que as estimativas de tempo, que, em alguns casos, são realizadas pelos funcionários de uma organização, podem não ser tão precisas quanto afirmam Kaplan e Anderson (2004), fazendo com que o TDABC apresente, pelo menos, uma parte do subjetivismo existente no ABC convencional.

2.7 Análise de Custos

A Contabilidade de Custos, originada da Contabilidade Financeira, surge com o advento da Revolução Industrial, quando o comércio perde sua característica mercantilista e assume a característica industrial. Além de sua função inicial de fornecer dados para avaliação dos estoques e apuração do resultado, essa contabilidade tem a função de melhorar os processos, eliminar desperdícios e otimizar resultados. Além disso, ela vem assumindo, nas últimas décadas, outras duas funções importantes: auxílio ao controle e fomento à tomada de decisões. De acordo com Martins (1996), no que diz respeito à função de controle, a contabilidade de custos é usada como fornecedora de dados tanto para comparação do que efetivamente ocorreu em relação a valores anteriormente definidos quanto para estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsões. No que tange à tomada de decisões, o papel dessa contabilidade consiste na alimentação com informações sobre valores relevantes que são associáveis às consequências de curto e longo prazo advindas, por exemplo, de medidas de corte de produtos, fixação de preços de venda e opção de compra ou fabricação.

A análise de custo pode ser utilizada em planejamento, suporte a decisões e avaliação de programas e propostas, por exemplo. Embora careça de uma conceituação mais precisa, define-se como análise de custo qualquer exame das implicações de mudanças propostas e

efetivadas em uma organização, de modo a sumarizar e mutuamente confrontar os impactos positivos e negativos obtidos. Uma boa análise de custo para uma determinada ação deve incluir uma dimensão temporal e outras características de um bom cenário de negócios. Devem-se considerar as expectativas de retorno em relação ao gasto gerado ao longo de um tempo preestabelecido, bem como os modelos de custo e benefícios que determinam o que deve ser incluso ou não nesse cenário.

A análise de custos é vista tradicionalmente como o processo de avaliação tanto do impacto financeiro das decisões gerenciais alternativas quanto das estratégias criadas e utilizadas para atingir os objetivos da organização. Para Anthony e Govindarajan (2001), a formulação de uma estratégia é um processo que a alta administração emprega para avaliar os pontos fortes e fracos da empresa à luz das oportunidades e dos riscos existentes e, em seguida, definir estratégias condizentes com as capacidades fundamentais da empresa para aproveitar as oportunidades apresentadas pelo ambiente. Sob o enfoque da Gestão Estratégica, a análise de custos é vista sob uma perspectiva mais ampla, em que os elementos estratégicos se tornam mais explícitos e formais (SHANK; GOVINDARAJAN, 2001). Considerando-se que, na Gestão Estratégica, os dados e informações de custos são usados para desenvolver estratégias a fim de alcançar a missão da instituição, a contabilidade de custos cumpre o papel de facilitar o desenvolvimento e a implementação da estratégia organizacional.

Shank e Govindarajan (2001) definem a Gestão Estratégica de Custos como resultante da mistura de três temas subjacentes: (i) análise da cadeia de valor; (ii) análise do posicionamento estratégico; e (iii) análise de direcionadores de custos. Com relação ao primeiro, Porter (1989) afirma que gerenciar custos com eficácia exige um enfoque amplo, externo à empresa, o que implica ênfase na cadeia de valor (*i.e.*, o conjunto de atividades criadoras de valor, desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes, até o produto ou serviço final entregue em mão ao consumidor). Os conceitos de *supply chain* (cadeia de suprimentos) e custeio do ciclo de vida focam a exploração das ligações com fornecedores e clientes respectivamente.

Quanto ao custeio do ciclo de vida do produto, Shank e Govindarajan (1997, p. 16) afirmam que “o custeio do ciclo de vida lida explicitamente com a relação entre o que um consumidor paga por um produto e o custo total em que o consumidor incorre no ciclo de vida útil do

produto”. Método de apuração de custo de um produto, de um serviço ou de um equipamento durante toda sua vida útil, o custeio do ciclo de vida é usado para várias finalidades administrativas, como decisões de orçamento de investimento ou decisões sobre a fabricação de produtos de qualidade a um custo de vida total mais baixo. Os custos do ciclo de vida têm duas categorias: custos de produção e custos do usuário. A primeira inclui todos os custos em que o fabricante incorre durante todo o ciclo de vida do produto, ao passo que a segunda abrange todos os custos em que o usuário incorre tanto para obter e usar o produto quanto para dispor dele. O conceito de *supply chain* conjuga os processos logísticos, que tratam do fluxo de materiais e informações dentro e fora das empresas, com os relacionamentos que surgem ao longo da cadeia produtiva para assegurar seus melhores resultados em termos de redução de desperdício e agregação de valor.

No que diz respeito ao segundo tema, análise do posicionamento estratégico (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2001), cumpre apontar duas abordagens que exigem estruturas conceituais distintas: uma organização pode competir tendo menores custos (liderança em custos) ou oferecendo produtos superiores (diferenciação do produto). O foco da estratégia de baixo custo (seja por economias de escala ou por economias de escopo) desenvolve uma vantagem competitiva sustentável por obter um baixo custo em relação aos concorrentes. A estratégia de diferenciação foca a variação da oferta de produtos e serviços de forma tal que sejam percebidos pelos clientes como algo único. Assim, a escolha da estratégia de uma empresa depende da sua missão ou metas e da sua definição de vantagem competitiva, o que delimitará o Planejamento Estratégico e Operacional da organização.

O terceiro tema, direcionadores de custos, é bastante complexo e polêmico na literatura contábil, já que, para a contabilidade tradicional, o custo é tratado como função, basicamente, de um único direcionador de custos: o volume de produção. Para Shank e Govindarajan (1997) e para Kaplan e Cooper (1998), o volume de produção é uma forma pobre de explicar o comportamento dos custos, sendo que, na Gestão Estratégica, o custo é causado, ou direcionado, por muitos fatores que se inter-relacionam de formas complexas. Riley (1987 *apud* SHANK; GOVINDARAJAN, 1997) apresentam duas categorias de direcionadores de custos: “estruturais” e de “execução”.

Os primeiros direcionadores são a experiência, a tecnologia, a complexidade e, em se tratando de tecnologia de produção, as economias de escala ou de escopo. Riley (1987 *apud* SHANK; GOVINDARAJAN, 1997) afirma que a opção tecnológica é um tópico tão difícil que não tem sido muito abordado pela literatura contábil. Para Kligerman (2001), existe uma lacuna na literatura no que diz respeito à apuração do valor agregado pela transformação tecnológica, para a qual ainda são incipientes os estudos sobre custos.

Por sua vez, os direcionadores de execução são aqueles determinantes da posição de custos de uma empresa e dependem da capacidade da organização de executar de forma bem-sucedida suas operações. Diferentemente dos direcionadores estruturais, esses direcionadores estão diretamente relacionados com o desempenho e consistem basicamente em: envolvimento da força de trabalho, gestão da qualidade total, utilização da capacidade, eficiência do *layout* das instalações, configuração do produto e exploração de ligações com os fornecedores e/ou clientes para a cadeia de valor da empresa. Para a análise estratégica, ainda segundo Riley (1987 *apud* SHANK; GOVINDARAJAN, 1997), é mais útil explicar a posição de custos em termos das escolhas estruturais e das habilidades de execução que moldam a posição competitiva da empresa do que pelo volume.

Kaplan e Cooper (1998) argumentam que a redução de custos é um importante objetivo gerencial, embora, isoladamente, talvez não seja suficiente. Informações sobre custos são tão relevantes para clientes e funcionários quanto qualidade, tempo de ciclo dos processos, pontualidade e capacidade de resposta. Os funcionários da produção de qualquer indústria ou organização de serviços devem receber informações sobre qualidade do processo, e não apenas sobre o custo da realização de sua tarefa ou processo. Sobre o controle estratégico, Shank e Govindarajan (1997) descrevem as medidas não financeiras como a principal ferramenta do controle estratégico. Para Kaplan e Cooper (1998), Shank e Govindarajan (1997), Anthony e Govindarajan (2001) e Kaplan e Norton (1997), o *Balanced Scorecard* (BSC), exemplo de ferramenta de controle estratégico, traduz a missão e a estratégia das empresas em um conjunto abrangente de medidas de desempenho, o que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica. O BSC enfatiza a busca de objetivos financeiros, mas também inclui vetores de desempenho desses objetivos a fim de medir o desempenho organizacional sob quatro perspectivas equilibradas: financeira, do cliente, dos processos internos da empresa e do aprendizado e crescimento. Para os autores, cada empresa, ao definir

a tabela de avaliação balanceada, deve escolher parâmetros estratégicos que visem à congruência de objetivos e estimulem, portanto, os funcionários a atuar em prol do interesse da organização.

3 GESTÃO HOSPITALAR

3.1 Gestão das Organizações Hospitalares

Em 1980, a Associação Americana de Hospitais (AHA)² classificou os hospitais como organizações particularmente complexas para a prestação de serviços altamente importantes para a sociedade. Por essa característica e em decorrência do atual ambiente competitivo, os diversos níveis de governo, as financiadoras e mesmo alguns grupos de consumidores de diversos países apresentam-se especialmente preocupados com o aumento crescente dos gastos dedicados à saúde e o aparente baixo nível de eficácia encontrado no setor (FOURNIER; MITCHELL, 1992; COILE JR., 1996).

Nos EUA, como solução para o escalonamento de custos, novos modelos de prestação de serviços foram testados, em uma tentativa de diminuir a demanda por serviços de saúde. Uma das alternativas foi a implementação das *Health Maintenance Organizations* (HMO), que fornecem serviços de saúde em troca de uma mensalidade ou pagamento prefixado em dinheiro. Citam-se também as *Preferred Provider Organizations* (PPO), que são prestadoras de serviços de saúde recomendadas por uma seguradora ou empregador como organizações prioritárias para atender a seus segurados. Normalmente, as PPO e as HMO oferecem aos associados descontos na hora do pagamento pela prestação dos serviços (COILE JR., 1996; FINKLER; WARD, 1999a).

Ambas as alternativas norte-americanas supracitadas são formas de um novo movimento denominado *Managed Care*, ou seja, prestação de cuidados de saúde gerenciada. O movimento tem ganhado espaço nos EUA, onde alguns estados estão com quase 50% da população sob a cobertura de HMO (COILE JR., 1996). Todavia, esse movimento vem sendo criticado por afetar negativamente o nível de qualidade dos serviços prestados, haja vista que dificulta o acesso aos serviços de saúde (com a negação arbitrária de autorizações para atendimentos), provoca cortes significativos no valor do pagamento e fornece incentivos questionáveis aos médicos que conseguem diminuir custos. Além disso, ressalta-se que um estudo sobre a satisfação dos usuários com o sistema de saúde de diversos países demonstrou

² AHA. Associação americana de hospitais. Disponível em: <www.aha.org>. Acesso em: 14 mar. 2010.

que os clientes nos EUA com cobertura de *Managed Care* eram muito mais insatisfeitos com o sistema do que os clientes cobertos por seguros-saúde, por exemplo, na Alemanha e no Canadá, que são reembolsados de acordo com o gasto (*fee-for-service*) (COILE JR., 1996).

No Brasil, a criação do SUS, por meio do art. 198 da Constituição Federal de 1988, tem significativa importância para a política de saúde do país. O SUS atribui uma inversão no padrão da política de saúde, que passou de um “modelo dual” (ARRETCHE, 2000) para um “modelo de assistência universal e integral à saúde”. Pelo modelo dual, formalmente excludente, as ações de promoção da saúde estavam divididas entre o Ministério da Saúde e o Ministério da Previdência Social e somente tinham direito à assistência médico-hospitalar os indivíduos inseridos no mercado formal de trabalho. Pelo modelo de assistência universal e integral à saúde, em contrapartida, todo brasileiro passou a ter direito à atenção integral à saúde, independentemente de contribuição.

Apesar da importância do SUS para a população brasileira em geral, dados da Organização Mundial da Saúde (*apud* MENDES, 2004) sobre o ano de 2001 mostram que o Brasil gasta pouco e de forma ineficiente com a saúde. O gasto sanitário total *per capita* brasileiro naquele ano foi de US\$ 222,00, contra US\$ 603,00 do Uruguai e US\$ 679,00 da Argentina, o que atesta um baixo gasto sanitário frente a outros países sul-americanos. Além disso, o gasto sanitário brasileiro é de baixa qualidade, uma vez que a proporção do gasto público em relação ao gasto total é de apenas 41,6%, enquanto, nos países que construíram sistemas públicos universais, essa proporção é superior a 70%.

Segundo dados do DATASUS (BRASIL, 2008c), o Brasil conta com uma rede de hospitais que podem ser classificados como públicos, filantrópicos, universitários e outros (instituições próprias ou contratadas). Em linhas gerais, o número de instituições hospitalares brasileiras cresceu no período entre 1992 e 2001, com uma pequena queda em 2002, culminando em um parque hospitalar de aproximadamente 6.000 instituições em 2006.

Atualmente, 7.540 organizações hospitalares prestam serviços ao SUS e à iniciativa privada. Apesar desse aumento de hospitais, o número e a representatividade dos hospitais associados ao SUS – segundo dados do DATASUS, no ano de 2005 – ainda eram menores do que aqueles referentes às organizações da rede privada. Em 2005, o número de hospitais públicos

era de 2.669, enquanto a quantidade de hospitais privados era de 3.554. Além disso, o número de leitos públicos destinados aos SUS representava 97,64% do total de leitos. Para a rede privada, esse percentual foi de 80,64%, devendo-se, contudo, considerar que há mais leitos disponíveis nas organizações privadas.

Os hospitais representam uma parcela significativa dos investimentos na rede de serviços de saúde, pois são responsáveis por grande parte dos gastos efetuados na área. Contudo, há uma negativa combinação entre escala reduzida, ineficiência e baixa qualidade na prestação de serviços. Certos serviços, como os de atenção hospitalar e de apoio diagnóstico e terapêutico, para terem qualidade, necessitam de instalações especializadas e exclusivas para determinados clientes, o que sugere investimentos mais significativos nesses serviços e, conseqüentemente, maiores gastos com esses setores (MENDES, 2001).

O processo de gestão de um hospital (o que envolve, por exemplo, planejamento estratégico, planos de ação, orçamentos e avaliação de desempenho) depende de um sistema de controle gerencial. Para as organizações da área da saúde, estima-se que 30% de todo o dinheiro investido é perdido com desperdícios, retrabalho, ineficiência e excessiva complexidade de processos. Assim, é imprescindível que se implante um modelo gerencial voltado para o controle e a produtividade assistencial, ou seja, são de suma importância o desenvolvimento e a implantação de técnicas e de métodos que possam conduzir a um gerenciamento eficaz e eficiente da assistência (BORBA, 2006; BERNET *et al.*, 2008).

Em uma organização hospitalar, o custo dos serviços prestados³ destaca-se como a expressão de custeio dos insumos utilizados nas atividades assistenciais que foram objeto de venda aos clientes da organização (FINKLER; WARD, 1999b; MATOS, 2002). Os sistemas de custos utilizados pelas organizações de saúde, em geral, têm como objetivo o cálculo do custo unitário dos serviços, sendo que a unidade de custeio depende da forma como as operações encontram-se descritas para venda aos clientes (BORBA, 2006). Sendo assim, observa-se que são comuns, em um hospital, as expressões de venda por unidade de serviços e por procedimentos hospitalares. As unidades de serviços expressam as diferentes atividades assistenciais, em geral segmentadas por natureza de serviço, enquanto o custo dos

³ Em outros tipos de organizações, são comuns as denominações “custo dos produtos vendidos” (no caso de atividades industriais) e “custo das mercadorias vendidas” (em se tratando de atividades comerciais).

procedimentos hospitalares representa a acumulação do custo dos insumos utilizados em um tratamento, ou seja, a expressão de custo total incorrido com o paciente (MATOS, 2002).

A descrição de custos sob a segmentação de atividades, e não por itens de custos (como os sistemas tradicionais descrevem), proporciona uma nova visão de análise, pois o gestor passa a avaliar se a atividade utilizada para a geração dos serviços é compatível com o nível de valor agregado ao produto ou ao serviço prestado (MATOS, 2002; MOHAN; PATIL, 2003). Dentre as ferramentas de gestão que possibilitam o aumento da eficiência das organizações hospitalares, salientam-se os sistemas de custeio, cuja utilização é incentivada para a profissionalização da gestão hospitalar.

A inadequada utilização de um sistema de custeio nas organizações de saúde talvez seja explicada pelas dificuldades de implantação desse tipo de metodologia. As dificuldades para a implantação de um sistema de custos compreendem, dentre outros, os seguintes aspectos: (i) os executivos frequentemente falham ao especificarem suas reais necessidades, levando, por conseguinte, à geração de dados onerosos para a organização; (ii) o sistema de custos tem que conviver com diferentes formas de geração e apresentação de informações, muitas vezes de caráter conflitante; e (iii) a implantação de um sistema de custos não pode prescindir de uma conscientização dos indivíduos de todos os níveis de responsabilidade envolvidos no processo de coleta, processamento e análise dos resultados (FINKLER; WARD, 1999b; MATOS, 2002).

Os sistemas de custeio são entendidos como subsistemas dos Sistemas de Informações Contábeis (SICs). Em linhas gerais, os SICs são definidos como um grupo de subsistemas ordenados para coletar, processar, armazenar, transformar e distribuir informações contábeis para fins de planejamento, tomada de decisão e controle (MOSCOVE *et al.*, 2002). Os objetivos de um sistema eficiente de contabilidade de custos para um hospital incluem as seguintes configurações, conforme recomendação da AHA (COILE JR., 1996):

- Uma base comum para a comunicação, a negociação, o planejamento e a gerência de todos os níveis de pessoal hospitalar e também entre hospitais e instituições regulamentadoras;

- Uma metodologia de mensuração dos efeitos de alterações em intensidade e diversidade de casos atendidos;
- Um método de avaliação e mensuração de desempenho;
- Uma forma de prover a informação necessária para a gerência eficiente de recursos de todos os níveis – padrões desenvolvidos nesse processo possibilitam aos gerentes, com base nos níveis de utilização dos serviços da instituição, prever gastos com recursos em curtos períodos de tempo;
- Um método para auxiliar a administração a identificar os gastos que podem ser alterados de fixos para variáveis – se o método logra sucesso, diminuições em volume são menos críticas para a gestão financeira do hospital; e
- Um método para identificar funções ineficientes e demonstrar qual a natureza do problema em termos de preço, volume ou prática organizacional.

Conforme apontado no Capítulo 2, os sistemas de custeio utilizados pelas organizações hospitalares – dentre os quais se sobressaem o custeio por absorção, o custeio variável (ou direto) e o ABC (HEITGER *et al.*, 1992) – são os responsáveis por fornecer informações para mensuração e alocação dos custos incorridos na prestação de serviços. No custeio por absorção, aprovado pela legislação fiscal brasileira na avaliação dos estoques para fins de apuração do Imposto de Renda, todos os custos são alocados aos produtos acabados e permanecem como ativos até serem vendidos. Para isso, a organização deve estimar todos os custos indiretos incorridos e estabelecer critérios de rateio para alocá-los aos produtos, juntamente com os custos diretos de fabricação. No sistema de custeio variável, por sua vez, os custos fixos são tratados como despesas do período e o custo dos produtos fabricados é composto apenas pelos custos de produção variáveis. Já no ABC, determina-se que o processo de fabricação está ligado às atividades realizadas, as quais incorrem em custos. Tais atividades têm direcionadores de custos (primários e secundários), concretizados em taxas que viabilizam a alocação dos custos de forma, teoricamente, mais precisa. Para McLean (2003), o sistema ABC tem por finalidade reduzir as distorções provocadas por rateio arbitrário dos custos indiretos, podendo ser também aplicado aos custos diretos, principalmente à mão de obra. Nesse último caso, não se diferencia muito dos métodos tradicionais, uma vez que sua maior diferença reside no tratamento dado aos custos indiretos. Ressalta-se também que o sistema ABC, desde seu início, voltou-se para a área de serviços, que apresenta maior incidência de custos indiretos que a indústria ou o comércio. Nesse sentido, o sistema ABC

apresenta como diferencial em relação aos sistemas de custeio tradicionais o fato de aprimorar a alocação dos custos indiretos aos serviços.

3.2 Sistema ABC em Hospitais

O sistema ABC, na condição de um sistema de custeio que dá suporte à tomada de decisões, apresenta a vantagem de fornecer informações detalhadas sobre o processo de custeio, aumentando a capacidade de análise dos custos. Por exemplo, esse sistema evidencia informações como: valor adicionado, lucratividade de cada objeto de custos ou grupo de objetos de custos (quando similares), relação de atividades que são essenciais e de atividades que podem ser eliminadas do processo, taxa de desempenho das atividades ou de grupos de atividades (por meio dos direcionadores de custos) e modelagem dos processos de fabricação de produtos, de atendimento a clientes e de prestação de serviços (por meio do mapeamento das atividades) (DRAKE *et al.*, 1999; MISHRA; VAYSMAN, 2001).

A utilização de sistemas de custeio em organizações hospitalares tem a finalidade de servir como: (i) ferramenta para o planejamento e o controle dos recursos (*e.g.*, pessoas, materiais e equipamentos); (ii) medidor de desempenho operacional e financeiro, possibilitando a comparação do custo dos procedimentos/serviços com o valor recebido de planos de saúde ou com a importância repassada pelo SUS; (iii) banco de informações confiáveis e oportunas para a tomada de decisões; e (iv) identificador de custos desnecessários e de tarefas ineficientes quanto ao volume e/ou à execução. Ressalta-se ainda que os sistemas de custeio e as informações por eles geradas devem proporcionar benefícios que superem seus custos de implantação e manutenção (ATKINSON *et al.*, 2008).

Vários estudos sugerem o sistema ABC como o mais indicado para a gestão dos custos hospitalares (ABBAS, 2001; RAIMUNDINI *et al.*, 2004). Finkler e Ward (1999b) citam duas razões principais para a utilização desse sistema em organizações hospitalares. Primeiramente, as informações produzidas por esse sistema de custeio são mais precisas e, por isso, permitem uma melhor tomada de decisão. Em segundo lugar, o fato de o custo estar associado à atividade permite o uso mais racional dos recursos por parte dos profissionais da organização.

Jarvinen (2006) comenta que, em organizações hospitalares, há fatores adicionais que devem ser considerados na categorização dos custos, quais sejam: (i) os custos de uma diária para dois pacientes não são equivalentes (*i.e.*, não se pode considerar o custo paciente-dia linear) e (ii) os custos do serviço prestado podem ser categorizados em custos de hospitalização, de diária do paciente e de serviços clínicos. Os custos de hospitalização ocorrem uma única vez durante todo o período de permanência do paciente no hospital. Os custos de diária do paciente, por sua vez, estão associados ao tempo que o paciente permanece no hospital e têm relação com a hospedagem do paciente. Já os custos de serviços clínicos são os que apresentam maior facilidade de serem identificados como custos diretos pelo ABC e estão associados aos cuidados clínicos (*e.g.*, diagnóstico, acompanhamento e procedimentos médicos), geralmente realizados por mão de obra da equipe médica e de enfermagem, bem como aos materiais médicos e aos medicamentos consumidos pelo paciente.

Pattio (2001) aponta que, na prática, o sistema ABC pode não ser aplicável, uma vez que exige informações gerenciais detalhadas. Mais especificamente, são limitações relacionadas à utilização do sistema ABC: (i) a geração de informações confiáveis ocorre ao longo prazo e, portanto, o sistema necessita de revisões constantes até que possa gerar informações satisfatórias; (ii) o controle e a análise das informações disponibilizadas pelo sistema ABC são dificultados em grandes organizações, devido ao extenso número de atividades; (iii) a análise comparativa das informações disponibilizadas pelo sistema ABC é restrita, pois, quando utilizado periodicamente, esse sistema restringe as comparações entre departamentos e entre esses e a organização como um todo, além de limitar comparações entre a organização e outras atuantes no mercado que utilizam o mesmo sistema; e (iv) as informações disponibilizadas referem-se ao custo do produto, e não de seus componentes em separado.

Além disso, Cokins (1998) apresenta, em quatro categorias, as principais causas de fracasso na implantação do sistema ABC, a saber: (i) “grandes interruptoras”; (ii) “rejeição do usuário”; (iii) “obstáculos das organizações”; e (iv) “nocivas”. Na categoria “grandes interruptoras”, encontram-se os seguintes casos: (a) o projeto de implantação é apresentado pelas áreas de Finanças ou de Contabilidade, sendo considerado como um projeto inexpressivo ou apenas mais um exercício gerencial; (b) a organização subavalia a resistência dos empregados ao projeto; e (c) alguns funcionários da organização podem considerar o projeto como sendo muito detalhado e de difícil execução. Como causas de “rejeição dos

usuários”, destacam-se os seguintes casos: (a) o sistema ABC pode não disponibilizar todas as informações necessárias para a tomada de decisões em relação aos produtos e clientes; e (b) o sistema ABC pode “competir com outro sistema” já em uso. Como “obstáculos das organizações”, constatam-se: (a) perda do envolvimento das gerências, especialmente a alta gerência; (b) não responsabilização dos funcionários quando ocorrem perdas e/ou ganhos; (c) pouca diversidade de produtos e baixa relação custo-benefício para a implementação do sistema ABC; (d) comando e definição das atividades por parte de um escritório central; e (e) falta de pessoal competente em gestão de custo para utilizar, de forma eficiente, as informações disponibilizadas pelo sistema ABC. Como causas “nocivas”, apontam-se: (a) fraca liderança no projeto de implantação do sistema; (b) treinamento inadequado dos funcionários que irão utilizar as informações disponibilizadas pelo sistema; (c) existência de atividades incongruentes com os direcionadores de custos; e (d) restrição do escopo dos sistemas aos custos operacionais, e não à cadeia de valores.

Apesar disso, ressalta-se que o sistema ABC utilizado em hospitais possibilita comparar as atividades propostas/estimadas com as efetivamente realizadas, sendo, não obstante, necessário observar que variações significativas das atividades estimadas podem ocorrer nas seguintes áreas (UPDA, 1996):

- paciente: existência de complicações ou mudanças na saúde do paciente (*e.g.*, reações alérgicas e infecções);
- equipe de saúde (médico ou pessoal de enfermagem): questões relacionadas, por exemplo, com o uso inadequado de equipamento e a realização inoportuna de exames;
- meio ambiente: situações, por exemplo, de equipamentos quebrados e indisponibilidade de leitos, as quais demandam atividades alternativas;
- inflação ou preço alto: contextos atrelados, por exemplo, à compra de medicamentos e suprimentos; e
- ineficiência: falhas relacionadas, por exemplo, com a realização desnecessária de exames ou a repetição errônea de um mesmo exame devido a procedimentos falhos.

3.3 Análise de Custos em Hospitais

Conforme apontam Beulke e Bertó (2000), a contabilidade de custos exerce várias funções em uma organização hospitalar. Dentre elas, salientam-se: controle dos custos, determinação dos preços dos serviços, gerenciamento do resultado e planejamento das atividades.

O controle dos custos é relevante para os hospitais, que dependem de receitas, geralmente escassas. De acordo com Martins (2000), o controle exige supervisão sistemática para manter o serviço ou atividade dentro dos orçamentos e/ou padrões instituídos. Os resultados reais são, então, confrontados com os estimados ou padrões e, caso haja variações, são tomadas medidas corretivas.

Em relação ao preço, os serviços são diferenciados entre particulares, convênios e instituições de previdência governamentais. O conhecimento dos custos é de fundamental importância tanto para a determinação dos preços (de modo que as receitas sempre superem as despesas) como para negociações desses preços com particulares, convênios e instituições governamentais.

O gerenciamento do resultado é alcançado mediante desenvolvimento de estudo comparativo entre preços, custos e volumes tradicionais em relação a horários, instalações e espaços ociosos no âmbito hospitalar. Esse gerenciamento envolve o planejamento das atividades, que é representado pela elaboração do orçamento econômico-financeiro da instituição. Sendo assim, um sistema de custos pode contribuir positivamente na tarefa de gerenciamento do resultado e do planejamento das atividades. O estudo da viabilidade de constantes investimentos e modernização de instalações e equipamentos, por exemplo, é uma tarefa essencial para o gerenciamento do resultado, que pode ser facilitada pelo uso de um sistema de custeio (BEULKE, BERTÓ, 2000).

Martins (2001, p. 51) define contabilidade de custo no setor hospitalar da seguinte maneira:

A contabilidade de custos é a parte integrante na administração de uma empresa e proporciona à administração do hospital registros dos custos da produção médica, registros das despesas administrativas, comerciais, tributárias, financeiras, permitindo a avaliação dos resultados por meio da comparação dos custos da

produção médica, das despesas incorridas e com padrões de custos e despesas previamente estabelecidos. A contabilidade de custos também auxilia a concretização das funções administrativas de planejamento, de organização e de controle, necessárias aos objetivos de gerar serviços médicos com o menor custo possível e nível máximo de qualidade.

A contabilidade de custo no referido setor adota, dentre outras, a prática de análise dos custos hospitalares. Segundo Falk (1981, p. 13), esse tipo de análise foi introduzido no Brasil por Campos, no início de 1953, e, posteriormente, por Luiz Oswaldo Fernando entre 1965 e 1971. Leone (1998) complementa afirmando que, em 1965, foi realizado um primeiro curso sobre contabilidade de custo hospitalar no Brasil, o qual contou com o apoio da Associação Paulista de Hospitais e resultou na publicação, no mesmo ano, do primeiro livro brasileiro de contabilidade hospitalar. De autoria de Luiz Oswaldo Fernando, esse livro foi intitulado *Princípios e elementos de contabilidade hospitalar*.

Gerenciamento de custos é o conjunto de ações que os gestores tomam para satisfazer os clientes ao mesmo tempo em que, continuamente, reduzem e controlam os custos. Como exposto na Seção 2.7, Shank e Govindarajan (2001) definem a Gestão Estratégica de Custos como resultante da associação de três temas subjacentes: (i) análise da cadeia de valor, (ii) análise do posicionamento estratégico e (iii) análise de direcionadores de custos. De acordo com Grabis (199, p. 82),

[...] quando tratamos de gerência, nos referimos a um conjunto de técnicas e métodos de planejamento, direção e controle, visando (*sic*) um envolvimento e mobilização dos atores hospitalares na concretização dos objetivos da instituição. Tais funções são exercidas não apenas pelo diretor-geral, mas por todos os profissionais que exercem funções que visem direcionar as práticas dos diferentes atores.

O autor supracitado coloca que a prática gerencial é tida como crítica e estratégica para o enfrentamento das demandas e desafios atuais. Somente recorrendo a essa prática é que os hospitais poderão cumprir seu papel social, com uma assistência de qualidade, a custos adequados e de acordo com as necessidades da população. Para tal, os hospitais devem ter um melhor conhecimento dos próprios custos e dispor de sistemas com informações confiáveis para subsidiar a análise dos custos, a tomada de decisão e a adoção de medidas corretivas em todas as fases do gerenciamento. Em outros termos, não mais se admite que os serviços hospitalares operem com desperdícios de recursos e sem compromisso e sensibilidade para com os problemas dos usuários.

Pode-se observar, nas decisões operacionais da rotina de um hospital, a importância da análise e gestão estratégica dos custos, em torno dos quais se podem verificar, em vários momentos, decisões envolvendo o conceito de ciclo de vida da instituição, como, por exemplo, quando se decide por investimento em novas tecnologias. Schramm (1997) sugere que a tecnologia de tratamento da saúde compreende medicamentos, aparelhos médicos e procedimentos médicos e cirúrgicos usados no tratamento de saúde, bem como o sistema de suporte ao fornecimento desses itens. Diversos autores destacam a tecnologia como responsável por parte considerável dos gastos com saúde (*e.g.*, BAKER, 2001; CUTLER; MCCLELAN, 2001; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2001; SHANK; GOVINDARAJAN, 1997; BARNUM; KUTZIN, 1993, SCHRAMM, 1997), haja vista que implica treinamento de mão de obra e modificações nas instalações. Como a tecnologia eleva os custos hospitalares, devem-se analisar os custos e a produtividade que ela traz às instituições, bem como verificar a efetividade que ela proporciona em termos de benefício à sociedade. Para Kligerman (2001), deve-se escolher entre alternativas de investimento, não em termos de anos de vida ganhos, mas em termos de número de casos para os quais é necessário um tratamento efetivo que ainda não está disponível no hospital, visto que a incorporação de tecnologias de alto custo, em caso de oferta deficitária ou deficiente, restringe o acesso por quem delas necessita, devido ao alto custo de implantação dessas tecnologias e ao conseqüente aumento do preço cobrado ao consumidor final. Portanto, a decisão de investimento em novas tecnologias em hospitais deve considerar todo o ciclo de vida de produto/serviço, analisando-se, assim, os custos e os benefícios tanto para o hospital como para os pacientes. Sendo assim, um hospital deve definir se quer competir com uma estratégia de baixo custo ou com uma estratégia de diferenciação, apostando, por exemplo, na implantação de novas tecnologias.

No setor de saúde, existem quatro clássicos indicadores não financeiros que são utilizados para avaliar o desempenho dos hospitais sob aspectos qualitativos e quantitativos, quais sejam: a taxa de ocupação de leitos, o prazo médio de permanência, a taxa de rotatividade dos leitos e a taxa de mortalidade. Conforme definição do Ministério da Saúde (BRASIL, 1974), o primeiro é a relação percentual entre o total de pacientes-dia e o total de leitos-dia em um dado período; o segundo consiste na relação entre o número de pacientes-dia e o número de saída de pacientes (altas + óbitos) em um dado período; o terceiro representa a medida de utilização do leito hospitalar durante um determinado período; e o quarto corresponde à relação percentual entre o total de óbitos ocorridos no hospital durante determinado período e o total de saída de pacientes (altas + óbitos) no mesmo período. Para Barnum e Kutzin (1993),

a taxa média de permanência do paciente e a taxa de ocupação são parâmetros que podem ajudar a explicar a variação dos custos hospitalares. Supondo que o perfil de custo do tratamento é similar, uma maior taxa de ocupação tende a resultar em custos mais baixos por paciente porque os custos indiretos são distribuídos pelos leitos usualmente preenchidos. Em contrapartida, se uma ocupação maior resulta em poucas admissões, mas estadas mais longas, os custos de hospedagem são mais elevados em relação ao número de pacientes e o custo médio por admissão é maior.

Marinho *et al.* (2001) alertam que a qualificação de hospitais ou de sistemas hospitalares com base nesses indicadores e parâmetros deve ser precedida de análises muito acuradas. Em princípio, pode-se argumentar, no que se refere à taxa de ocupação e à taxa de rotatividade, que maiores valores apontam melhores desempenhos dos hospitais (*i.e.*, maiores taxas de ocupação indicariam menor ociosidade dos leitos e, portanto, maior eficiência). Contudo, essa conclusão precisaria ser referendada pelo perfil dos custos e da qualidade e tipo dos serviços prestados pelo hospital. Não se deve deixar de observar, adicionalmente, que taxas muito altas de ocupação também podem indicar alta prevalência de morbidades, baixa resolutividade e pouca reserva para emergência. Altas taxas de rotatividade podem significar altos números de reinternações e, dependendo do grau de complexidade da instituição e do tipo de diagnóstico subjacente, podem significar, também, internações desnecessárias. O prazo médio de permanência é um indicador também bastante complexo e, como os outros dois precedentes, não pode ser analisado isoladamente do contexto integral do sistema de atenção e cuidados à saúde: baixos prazos médios de permanência podem significar apenas altas precoces, óbitos prematuros ou óbitos inevitáveis que demandariam internações em organizações especiais; ao passo que altos prazos de permanência podem significar baixa capacidade de resolução dos casos atendidos.

Sendo assim, todos os indicadores estão sujeitos à influência de comportamentos das estratégias adotadas pelos hospitais no que diz respeito ao retorno econômico-financeiro de suas atividades.

Diversas pesquisas, como Abbas (2001), Raimundini (2003), Reis (2004) e Struett (2005), têm sido publicadas a respeito da gestão de custos e da aplicação de sistemas de gestão de custos em hospitais. Essas pesquisas dissertam principalmente sobre a aplicabilidade e os

benefícios da utilização do ABC para fins de gestão e de tomada de decisão e confrontam as divergências desse sistema com aqueles tidos como tradicionais. Segundo Reis (2004), enquanto os sistemas tradicionais utilizados pela maioria dos hospitais geralmente não fornecem informações adequadas para a tomada de decisão, o ABC é um sistema mais preciso porque identifica as atividades visando alocar mais eficientemente os custos dos produtos ou qualquer outro objeto de custo (*e.g.*, clientes). Cardinaels *et al.* (2004) observaram que hospitais não têm adotado o sistema ABC, porque os sistemas de informações utilizados nessas organizações, usualmente, não estão capacitados para se adaptarem a esse sistema. Apesar disso, esses autores reconhecem que o ABC proporciona informações mais precisas e possibilitam melhor controle das atividades.

A análise de custos, componente importante da gestão estratégica de custos e metodologia disponibilizada pelos sistemas de gestão de custos, é uma ferramenta que busca oferecer às empresas informações que lhes permitam manter no mercado serviços e produtos de qualidade a um custo menor do que aquele oferecido pelos concorrentes. Nesse contexto, a análise da relação custo/volume/lucro e a aplicação de mecanismos como margem de contribuição, ponto de equilíbrio contábil e alavancagem operacional são instrumentais destinados principalmente aos líderes seniores (*e.g.*, diretores executivos, diretores de finanças, diretores de desenvolvimento e diretores regionais) e podem significativamente contribuir para a tomada de decisão.

3.4 Estudos sobre a Aplicabilidade do Sistema ABC em Hospitais

Esta seção, ao relatar trabalhos que abordaram o Custeio Baseado em Atividades exclusivamente na área hospitalar, busca arrolar argumentos que possam fortalecer a premissa de que o sistema ABC é eficiente e eficaz na gestão dos custos hospitalares.

3.4.1 Estudos empíricos internacionais

Cooper e Kaplan (1991) discutiram a aplicação do sistema ABC, comparando-a com a do sistema de custeio por absorção em uma clínica especializada em oftalmologia e otorrinolaringologia, a *Massachusetts Eye and Ear Infirmary*. Nessa clínica, a aplicação do sistema ABC permitiu categorizar os custos de acordo com as atividades e a frequência com

que elas ocorriam. Mais especificamente, esses custos foram: (i) custos de hospitalização – incorridos apenas uma vez e gerados desde a admissão do paciente até a alta, correspondem a atividades cujo direcionador de custos é o número de pacientes atendidos –; (ii) custos rotineiros diários – correspondentes às atividades que têm relação com o tempo de permanência (período de internação) e cujo direcionador de custos é o número de dias de permanência do paciente –; e (iii) custos com cuidados clínicos – para as atividades realizadas pela equipe clínica e cujo direcionador de custos é o tempo dispensado no atendimento aos pacientes. Após a categorização dos custos por intermédio das atividades e dos direcionadores de custos, esses autores compararam os custos mensurados pelo sistema ABC com aqueles apresentados pelo sistema de custeio por absorção. Nessa comparação, demonstrou-se que este sistema pode tanto superavaliar como subavaliar um procedimento clínico, na medida em que desconsidera, na mensuração dos custos, os fatores tempo de estada do paciente e tempo dispensado em cuidados clínicos.

Lawson (1994), amparado por uma pesquisa sobre a aplicação do sistema ABC em hospitais de Nova Iorque e região, observou que mais de 50% dos hospitais pesquisados reconheciam como os maiores benefícios do sistema ABC: o controle dos custos; a melhor compreensão e consequente melhoria do processo de prestação de serviços; e maior precisão no custeamento dos serviços prestados aos pacientes. Segundo o autor, os benefícios apresentados pelo sistema ABC propiciaram a geração de informações mais confiáveis e abrangentes porque geraram informações financeiras complementadas por informações operacionais. Assim, as tomadas de decisão se pautaram em informações completas sobre o processo de prestação de serviços, o que não ocorreu no caso de utilização dos sistemas de custeio tradicionais. Em suma, o sistema ABC contribuiu para o aumento da eficiência e da eficácia do processo de prestação de serviços das organizações hospitalares, reduzindo custos e aumentando a qualidade dos serviços prestados.

Ramsey IV (1994) analisou o custeamento de exames radiológicos (*i.e.*, radiografia, tomografia e ressonância magnética) e de serviços de enfermagem empreendidos em um Departamento de Radiologia. Nessa pesquisa, foram apresentados os seguintes direcionadores de custos: (i) tempo necessário para realização dos exames (no Departamento de Radiologia); e (ii) tempo dispensado ao atendimento do paciente (custos de enfermagem). O sistema ABC permitiu aumentar a eficiência operacional e financeira, reduzir custos, melhorar a qualidade

dos serviços prestados e promover contínua melhoria no desempenho do processo de prestação dos serviços. Esses benefícios, na perspectiva do autor, foram obtidos pela ênfase na análise das atividades e dos direcionadores de custos, possibilitando que esse sistema servisse como uma eficaz ferramenta de gestão estratégica da organização.

Udpa (1996) analisou os serviços prestados a pacientes com insuficiência cardíaca submetidos a cirurgias em um hospital e apresentou diferentes direcionadores de custos (dos recursos e das atividades) utilizados no custeamento dos pacientes estudados. Os resultados mostraram que o sistema ABC permitiu analisar as causas das variações no custo sob diferentes perspectivas: mudanças ou complicações no estado de saúde do paciente; variação no valor dos medicamentos e materiais; uso inadequado da infraestrutura; duplicidade na realização de atividades; e falta de leitos. A identificação e a definição dos direcionadores de custos constituíram uma das etapas mais importantes para o sucesso do sistema ABC, tendo sido o êxito bastante atrelado ao projeto de implementação do sistema e às mudanças necessárias na estrutura da organização e no comportamento dos profissionais para a execução das atividades.

Baker (1998) analisou um laboratório de análises clínicas e comparou a aplicação do sistema ABC com a do sistema de custeio por absorção. Os resultados apontaram que o sistema ABC possibilitou fazer a discriminação dos custos, indicando a rentabilidade de cada serviço prestado. Adicionalmente, o sistema ABC permitiu, por intermédio dos direcionadores de custos, controlar a eficiência na prestação dos serviços, benefício este que não fora apresentado pelo custeio por absorção.

Atkinson *et al.* (2000) analisaram o *Riverside General Hospital*, em Minneapolis, Minnesota (Estados Unidos). Deu-se ênfase à aplicação do sistema ABC em razão da categorização dos custos conforme a natureza das atividades que os geravam (*i.e.*, os direcionadores de custos). Os custos foram categorizados como: (i) relacionados com o número de pacientes por dia; (ii) relacionados com o número de pacientes atendidos; e (iii) relacionados com a conservação e a manutenção da infraestrutura do hospital. De acordo com o autor, os dois primeiros custos são variáveis em função da oscilação do número de pacientes, enquanto o terceiro independe do número de pessoas atendidas.

Greene e Metwalli (2001), com base em um estudo de caso, mostraram o uso do sistema ABC para estimar os custos e os fluxos de caixa balizadores de uma tomada de decisão sobre a viabilidade econômica, financeira e operacional de um investimento de capital visando à aquisição de um equipamento de ultrassonografia. Comparado com o sistema de custeio por absorção, o sistema de custeio utilizado teve como ponto forte a apresentação de informações mais realistas e detalhadas sobre os custos de um procedimento e sobre a eficiência operacional no processo de prestação do serviço. Os autores ainda apontaram que o detalhamento e a confiabilidade das informações disponibilizadas pelo sistema ABC vão além da utilização na gestão operacional e financeira de curto prazo da organização, contribuindo também para investimentos de longo prazo. No caso da prestação de serviço em exame de ultrassonografia, os autores identificaram os seguintes direcionadores de custos: (i) tempo dispensado com o agendamento, a realização do exame, recepção e saída do paciente; e (ii) exames realizados para os custos inerentes à realização do exame e ao material utilizado.

O Quadro 1, a seguir, apresenta uma síntese dos estudos empíricos internacionais sobre ABC ora apresentados.

QUADRO 1: Síntese dos estudos empíricos internacionais sobre o sistema ABC

ENFOQUE	CAMPO DE PESQUISA	OBRA
Estimação dos custos e dos fluxos de caixa de um investimento de capital (equipamento de ultrassonografia)	Departamento de Planejamento do Hospital	Greene e Metwalli (2001)
Custeamento de exames radiológicos e dos custos de enfermagem	Departamento de Radiologia e de Enfermagem em um Hospital	Ramsey IV (1994)
Avaliação da satisfação dos usuários do sistema ABC	Hospitais de Nova Iorque e região	Lawson (1994)
Aplicação do sistema ABC	Clínica Cirúrgica (pacientes com insuficiência cardíaca)	Udpa (1996)
	Laboratório de Análises Clínicas	Baker (1998)
	Clínica Oftalmológica e Otorrinolaringológica	Cooper e Kaplan (1991)
Categorização dos custos de acordo com a natureza das atividades	Riverside General Hospital	Atkinson <i>et al.</i> (2000)

Fonte: elaborado pelo próprio autor a partir de pesquisa bibliográfica.

Em suma, os estudos empíricos internacionais sobre o ABC evidenciam os seguintes resultados positivos da aplicação desse sistema em organizações hospitalares: (i) informações, tanto operacionais quanto financeiras, mais precisas e confiáveis, superando aquelas geradas pelo sistema de custeio tradicional; (ii) compreensão do processo de prestação de serviços por intermédio das atividades; (iii) controle dos custos; e (iv) utilidade como ferramenta de gestão financeira. Ademais, os resultados descritos por Greene e Metwalli (2001), Udpa (1996) e Cooper e Kaplan (1991) também apontam que o sistema ABC (i) gera informações (estimativas de custos e fluxos de caixa) que auxiliam na análise de investimentos de capital e (ii) não se limita ao controle dos custos, permitindo, por intermédio dos direcionadores de custos, a identificação das causas das variações dos custos e a categorização desses custos de acordo com a frequência com que ocorrem.

3.4.2 Estudos empíricos no Brasil

Nesta seção, são apresentadas, em ordem cronológica, as principais pesquisas sobre gestão de custos em hospitais realizadas no Brasil e divulgadas em dissertações, teses, artigos de revistas, eventos científicos e livros técnicos das áreas de contabilidade, administração geral, finanças e administração hospitalar.

Baumgartner (1998) realizou uma pesquisa na Unidade de Terapia Intensiva do Hospital Cardiopulmonar de Salvador-BA. O estudo teve como ponto principal a comparação dos valores dos serviços prestados nessa unidade com base no ABC e no sistema de custeio por absorção. Com aquele sistema, foi possível identificar os custos que dependiam do tempo de permanência do paciente e aqueles que ocorreriam apenas uma vez (*i.e.*, custos de internação e de alta). Sendo assim, na visão do autor, o custo paciente-dia foi variável no sistema ABC, mas fixo no sistema de custeio por absorção. Baumgartner (1998) então concluiu que o sistema ABC possibilitou a análise das atividades, permitindo aperfeiçoar o processo de prestação de serviço, com destaque para as seguintes vantagens: (i) entendimento das causas geradoras de custos; (ii) análise detalhada das atividades que compõem o processo; (iii) análise crítica das atividades que agregam e não agregam valor; e (iv) mensuração do desempenho da instituição.

Ching e Souza (1999) realizaram uma aplicação do sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) em hospital materno-pediátrico de São Paulo-SP. A utilização do ABC possibilitou estabelecer, de forma bastante segura, preços fixos para os procedimentos de parto normal e parto cesáreo. As vantagens da aplicação desse método beneficiaram tanto a instituição hospitalar quanto os pacientes, as seguradoras e os planos de saúde. Os autores sugeriram o complemento da metodologia de custeio com a implantação da administração baseada em atividades (ABM), de forma a criar um “processo atual de parto”, o que possibilitaria reformular o enfoque atual da instituição, no que diz respeito aos procedimentos de parto normal e parto cesáreo, para que agregassem mais valor para o cliente e incorressem em menos custo.

Bittencourt (1999) realizou uma pesquisa em que o sistema ABC foi aplicado ao procedimento de internação e cirurgia de dois pacientes no Hospital de Clínicas de Porto Alegre-RS. Esse sistema possibilitou compreender o processo de prestação de serviços e viabilizou acurado custeamento do serviço e geração de informações confiáveis para a tomada de decisão. Dentre outras vantagens do ABC, o autor ainda citou: (i) melhor compreensão do processo produtivo, por meio da análise dos processos; (ii) melhor visualização dos custos de produção, por atividade; e (iii) geração de relatórios por atividades ou por recursos sob os mais variados escopos. Dentre as desvantagens do método ABC, o autor apontou: (i) a complexidade e o elevado valor despendido na construção do sistema de informações de custos pelo método ABC, os quais se devem ao grande número de inter-relacionamentos entre os recursos, à carência de informações e à dificuldade de implementação de determinados controles das atividades; e (ii) exigência de constante atualização dos direcionadores de custos.

Habib (1999) pesquisou a aplicação do sistema ABC na reestruturação dos processos e na análise das atividades de uma empresa de prestação de serviços médicos e odontológicos. O estudo mostrou que, com as informações geradas pelo sistema, foram tomadas algumas medidas, como extinção de alguns serviços não essenciais, terceirização de algumas atividades e modificação da estrutura organizacional da empresa. Além disso, o ABC permitiu que atividades que não agregassem valor fossem eliminadas e que outras fossem modificadas, visando corrigir processos ineficazes e obter maior eficiência. A autora concluiu que o sistema ABC é uma ferramenta gerencial de extrema importância, mas possui pontos fracos e

deve ser utilizado em consonância com os interesses da administração e as limitações da organização. Simultaneamente, Habib também apontou que o ABC proporcionou mais vantagens que os métodos tradicionais de custeio, que ignoram as atividades e os processos das empresas, limitando as análises às fronteiras departamentais. Dentre as vantagens do ABC, foram citadas as seguintes observações: (i) proporcionou aos executivos uma visão das atividades ligadas ou não à missão da empresa, ou seja, uma visão de atividades que agregaram valor ao negócio; (ii) viabilizou uma análise das inter-relações, estruturas e consumo dos recursos empresariais; (iii) possibilitou analisar os fatores geradores de custos e corrigir as atividades que não trazem benefício ao negócio; e (iv) auxiliou na reestruturação organizacional, pois mostrou o desempenho dos recursos e das atividades e revelou como poderiam impactar na organização.

Tognon (1999) descreveu os processos e identificou as atividades e os direcionadores de custos no setor de Pediatria de um hospital de Carazinho-RS. Para o autor, o meio tradicional de custeamento não atendeu à necessidade de conhecimento dos custos hospitalares, ao passo que o sistema ABC fomentou uma melhor visão gerencial a partir do maior conhecimento dos processos e das atividades exercidas, auxiliou na análise dos custos e da eficiência operacional, assim como na tomada de decisão, e minimizou, em comparação com o sistema de custeio por absorção, as distorções na alocação dos custos indiretos ao serviço prestado.

Com o objetivo de analisar a adequação da aplicação do sistema ABC como meio de gestão de custo em um hospital público, Botelho (2000) aplicou a metodologia do ABC para custeio dos procedimentos de parto normal e parto cesáreo no setor de Ginecologia e Obstetrícia do Hospital Universitário Clemente Faria, em Montes Claros-MG. Apesar das dificuldades na implantação do sistema pela falta de profissionais especializados em sistemas de custeio e pelo fato de o hospital não possuir um sistema de informações, o autor concluiu que o sistema ABC proporcionou aos governantes a possibilidade de uma alocação mais eficiente dos recursos públicos, além de apresentar benefícios à gestão financeira não contemplados pelo custeio tradicional. Outro ponto a favor do ABC foi o fato de, ao considerar a demanda das atividades e o tempo de execução das mesmas, permitir o controle da execução das atividades, dos funcionários que as realizavam e do número de funcionários alocados em cada setor.

Goulart (2000) identificou, com base no ABC, os custos dos procedimentos radiológicos do Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina e os comparou com os recursos disponibilizados pelo Sistema Único de Saúde (SUS). Embora o sistema de custeio por absorção seja o mais comum nas organizações hospitalares, a autora apontou maiores benefícios advindos da aplicação do sistema ABC, a saber: (i) proporcionou o rastreamento dos custos por atividades; e (ii) possibilitou a avaliação do custo por procedimento e a observação do tempo comprometido em cada atividade. Como foi possível observar que a remuneração do SUS foi menor que os custos hospitalares para cinco procedimentos distintos, foi destacada a possibilidade de essa análise amparar o hospital em uma tentativa futura de renegociação das taxas pagas pelo SUS, o que conseqüentemente poderia levar ao aumento da receita. Cumpre, todavia, destacar que, embora os resultados obtidos tenham demonstrado a viabilidade do sistema ABC na unidade estudada, não foi apresentada uma definição clara das atividades que compõem o processo assistencial sob escrutínio.

Em pesquisa com organizações hospitalares de Florianópolis-SC e Maringá-PR, Abbas (2001) identificou os sistemas de custos existentes nos hospitais e concluiu que a maioria deles desconhece os próprios custos. Para a autora, a maioria das organizações hospitalares utiliza o sistema de custeio por centro de custos e as formas de custeio tradicionais (*i.e.*, o custeio por absorção e o custeio variável), que são inadequadas para as necessidades dos hospitais e reduzem-lhes, por exemplo, o poder de decisão sobre os preços cobrados pelos serviços (os quais deveriam cobrir, apropriadamente, o custo incorrido em cada procedimento realizado). A autora concluiu que o Custeio Baseado em Atividades se mostrou uma ferramenta mais eficaz no controle de custos e na tomada de decisões (principalmente no que diz respeito ao método aplicado ao serviço de processamento de roupas do Hospital Universitário de Florianópolis). Abbas (2001) citou como vantagens do sistema ABC a obtenção de informações operacionais para a tomada de decisões e o melhor entendimento do processo, embora também tenha salientado que o ABC é apenas um auxiliar no tratamento da informação, cabendo ao administrador decidir quais ações tomar em relação às informações obtidas.

Barbosa e Lima (2001) identificaram a necessidade de um núcleo diretivo atuante para orientar e apoiar a direção do Hospital Municipal Salgado Filho, situado no Rio de Janeiro-RJ, na implantação de um plano estratégico gerencial. A pesquisa apontou a necessidade de

assegurar aos níveis operacionais e gerenciais da organização certa autonomia, estabelecendo mecanismos claros de prestação de contas sobre os compromissos assumidos. A melhor comunicação entre os setores também contribuiria para uma resolução mais assertiva dos problemas em uma organização em que os diferentes processos de produção são interdependentes e requerem atuação simultânea dos diversos setores, cujos processos estão de alguma forma relacionados entre si.

Fukumoto e Freitas (2001) estudaram a aplicabilidade do sistema ABC no Centro Cirúrgico do Hospital Israelita Albert Einstein, localizado na cidade de São Paulo-SP. O grau de variância e a complexidade dos serviços foram citados como agravantes no desafio de utilizar os sistemas de contabilidade de custos em empresas de serviços hospitalares. Por exemplo, quando do término do cálculo dos custos, estabelecer uma política de cobrança para cada tipo de cirurgia seria inviável, pois cada uma delas tinha uma especialidade. Realizou-se, então, um agrupamento das cirurgias, que foram categorizadas por custo e complexidade e também avaliadas no que diz respeito a quanto o mercado estava disposto a pagar pelo respectivo serviço. Dessa forma, foi possível estabelecer uma política de preços com base em custos, assim como elaborar novos produtos com cobranças mais simplificadas. Para que a qualidade do sistema não fosse comprometida, todas as etapas de implantação do ABC necessitaram da compreensão, comprometimento e participação das pessoas que trabalhavam em todos os níveis da empresa.

Visando, por um lado, apurar custos mais realistas acerca dos serviços prestados pela Unidade de Tratamento Intensivo de um hospital privado de Porto Alegre-RS e, por outro, validar esse modelo de custos enquanto ferramenta gerencial para subsidiar a tomada de decisões, Jacques e Jung (2001) simularam um modelo de custos baseado no Custeio Baseado em Atividades e no método do custeio tradicional. Ao compararem as informações obtidas pelo custeio tradicional com o novo modelo de custos, os autores constataram que o serviço de Insuficiência Coronária apresentou um custo muito superior ao custo até então conhecido. Em outros termos, o novo modelo permitiu identificar os custos reais de cada procedimento, o que foi de extrema importância para a tomada de decisões.

Pattio (2001) discutiu o processo de implementação do sistema ABC na Casa de Saúde Santa Maria, em Colatina-ES. A necessidade de implantar esse sistema surgiu da constatação de que

as informações geradas pelo sistema de custeio por absorção, até então utilizado pelo hospital, já não atendiam às necessidades da administração e de que os custos dos serviços prestados estavam distorcidos, haja vista que os custos indiretos aumentavam na estrutura de custos e os critérios de rateio eram arbitrários e subjetivos. Observou-se que a implementação do sistema ABC no hospital não apenas permitiu conhecer as rotinas hospitalares e racionalizar as atividades que não agregavam valor ou que eram realizadas em duplicidade, mas também melhorou a execução dos processos de prestação do serviço. Além de concluir que a informação gerada se tornou uma das principais ferramentas na gestão do hospital, o autor apontou as seguintes vantagens associadas à implementação do ABC na referida organização: (i) melhor controle estratégico, em termos de estabelecimento de estratégias, utilização de informações para redefinir a posição competitiva da empresa e distribuição dos recursos orçamentários entre os departamentos; (ii) controle de desempenho com critérios mais bem definidos e melhor visualização de todas as ações dos departamentos; (iii) conhecimento de outros métodos de avaliação, como os índices de produtividade baseados na informação de custo e o índice de rentabilidade dos serviços; (iv) crescimento significativo na confiabilidade dos indicadores econômicos; e (v) melhor tratamento em relação ao controle operacional. Não obstante, também foram enfrentadas algumas dificuldades na implementação do novo sistema, dentre as quais se destacaram: (i) dificuldade de se encontrar *software* específico para o sistema disponível no mercado; (ii) falta de adequação do sistema de informação do hospital ao sistema de custeio; (iii) não aceitação de alguns funcionários, devido a mudanças na estrutura organizacional e à exigência de controles mais rígidos; (iv) falta de pessoal especializado e engajado no processo de mudança; e (v) deficiência do Sistema de Informação da empresa.

Costa (2001), analisando uma clínica pediátrica localizada na cidade do Rio de Janeiro-RJ, descreveu os direcionadores de custos da instituição e elaborou uma proposta de ABC, embora não tenha apresentado números finais da distribuição dos custos. Os resultados confirmaram aqueles já apontados nos casos precedentes: (i) a implantação do sistema ABC foi mais complexa que a do sistema de custeio por absorção; (ii) houve necessidade de criação de um projeto-piloto e de um banco de dados de fácil acesso e compreensão; (iii) ocorreu mudança de cultura, para que os envolvidos pudessem estar engajados no propósito de gestão de custos; e (iv) foi preciso adequar a estrutura organizacional, em termos de tecnologia disponível. Adicionalmente, o autor citou algumas limitações do ABC, tais como: (i) não considerar alguns itens importantes de custos gerenciais, como valor econômico e custo de

substituição; e (ii) não possibilitar a escolha entre alternativas, ponto fundamental para a decisão gerencial.

Abbas *et al.* (2002) analisaram a aplicação do método ABC no Serviço de Processamento de Roupas do Hospital Universitário de Florianópolis-SC e concluíram que o ABC é uma importante ferramenta a ser utilizada pelos administradores para controle dos custos e tomada de decisões. As informações geradas por esse sistema de custeio demonstraram que algumas atividades poderiam ser modificadas. A título de exemplo, observou-se que a lavagem das roupas na área contaminada consumia mão de obra direta em excesso: as máquinas de lavar eram automáticas e alguns funcionários ficavam com tempo ocioso, não justificando a presença de três funcionários por turno.

Struett (2002) analisou a aplicabilidade do sistema ABC no setor de Ginecologia e Obstetrícia do Hospital Universitário de Maringá-PR, tendo como objeto os procedimentos de parto normal e parto cesáreo. O sistema ABC proporcionou a compreensão do processo de prestação de serviço dos procedimentos e contribuiu para minimizar a não utilização dos recursos disponíveis e para estabelecer tanto o tempo médio do desempenho das atividades quanto o limite de desvio do tempo aceitável (em razão de alguma anormalidade no quadro da paciente).

Em continuidade às pesquisas de Struett (2002) e de Botelho (2000), Raimundini (2003) analisou a aplicabilidade do Sistema ABC no setor de Obstetrícia (mais precisamente, em relação aos procedimentos de parto normal e cesáreo) do Hospital Universitário Regional de Maringá-PR (HUM) e do Hospital Universitário Clemente Faria (HUCF), em Montes Claros-MG. Para a autora, o sistema ABC é aplicável aos hospitais públicos como ferramenta de gestão financeira e gera informações mais confiáveis, úteis e realistas em comparação com os sistemas de custeio tradicionais. O ABC, associado à ABM (Gestão Baseada em Atividades), possibilita a análise de todo o processo de prestação de serviços, isto é, as atividades e processos podem ser modificados visando ao aumento do aproveitamento dos recursos, diminuição da ociosidade e eliminação de atividades que não agregam valor aos serviços prestados. No entanto, para o sucesso da implantação do ABC, são necessários investimentos, um sistema de informações, profissionais qualificados em gestão financeira e em sistema de

custos, readequação da estrutura organizacional dos hospitais e treinamento dos outros funcionários dos hospitais para que conheçam e se adaptem ao novo sistema.

Raimundini *et al.* (2004) fizeram uma análise da aplicabilidade do Custeio Baseado em Atividades, comparando hospital público e hospital privado. A análise da aplicação do sistema ABC no Hospital Universitário de Maringá (HUM) e no Hospital Universitário Clemente Faria (HUCF) possibilitou conhecer os custos dos procedimentos e fazer comparações entre as remunerações recebidas pelos hospitais. Dentre as vantagens, o sistema ABC gera benefícios para a gestão de custos e a tomada de decisão, tais como a obtenção do custo do serviço prestado, o qual pode ser decomposto em atividades ou grupos de atividades. Os autores concluíram que, para implementar e também manter o sistema ABC, é necessário promover um controle interno mais rígido, facilitado por um sistema de informações que possa armazenar os dados, formando um banco de dados. A falta desse sistema de informações, porém, pode ser compensada por planilhas do MS-Excel®, embora com algum prejuízo para o desempenho dos dados gerados.

Em uma pesquisa de campo em hospitais do Recife-PE, segundo maior polo médico-hospitalar brasileiro, Silva *et al.* (2003) constataram que 76,5% das organizações têm centros de apuração de custo e que os métodos de custeio pleno, custeio por absorção e custeio variável eram utilizados por, respectivamente, 60%, 31,25% e 6,25% dos hospitais estudados. Em contrapartida, a implantação do sistema de custos por atividades estava sendo realizada em apenas 12,5% dos hospitais, fato este que pôde ser explicado, dentre outros fatores, pela falta de conhecimento sobre o ABC, já que apenas 6,3% dos entrevistados já haviam analisado o sistema e decidido pela sua não utilização. A aplicação do ABC em áreas de predominância dos custos variáveis é uma evidência de que o funcionamento e a metodologia do sistema não estão sendo bem entendidos em algumas empresas que o utilizam.

Souza *et al.* (2003) compararam o repasse do SUS com os custos dos procedimentos de parto normal e cesáreo calculados, a partir do modelo de custeamento baseado em atividades, para dois hospitais públicos de ensino: o Hospital Universitário Regional de Maringá-PR e o Hospital Universitário Clemente Faria, em Montes Claros-MG. A análise dos dados apontou que os repasses do SUS eram superiores aos custos dos procedimentos quando observados de forma individual, mas os valores repassados não eram suficientes para cobrir todos os custos

do hospital. Além disso, como se constatou que os hospitais deixam de receber algumas taxas por não observarem a proporção máxima entre os partos cesáreos e os partos normais, conforme regra estabelecida pelo SUS, pôde-se concluir que a contabilidade financeira não atendia às necessidades dos tomadores de decisão nos dois casos sob escrutínio.

Objetivando obter o custo unitário dos exames radiológicos, Brasil (2004) pesquisou a aplicação do Custeio Baseado em Atividades no setor de Radiologia Médica Convencional de uma instituição de saúde. Além de detalhar as atividades necessárias para a realização dos exames, o ABC forneceu informações acuradas sobre os exames radiológicos (*e.g.*, consumo real de recursos por grupo de exames e custo de matéria-prima), o que permitiu a determinação do nível de resultado de cada objeto de custos.

Gonçalves e Doehler (2004) realizaram um estudo no Hospital das Clínicas da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) para determinar o custo do transplante pulmonar, procedimento importante na instituição em termos de impacto financeiro, acadêmico e social. Constatou-se que os repasses do Sistema Único de Saúde (por procedimentos) não eram suficientes para cobrir os custos, já que aqueles eram maiores que estes apenas para um dos três procedimentos analisados. Dado o fato de que a diversidade de reações dos pacientes ao tratamento cirúrgico e terapêutico torna alguns procedimentos mais onerosos que outros, os autores propuseram o estabelecimento de um Procedimento Padrão baseado em um critério de tempo de internação em CTI e enfermaria. Desse modo, os repasses do SUS estariam mais adequados aos reais custos dos procedimentos, já que, depois de um determinado tempo de permanência do paciente no hospital, essa seria considerada uma nova internação.

Alegando que os sistemas tradicionais de custeio utilizados pela maioria das empresas de serviços hospitalares não fornecem informações adequadas para a tomada de decisão, Reis (2004) propôs a aplicabilidade do sistema de Custeio Baseado em Atividades em um hospital de Londrina-PR. Por um lado, o sistema permitiu identificar a contribuição de cada setor para a realização das atividades hospitalares. Por outro, a implementação do sistema enfrentou as seguintes dificuldades: gestão centralizada da organização e falta de equipamentos, de infraestrutura, de sistema de informação e de pessoal qualificado.

Negra *et al.* (2004), para apurar os custos de uma lavanderia hospitalar, que é um dos principais serviços de apoio em um complexo hospitalar, fizeram um minucioso levantamento de todo o processo de produção e dividiram-no em etapas. A falta de conhecimento ou de aplicação de técnicas de processamento havia levado a lavanderia a apresentar custos operacionais até 100% superiores ao normal, além de comprometer a qualidade da roupa higienizada. Entretanto, com o estudo, a administração hospitalar conseguiu diminuir os fluxos, maximizar os processos e reduzir os custos, chegando a ponto de realizar novos negócios a partir do uso de disponibilidades antes ligadas à ociosidade.

Struett (2005) analisou o Custeio Baseado em Atividades em um Laboratório de Análises Clínicas de um hospital filantrópico do Estado do Paraná. A organização desse hospital estava promovendo uma reestruturação administrativa e financeira, sendo que a implantação do sistema de Custeio Baseado em Atividades fora iniciada no ano de 2002. No entanto, segundo o superintendente administrativo e o contador do hospital, não havia, na época em que a pesquisa foi realizada, levantamento de dados necessários para custear os serviços, em razão da falta de mão de obra, o que significava que o hospital não possuía gestão estratégica na área de custos e definia o preço dos serviços e procedimentos com base no empirismo ou na tabela da Associação Médica Brasileira (AMB). A autora conseguiu, em sua pesquisa, identificar todos os consumos de recursos, apurar os custos das atividades e, com isso, custear os diversos exames realizados no Laboratório. Concluiu-se que o sistema ABC se mostrou adequado para o custeio das atividades desenvolvidas no laboratório e permitiu a identificação de quais exames o hospital deveria realizar em laboratórios externos por se mostrarem muito caros internamente. Além disso, apontou-se que o sistema ABC é aplicável em hospitais e congêneres e, apesar das dificuldades de implantação, tais como a resistência dos médicos e a necessidade de um *software* disponível no mercado, de um sistema de informações e de funcionários qualificados e comprometidos com as mudanças, esse sistema apresenta vários benefícios em relação aos sistemas tradicionais de custeio, como a geração de informações mais confiáveis e precisas.

Ferreira e Santos (2005) pesquisaram a Fundação do Coração Dom Luiz Gonzaga Peluso, considerada a unidade do Hospital Evangélico de Cachoeiro do Itapemirim-ES e responsável pelos serviços médicos no tratamento de doenças cardiovasculares. Concluiu-se que o tempo consumido na aplicação da metodologia ABC é uma grande desvantagem para organizações

que não dispõem de um sistema de informação integrado com o sistema financeiro; porém, a descrição e análise de todo o processo de produção de serviços geraram informações que foram mais precisas e confiáveis para a tomada de decisão.

Wensing *et al.* (2005) analisaram a aplicação do Custeio Baseado em Atividades no setor de Maternidade de um hospital de pequeno porte. Com esse estudo, que visou dar suporte ao processo de gestão da organização, os autores concluíram que o ABC é importante para o controle e tomada de decisões, já que identifica como a organização consome recursos e quais são os causadores dos custos. Desse modo, é possível identificar as atividades e desperdícios a serem eliminados, bem como alterações a serem feitas no processo de gestão.

Conforme se pode depreender dos trabalhos ora revisados, a maioria das pesquisas empíricas realizadas no Brasil referentes à gestão de custos em hospitais evidencia que, nos hospitais em que foi adotado o sistema de custeio tradicional – geralmente, o custeio por absorção –, as informações sobre o valor dos custos não atendiam às necessidades da administração, ao passo que tanto essas informações como a mensuração dos custos tornaram-se mais precisas e confiáveis nos hospitais que implementaram e utilizaram o ABC. No entanto, muitos dos trabalhos apontam dificuldades na implantação do ABC, principalmente no que diz respeito à disponibilidade de *softwares* e de profissionais qualificados, ao comprometimento dos funcionários para aplicação do sistema de custeio e à existência de um sistema de informações integrado.

O Quadro 2, a seguir, apresenta uma síntese dos estudos empíricos no Brasil sobre o ABC.

QUADRO 2: Síntese dos estudos empíricos nacionais sobre o sistema ABC

Informações sobre os estudos	Resumo
<p>Título: Aplicação do Activity-Based Costing no setor de maternidade de uma organização hospitalar</p> <p>Tipo de estudo: Artigo</p> <p>Autores: Flávia Defrein Wensing; Ilse Maria Beuren; Fabiano Maury Raupp; Andréa Durieux (2005)</p>	<p>A partir de um estudo de caso, concluiu-se que o ABC é importante para controle e tomada de decisões, já que identifica como a organização consome recursos e quais são os causadores dos custos.</p>
<p>Título: Aplicabilidade do sistema ABC na gestão hospital: um estudo de caso em entidade de interesse social</p> <p>Tipo de estudo: Trabalho final pós-graduação</p> <p>Autores: Márcio Garcia Ferreira; Joel Augusto Pereira dos Santos (2005)</p>	<p>A partir de um estudo de caso, concluiu-se que o tempo consumido na aplicação da metodologia ABC é uma grande desvantagem para organizações que não dispõem de um sistema de informação integrado com o sistema financeiro.</p>
<p>Título: Custeio Baseado em Atividades em laboratórios de análises clínicas: estudo de caso em um hospital filantrópico</p> <p>Tipo de estudo: Dissertação</p> <p>Autor: Mirian Aparecida Micarelli Struett (2005)</p>	<p>Concluiu-se que o sistema ABC se mostrou adequado para o custeio das atividades desenvolvidas no laboratório e permitiu a identificação de quais exames o hospital deveria realizar em laboratórios externos por se mostrarem muito caros internamente.</p>
<p>Título: Aplicabilidade do sistema ABC e análise de custos hospitalares: comparação entre hospital público e hospital privado</p> <p>Tipo de estudo: Artigo</p> <p>Autores: Raimundini, S.L.; Souza, A.A.; Reis, L.G.; Struett, M.A.M.; Botelho, E. (2004)</p>	<p>A análise da aplicação do sistema ABC no HUM, no HUCF e no HL possibilitou conhecer os custos dos procedimentos e compará-los tanto com as remunerações recebidas pelos custos dos procedimentos quanto com as remunerações recebidas pelos hospitais.</p>
<p>Título: Controle de gestão: caso de lavanderia hospitalar</p> <p>Tipo de estudo: Artigo</p> <p>Autores: Carlos Alberto Serra Negra et al. (2004)</p>	<p>A administração hospitalar conseguiu, após o estudo desenvolvido, diminuir os fluxos, maximizar os processos e reduzir os custos, chegando a ponto de viabilizar novos negócios a partir do uso de disponibilidades e ociosidades.</p>
<p>Título: Análise da aplicabilidade do Custeio Baseado em Atividades em organização da área hospitalar: estudo de caso em um hospital privado de Londrina</p> <p>Tipo de estudo: Dissertação</p> <p>Autor: Luciano Gomes dos Reis (2004)</p>	<p>Concluiu-se que os sistemas tradicionais de custeio utilizados pela maioria das empresas de serviços hospitalares não fornecem informações adequadas para a tomada de decisão. Propôs-se a aplicabilidade do sistema de Custeio Baseado em Atividades, o que permitiu identificar a contribuição de cada setor para a realização das atividades hospitalares.</p>
<p>Título: SUS versus saúde pública: estudo profundo do custo dos transplantes pulmonares no Hospital das Clínicas da Universidade Federal de Minas Gerais e a reposição do SUS</p> <p>Tipo de estudo: Artigo</p> <p>Autores: Márcio Augusto Gonçalves; Karla Doehler (2004)</p>	<p>Uma vez determinado o custo do transplante pulmonar, constatou-se que os repasses do Sistema Único de Saúde (SUS) não eram suficientes para cobrir os custos dos procedimentos.</p>
<p>Título: Custeio Baseado em Atividades aplicado à prestação de serviços médicos em radiologia</p> <p>Tipo de estudo: Artigo</p> <p>Autor: Simeão Brasil (2004)</p>	<p>Buscou-se, a partir da aplicação do Custeio Baseado em Atividades no setor de Radiologia Médica Convencional de uma instituição de saúde, obter o custo unitário dos exames radiológicos.</p>

Informações sobre os estudos	Resumo
<p>Título: Análise dos custos hospitalares em hospitais públicos Tipo de estudo: Artigo Autores: Antônio A. de Souza; Simone L. Raimundini; Mírian A. M. Struett; Ernani M. Botelho (2003)</p>	<p>Uma vez comparado o repasse do SUS com os custos dos procedimentos de parto normal e cesáreo, calculados com base no ABC, concluiu-se que os repasses do SUS são superiores aos custos dos procedimentos analisados individualmente, mas que os valores repassados não são suficientes para cobrir todos os custos da organização.</p>
<p>Título: Estudo dos métodos de custeio mais utilizados pelos hospitais de Recife Tipo de estudo: Artigo Autores: Ana Paula Ferreira da Silva; Érica Xavier de Souza; Luiz Carlos Miranda; James Anthony Falk (2003)</p>	<p>Em pesquisa realizada em hospitais do Recife, constatou-se o seguinte: (i) 76,5% das organizações tinham centros de apuração de custos; (ii) o método de custeio pleno (RKW) foi escolhido por 60% dos hospitais pesquisados; o custeio por absorção era utilizado por 31,25% dos hospitais; o custeio variável estava presente em apenas 6,25% dos hospitais; e a implantação do sistema ABC estava sendo realizada em 12,5% dos hospitais.</p>
<p>Título: Aplicabilidade do sistema ABC e análise de custos: estudo de caso em hospitais públicos Tipo de estudo: Dissertação Autor: Simone Letícia Raimundini (2003)</p>	<p>A partir da análise do Sistema ABC no setor de Obstetrícia do HUM e do HUCF, concluiu-se que esse sistema é aplicável aos hospitais públicos como ferramenta de gestão financeira e que as informações por ele geradas são mais confiáveis, úteis e realistas em comparação com os sistemas de custeio tradicionais.</p>
<p>Título: Análise da aplicabilidade do Custeio Baseado em Atividades em um hospital público Tipo de estudo: Monografia de graduação Autor: Mirian Aparecida Micarelli Struett (2002)</p>	<p>Concluiu-se que o sistema ABC propicia não somente a mensuração dos custos, mas também a compreensão dos processos e dos subprocessos necessários à prestação do serviço. Com o levantamento desses custos, observou-se que o procedimento de parto cesáreo é mais oneroso do que o procedimento de parto normal.</p>
<p>Título: Sistema de custo hospitalar Tipo de estudo: Artigo Autor: Fernando Faria Salgado (2001)</p>	<p>Relatou-se a implantação de um Sistema Integrado de Custo baseado no custeio por absorção no Hospital Carioca Adventista Silvestre, o qual teve o seu Plano de Custos estruturado por departamentos: produtivos, auxiliares e de apoio.</p>
<p>Título: Implantação do Custeio Baseado em Atividades ABC/ABM no setor hospitalar: centro cirúrgico, um caso prático Tipo de estudo: Artigo Autoras: Rute de Freitas; Helena Lumi Ukumoto (2001)</p>	<p>Apresentaram-se os resultados obtidos com a implantação do Custeio Baseado em Atividades no Centro Cirúrgico do Hospital Israelita Albert Einstein e mostrou-se que, com o novo modelo de custeio, o hospital passou a conhecer os custos dos próprios produtos e pôde estabelecer uma nova política de preços.</p>
<p>Título: Informações de custos, serviços de saúde e modos de governança: um estudo da administração de hospitais públicos Tipo de estudo: Artigo Autor: Marcio Augusto Gonçalves (2001)</p>	<p>Relatou-se a importância das informações de custos para o controle e o planejamento dentro de organizações hospitalares públicas.</p>
<p>Título: Gestão de custos em organizações hospitalares Tipo de estudo: Dissertação Autor: Katia Abbas (2001)</p>	<p>Em setes hospitais, cinco em Santa Catarina e dois no Paraná, foi aplicado um questionário estruturado que objetivava, principalmente, coletar dados sobre o sistema de custos utilizado. Após a aplicação desse questionário, foi realizada a implantação do sistema ABC no Setor de Lavanderia e Rouparia do Hospital Universitário de Florianópolis, o qual está vinculado à Universidade Federal de Santa Catarina.</p>
<p>Título: Desenvolvimento de uma metodologia de custeio ABC para uma empresa de médio porte do setor de saúde: um estudo de caso Tipo de estudo: Dissertação Autor: Alexandre Costa (2001)</p>	<p>O trabalho limitou-se à elaboração de uma proposta de ABC, detalhada em manuais de distribuição dos custos, e à descrição dos direcionadores de custos, não apresentando números finais da distribuição dos custos.</p>

Informações sobre os estudos	Resumo
<p>Título: Custeio ABC e competitividade: estudo de caso de um hospital geral de São Paulo Tipo de estudo: Artigo Autores: Antônio Sauaia; Cláudio Zigiotti Júnior (2001)</p>	<p>Relatou-se a importância de não só conhecer os custos da entidade hospitalar, mas também geri-los a ponto de reduzi-los e manter a competitividade da organização. Sugeriu-se, então, o ABC como uma das melhores ferramentas para calcular e gerir os custos de um hospital geral de São Paulo.</p>
<p>Título: O impacto do sistema ABC no controle organizacional da Casa de Saúde Santa Maria Tipo de estudo: Dissertação Autor: Maria Luíza Pimenta Pattio (2001)</p>	<p>Realizada na Casa de Saúde Santa Maria, no município de Colatina-ES, a pesquisa teve como objetivo analisar os sistemas de controle estratégico, de desempenho e operacional dessa organização hospitalar antes e depois da implantação do sistema ABC.</p>
<p>Título: Análise de aplicação do sistema de Custeio Baseado em Atividade em uma organização hospitalar pública Tipo de estudo: Artigo Autores: Antonio Artur de Souza; Ernani Mendes Botelho (2001)</p>	<p>Verificou-se a aplicabilidade do sistema ABC no Centro Obstétrico de uma organização hospitalar pública. Mais especificamente, apurou-se o custo de um parto normal e de uma cesárea por meio do ABC e verificou-se a aplicação das informações geradas para a gestão financeira do hospital.</p>
<p>Título: Aplicação do Custeio Baseado em Atividade na determinação de custos e preços de partos, diárias de maternidade e de berçários em uma maternidade Tipo de estudo: Artigo Autores: Gilberto Vicente de Souza; Hong YuhChing (2000)</p>	<p>Apontou-se a efetividade do ABC na identificação dos custos reais e na definição de preços ideais dos partos normais e dos partos cesáreos. Além disso, mostrou-se que o ABC tornou possível estabelecer preços fixos para tais processos de uma forma bastante segura com amplas vantagens tanto para a instituição hospitalar como para os próprios pacientes.</p>
<p>Título: Metodologia ABC de custos hospitalares Tipo de estudo: Artigo Autor: James Anthony Falk (2000)</p>	<p>Apresentou-se a metodologia ABC para hospitais e mostrou-se a diferença entre essa metodologia e a tradicional. Além disso, descreveram-se as etapas e os componentes necessários para a implementação do ABC em um hospital e apresentaram-se alguns exemplos práticos da vantagem do uso da referida metodologia.</p>
<p>Título: Metodologia de apuração de custos baseada em atividades para suporte à tomada de decisão: um estudo de caso no Hospital Universitário Clemente Faria Tipo de estudo: Dissertação Autor: Ernani Mendes Botelho (2000)</p>	<p>A partir da investigação da metodologia de apuração de custos pelo sistema ABC no setor de Ginecologia e Obstetrícia para custeamento dos procedimentos de parto normal e parto cesáreo realizados no HUCF, apontou-se que foram enfrentadas dificuldades na implantação do referido sistema, em razão da falta de profissionais especializados em sistemas de custeio e do fato de o hospital não possuir um sistema de custeio. Além disso, destacou-se que a possível falta de interesse por parte da direção e dos demais funcionários poderia culminar no fracasso do sistema no hospital estudado.</p>
<p>Título: Proposta de um sistema de custeio para unidades hospitalares baseado na associação ABC + Custo-Padrão dos protocolos assistenciais Tipo de estudo: Artigo baseado em estudo de caso Autores: Jacques Édison Jacques; Gladis Jung (2000)</p>	<p>Uma vez mostrada a “irrealidade” dos custos dos serviços calculados pelo método de centro de custos em uma UTI adulto de um hospital privado de Porto Alegre-RS, propôs-se uma associação do método ABC e do sistema de custeamento tradicional como forma de evitar as distorções causadas pelos critérios de rateios.</p>
<p>Título: O emprego do método de Custeio Baseado em Atividades – Activity-Based Costing (ABC) – como instrumento de apoio à decisão na área hospitalar Tipo de estudo: Dissertação Autor: Otávio Neves da Silva Bittencourt (1999)</p>	<p>Concluiu-se que o ABC, em comparação com os sistemas tradicionais, oferece níveis mais elevados de detalhamento do processo de prestação de serviço hospitalar e consegue apreender melhor o modo como os recursos são utilizados durante o atendimento. Com isso, apontou-se que o ABC afere o custo de cada paciente com maior precisão e constitui importante instrumento de apoio à decisão na área hospitalar.</p>

Informações sobre os estudos	Resumo
<p>Título: Uma contribuição ao estudo dos custos hospitalares com o uso do Custeio Baseado em Atividades: um estudo de caso do setor de pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho</p> <p>Tipo de estudo: Dissertação</p> <p>Autor: Ivanir Vitor Tognon (1999)</p>	<p>Sem a coleta de dados financeiros para a mensuração dos custos dos procedimentos realizados no setor de Pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho-RS, a pesquisa limitou-se à descrição dos processos do setor de Pediatria e à subsequente identificação das atividades e dos direcionadores de custos.</p>
<p>Título: A metodologia de custeio ABC como ferramenta na reestruturação de processo e análise de atividades: um estudo de caso em uma empresa de serviços médicos</p> <p>Tipo de estudo: Dissertação</p> <p>Autor: Claudia Vasconcellos Silva Habib (1999)</p>	<p>Analisou-se a implantação do sistema ABC como ferramenta para o gerenciamento de custos em uma empresa de prestação de serviços médicos e odontológicos. Concluiu-se, a partir desse sistema, que algumas atividades não geravam benefício à empresa ou necessitavam aumentar o desempenho, podendo ser terceirizadas ou receber melhorias no processo de execução.</p>
<p>Título: Utilização do sistema de Custeio e de Gestão Baseados em Atividade (ABC/M) em uma instituição hospitalar: metodologia de implementação e principais benefícios</p> <p>Tipo de estudo: Artigo</p> <p>Autores: Gilberto Vicente de Souza; Hong Yuh Ching (1998)</p>	<p>Relataram-se a experiência e os principais benefícios da implantação de um sistema de Custeio e de Gestão Baseado em Atividades (ABC/M) em uma Unidade de Cirurgia Ambulatorial de um hospital.</p>
<p>Título: Gestão estratégica de informações baseada em custos: um estudo de aplicação no setor de serviços</p> <p>Tipo de estudo: Artigo</p> <p>Autores: Marcio Augusto Gonçalves, et al. (1998)</p>	<p>A partir da análise da implantação do sistema ABC no Hospital João XXIII, em Belo Horizonte-MG, concluiu-se que o referido sistema possibilita o planejamento e o controle gerencial, a partir do momento em que (i) define as atividades desempenhadas, (ii) aponta os resultados referentes ao planejamento e ao controle e (iii) explicita as melhores formas de gestão de estoques, aproveitamento da mão de obra e dos equipamentos disponíveis, conservação dos equipamentos, padronização dos procedimentos operacionais, aumento da qualidade dos serviços prestados, integração dos sistemas e <i>benchmarking</i> dos processos e serviços.</p>
<p>Título: Avaliação da aplicabilidade do custeio ABC – Activity Based Costing – na acurácia de custos na área hospitalar, especificamente na Unidade de Terapia Intensiva</p> <p>Tipo de estudo: Dissertação</p> <p>Autor: Baumgartner (1998)</p>	<p>Em pesquisa empírica realizada na Unidade de Terapia Intensiva (UTI) do Hospital Cardiopulmonar de Salvador-BA, comparou-se o resultado do custeamento dos serviços prestados na UTI pelo sistema de custeio por absorção com os resultados levantados a partir do sistema ABC.</p>
<p>Título: Activity-Based Costing para hospitais</p> <p>Tipo de estudo: Artigo</p> <p>Autor: Carlos Rogério Montenegro de Lima (1997)</p>	<p>Apresentaram-se os métodos convencionais de custeio descritos na literatura, além dos métodos de custeio mais utilizados pelos serviços de saúde norte-americanos. Em seguida, discorreu-se sobre o ABC, mostrando-se um exemplo prático de aplicação do Custeio Baseado em Atividades em um hospital.</p>
<p>Título: A utilização dos custos hospitalares em hospitais paulistas: um estudo preliminar</p> <p>Tipo de estudo: Dissertação</p> <p>Autor: Maria Josefa Vilar Esteves (1992)</p>	<p>Demonstraram-se, de forma descritiva, as metodologias dos sistemas de apuração de custos (custeamento por absorção e redução escalar ou <i>step-down</i>) em dois hospitais paulistas, um com finalidade lucrativa e outro sem fins lucrativos. Além disso, mostrou-se que a utilização das informações geradas pelos sistemas de apuração se limitava simplesmente ao controle dos custos.</p>

Informações sobre os estudos	Resumo
<p>Título: Manual de apuração de custos hospitalares Tipo de estudo: Manual Autor: Secretaria Nacional de Programa Especial de Saúde – Ministério da Saúde (1988)</p>	<p>Descreveu-se a sistemática de apuração de custos baseada no método de Centro de Custos e no Custeio por Absorção Total. A utilização do mesmo e o permanente acompanhamento dos custos hospitalares tinham por objetivo a implantação de medidas corretivas que visassem ao melhor desempenho das unidades hospitalares ligadas ao Ministério da Saúde, com base na possível redefinição de prioridades assistenciais, aumento de produtividade, racionalização do uso de recursos ou outras medidas administrativas.</p>
<p>Título: Contribuição à gestão financeira hospitalar no Brasil Tipo de estudo: Tese Autor: Cecilia Akemi Kobata Chinen (1987)</p>	<p>Mostrou-se que, por meio dos sistemas tradicionais de apuração de custos, desde que bem definidos os centros e planos de custos e os métodos de rateios, é possível, com a utilização alternativa de metodologia matricial, apurar os custos de uma entidade hospitalar. Além disso, apontou-se que, com base nesses dados de custos obtidos, os gestores hospitalares podem: definir os custos unitários, fixar preços para os diversos tipos de serviços prestados, determinar o resultado, bem como avaliar a eficiência e o desempenho de cada departamento da organização.</p>
<p>Título: Fases possíveis de estabelecer uma contabilidade de custos numa empresa hospitalar Tipo de estudo: Artigo Autor: Ralph C. J. von Gersdorff (1983)</p>	<p>Apresentaram-se as fases a serem seguidas para se estabelecer uma contabilidade de custos em entidades hospitalares. Na primeira fase, estabelece-se o custeio dos serviços hospitalares por paciente. Na segunda fase, determina-se o custeio dos serviços hospitalares por tipo de doença e traumatismo. Por fim, na terceira e última fase, é estabelecido o custeio por tipo, tamanho e qualidade do hospital.</p>
<p>Título: Custos e desempenho Tipo de estudo: Dissertação Autor: James Anthony Falk (1981)</p>	<p>Demonstrou-se a aplicação do Método Duplo de Rateio da Associação Americana de Hospitais, com alocação de recursos de pessoal e despesas na elaboração de custos unitários (instrumentos) e custos unitários (atividade) em todos os centros de custos identificáveis em um hospital filantrópico especializado situado no Nordeste do Brasil. Os dados foram utilizados para avaliar o desempenho do hospital a partir do estabelecimento de cenários para prever custos e receitas alternativas.</p>
<p>Título: A contabilidade de custos hospitalares no Brasil Tipo de estudo: Artigo Autor: Ralph C. J. von Gersdorff (1980)</p>	<p>Discutiu-se sobre a contabilidade de custo hospitalar no Brasil, levantou-se a necessidade de adaptar os sistemas existentes nas indústrias para a realidade das entidades hospitalares e teceu-se uma pequena crítica ao indicador paciente-dia.</p>
<p>Título: Contabilidade hospitalar de custos no Brasil: situações, problemas e sugestões Tipo de publicação: Artigo Autor: Ralph C. J. von Gersdorff (1979)</p>	<p>Abordou-se a utilização dos sistemas de custos baseados no custeio por absorção e do custeio variável em hospitais. Além disso, apresentaram-se os primeiros estudos de campo e alguns dos seus resultados no que se refere à contabilidade de custos hospitalares no Brasil</p>

Fonte: elaborado pelo autor a partir de pesquisa bibliográfica.

3.4.3 Considerações finais sobre gestão hospitalar

Este capítulo teve como objetivo apresentar uma revisão bibliográfica sobre sistemas de custeios em hospitais e, complementarmente, sobre os principais problemas que são apresentados pelos hospitais (em geral, concentrados na estrutura organizacional e resultantes do desconhecimento de técnicas e ferramentas para gestão de custos) e que interferem nos resultados dessas organizações. Na maioria das pesquisas, o sistema ABC apresentou-se como a ferramenta mais adequada de custeio para organizações hospitalares por possibilitar uma apuração mais precisa dos custos indiretos, identificar as atividades que agregam valor, apurar os custos reais de cada serviço, eliminar os desperdícios e auxiliar na tomada de decisões.

A análise dos estudos de casos realizados em organizações hospitalares no Brasil e dos estudos empíricos internacionais permitiu concluir que o sistema ABC é aplicável em organizações hospitalares e congêneres. Com base nas pesquisas, é possível afirmar que o sistema ABC gera benefícios, dentre os quais se destacam: (i) as informações são precisas e confiáveis para a gestão e tomada de decisão; (ii) a descrição do processo de prestação do serviço possibilita compreender como, onde e por que os custos ocorrem; (iii) o controle interno é mais rígido; (iv) é obtido o custo das atividades que compõem o serviço prestado ao paciente; (v) com a padronização, racionalização e/ou terceirização das atividades, é possível, sob a perspectiva daquilo que agrega (ou não) valor ao serviço, aumentar a eficiência operacional e financeira dos recursos disponíveis. Por outro lado, dentre as principais dificuldades para a implantação de um sistema de custeio estão a falta de *softwares* disponíveis e de um sistema de informação integrado, o alto custo de implantação, a ausência de profissionais qualificados, a presença de uma estrutura organizacional centralizada e a complexidade e variabilidade dos serviços hospitalares entre setores. Além disso, cumpre salientar que os sistemas de custos em hospitais, apesar de sua fundamental importância, principalmente para a tomada de decisões gerenciais, encontram-se, quando existentes, defasados, precários e desatualizados na maioria dessas organizações.

Em suma, foi possível fazer uma análise de como está avançando o estudo a respeito da aplicação do sistema ABC em organizações da área da saúde. Assim, valida-se o constructo de que o sistema ABC proporciona benefícios para as organizações prestadoras de serviços na área de saúde.

4 METODOLOGIA

4.1 Delineamento

Adotou-se o estudo de caso como método de pesquisa, por permitir investigar um conjunto de procedimentos que respondem a questões do tipo “como?” e “por quê?”. De acordo Yin (2005), o estudo de caso é uma investigação empírica de um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos. As vantagens do estudo de caso são a flexibilidade em adaptar-se à realidade do campo de pesquisa e a possibilidade de encadear evidências, de constituir um banco de dados, de examinar, descrever e explicar os eventos *in loco* sem a intervenção do pesquisador, além de realizar estudos simultâneos (*i.e.*, estudos de casos múltiplos). Utilizando-se de múltiplas fontes de dados (*e.g.*, entrevistas, questionários, observação), o estudo de caso, recomendado em ciências sociais aplicadas quando se deseja fazer um estudo em profundidade sobre determinado evento, contribui para a compreensão de fenômenos organizacionais complexos, por meio de uma investigação *ex post facto* das atividades do mundo real. De acordo com Cooper e Schindler (2003), em um planejamento *ex post facto*, não é possível controlar as variáveis, no sentido de se poder manipulá-las, ou seja, nesse tipo de pesquisa, é fundamental que as variáveis não sejam influenciadas, para não gerar vieses. Cabe ao pesquisador relatar o que aconteceu ou o que está acontecendo em um dado momento.

Além disso, a pesquisa também se caracteriza como exploratória e qualitativa. O estudo tem caráter exploratório, pois foi realizado para aumentar o entendimento do problema de pesquisa e identificar formas e alternativas de resolver esse problema (COOPER; SCHINDLER, 2003). Esse tipo de pesquisa, que tem como finalidade a formulação de um problema ou de questões que podem vir a proporcionar maiores informações sobre um tema ainda pouco abordado (TRIPODI, 1975), pode resultar na construção de conhecimentos potencialmente úteis em uma área, na descoberta de um material novo com uma propriedade nova (ou da combinação original de propriedades), na observação de um fenômeno desconhecido ou na invenção de um novo processo. Por sua vez, a pesquisa qualitativa apresenta as seguintes características, que a diferenciam da

pesquisa quantitativa: (i) foco na interpretação em vez da quantificação; (ii) ênfase na subjetividade em vez da objetividade; (iii) flexibilidade no processo de condução da pesquisa; e (iv) preocupação com o contexto (CASSEL; SYMON, 1994). A pesquisa qualitativa consistiu sobretudo na condução da revisão bibliográfica, enquanto a pesquisa quantitativa se pautou na aplicação de um questionário para coleta de dados, bem como na análise, por meio de indicadores, das informações contábeis de um hospital privado da Região Metropolitana de Belo Horizonte-MG.

4.2 Coleta de Dados

Os dados a serem explorados são classificados em primários e secundários. Aqueles são obtidos a partir da leitura e interpretação de estudos feitos por terceiros, enquanto estes são obtidos a partir da investigação direta do próprio objeto de estudo.

O primeiro passo foi a busca por dados secundários, caracterizados como estudos feitos por terceiros, com objetivos próprios, os quais não necessariamente são os mesmos da presente pesquisa (COOPER; SCHINDLER, 2003). Para levantamento desses dados, foi realizada uma revisão bibliográfica nacional e internacional que contemplou livros, artigos de revistas científicas, dissertações e anais de congressos acadêmicos nas áreas de contabilidade, gestão de organizações hospitalares e congêneres. Os dados obtidos na revisão bibliográfica foram examinados pelo método de análise de conteúdo, que possibilita a descrição objetiva e sistematizada e posterior análise de uma comunicação.

Após a coleta de dados secundários, passou-se à busca por dados primários para a realização da presente pesquisa. Conforme apontam Cooper e Schindler (2003), quando se considera o escopo da pesquisa qualitativa, diversas abordagens são adaptáveis ao objetivo específico de cada pesquisa exploratória. No caso da presente pesquisa, optou-se, inicialmente, por realizar entrevistas semiestruturadas junto aos principais gestores da organização hospitalar, incluindo diretores e coordenadores das diversas áreas operacionais do Hospital Privado de Belo Horizonte. Essas entrevistas, além de servirem de base para uma descrição inicial dessas áreas operacionais e dos serviços prestados, possibilitaram ao pesquisador compreender o funcionamento do hospital, ou seja, quais eram os serviços oferecidos e quais eram os objetivos e metas organizacionais. Essa descrição também foi utilizada como referência para

as demais etapas da pesquisa e serviu como embasamento para a continuação da coleta de dados.

Em seguida, com foco em todos os recursos (humanos e materiais) consumidos para a realização dos serviços e buscando-se, a partir de diversas técnicas, levantar dados para uma modelagem das atividades desenvolvidas no bloco cirúrgico, procedeu-se à realização de outras entrevistas semiestruturadas e de observações direta e indireta. As entrevistas, para as quais foram previamente elaboradas perguntas pertinentes ao tema pesquisado, foram realizadas com profissionais de cada unidade, tais como administradores, enfermeiras, médicos e pessoal de apoio operacional (*e.g.*, de limpeza e manutenção das instalações e dos equipamentos). No caso das observações, buscaram-se identificar as atividades (na acepção do ABC), os direcionadores e os custos dos serviços. A observação direta consistiu em monitorar os eventos pessoalmente, enquanto a observação indireta se deu a partir de consultas a registros em meios mecânicos ou eletrônicos (COOPER; SCHINDLER, 2003). Na observação direta, o pesquisador assumiu uma postura mais informal, o que configurou uma observação não participante, limitada à realização de perguntas e à não participação ativa nos eventos (COOPER; SCHINDLER, 2003). Ademais, no mesmo período de tempo em que se conduziram as entrevistas e a observação indireta, foram também realizadas pesquisas documentais e em arquivos.

Simultaneamente à coleta de dados, formou-se um banco de dados, que, conforme destaca Yin (2001), é um recurso importante para não restringir o estudo de caso a relatórios escritos, aumentar a confiabilidade da investigação e permitir consultas às evidências coletadas. Nesse banco de dados, foram organizados e armazenados, de forma estruturada, as transcrições das entrevistas, os apontamentos baseados nas observações e os dados documentais da organização pesquisada. Todos esses materiais foram coletados durante a realização do estudo e dispostos em um único arquivo com o principal objetivo de fazer com que os dados pudessem e possam ser prontamente recuperáveis para inspeção ou nova leitura.

Uma vez concluída a descrição dos serviços desenvolvidos, procedeu-se à etapa de coleta dos dados de custos, a qual inicialmente se pautou em relatórios contábeis, financeiros e gerenciais do hospital selecionado.

Em uma etapa posterior, no intuito de verificar se as atividades encontradas refletiam adequadamente a realidade das áreas operacionais da organização, foram realizadas entrevistas com funcionários que trabalhavam na gestão financeira do hospital e, com o objetivo de obter e/ou confirmar os dados coletados anteriormente, também foi feito um acompanhamento dos serviços gerenciais e administrativos.

4.3 Análise de Dados

De acordo com Yin (2005), para que uma análise de dados tenha alta qualidade, é fundamental observar alguns aspectos, tais como: (i) a análise deve estar pautada em todas as evidências relevantes; (ii) a análise deve abranger as principais interpretações concorrentes; (iii) a análise deve se dedicar aos aspectos mais significativos do estudo de caso; e (iv) o pesquisador deve utilizar seu conhecimento prévio de especialista para analisar o estudo de caso.

A análise de conteúdo, técnica utilizada no presente trabalho, é definida por Bardin (2002, p. 42) como

[...] um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que possibilitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.

De acordo com Cooper e Schindler (2003, p. 346), “a análise de conteúdo mensura o conteúdo semântico ou o aspecto da mensagem”. Para Bardin (2002, p. 42), fazem parte da análise de conteúdo “todas as iniciativas que, a partir de um conjunto de técnicas parciais, mas complementares, consistam na explicitação e sistematização do conteúdo das mensagens e da expressão deste conteúdo”, seja esse conteúdo passível de quantificação ou não. Dentre as vantagens da análise de conteúdo, estão: (i) protege contra a percepção seletiva do conteúdo; (ii) garante a aplicação rigorosa de critérios de confiabilidade e validade; e (iii) é receptiva à informatização (COOPER; SCHINDLER, 2003).

Segundo Bardin (2002), o processo de análise de conteúdo envolve três fases: (i) pré-análise; (ii) exploração do material; e (iii) tratamento dos resultados, inferência e interpretação. A pré-

análise é a fase de organização do material: “[c]orresponde a um período de intuições, mas tem por objetivo tornar operacional e sistematizar as ideias iniciais, de maneira a conduzir a um esquema preciso do desenvolvimento das operações sucessivas, num plano de análise” (BARDIN, 2002, p. 95). Essa fase possui, geralmente, três dimensões: (a) escolha dos documentos que serão submetidos à análise; (b) formulação das hipóteses e dos objetivos; e (c) elaboração de indicadores que fundamentem a interpretação final. Por sua vez, a exploração do material “consiste essencialmente [em] operações de codificação, desconto ou enumeração, em função de regras previamente formuladas” (BARDIN, 2002, p. 100). Por fim, a terceira fase – tratamento dos resultados obtidos e interpretação – consiste em lapidar os dados brutos de maneira a torná-los significativos e válidos. Nessa fase, o pesquisador pode “propor inferências e adiantar interpretações a propósito dos objetivos previstos, ou que digam respeito a outras descobertas inesperadas” (BARDIN, 2002, p. 101).

Várias técnicas podem ser utilizadas para a análise de conteúdo. Bardin (2002) enumera as seguintes: análise categorial, análise de avaliação, análise da enunciação, análise da expressão, análise das relações e análise do discurso. Na análise dos dados coletados na pesquisa ora descrita, todas essas técnicas foram utilizadas.

4.4 Seleção da Empresa Estudada

A escolha da organização objeto deste estudo de caso – um hospital do setor privado, de médio porte e localizado em Belo Horizonte/MG – foi realizada de forma intencional, uma vez que dependeu do contato do pesquisador com a administração da entidade e esteve condicionada à autorização desta para que a pesquisa pudesse ser realizada no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2009. O setor administrativo da organização mostrou-se aberto a uma abordagem gerencial que pudesse tratar de um assunto de interesse de toda a Diretoria do hospital.

Por motivos de ordem ética e atendendo a uma solicitação da Diretoria, o nome do hospital foi mantido em sigilo, adotando-se durante o presente trabalho a denominação “Hospital Privado de Belo Horizonte”.

4.5 Unidade de Análise

A unidade de análise da pesquisa em tela foi o Bloco Cirúrgico. Cumpre destacar, contudo, que, para descrever minuciosamente as etapas do processo operacional referente a esse setor, foi necessário abranger, durante a coleta de dados, as demais unidades da organização hospitalar, fazendo-se entrevistas sobretudo nos seguintes setores: Administração Geral, Administração de Pessoal, Cozinha, Contabilidade, Financeiro, Manutenção, Recepção, Faturamento, Farmácia, Almoxarifado, Compras, Enfermaria e Centro de Materiais Esterilizados.

4.6 Delimitação da Pesquisa

Para que a pesquisa atendesse aos objetivos, principalmente no tocante à análise dos custos pelo sistema de custeio baseado em atividades, foram coletados dados referentes a um período de um ano, isto é, de janeiro de 2009 a dezembro de 2009. A escolha desse período justificase pela ocorrência de sazonalidade no fluxo de serviços, sendo, pois, importante contemplar intervalos de produção distintos. Entende-se por sazonalidade no fluxo de serviços em um Bloco Cirúrgico o período de férias (de clientes e colaboradores).

Embora esse Bloco Cirúrgico disponha de serviços da Ginecologia e Obstetrícia, o estudo de caso limitou-se ao setor de Obstetrícia e seus procedimentos de parto normal e de parto cesáreo. A descrição dos procedimentos de parto normal e de parto cesáreo compreende a avaliação dos custos pelo sistema ABC, aqui considerado como uma ferramenta da gestão financeira que auxilia no processo de mensuração de custos e de tomada de decisão em hospitais.

Saliente-se que os dados coletados nos documentos e arquivos do hospital pesquisado são históricos, ocorridos entre os meses de janeiro a dezembro 2009.

5 ESTUDO DE CASO EM UM HOSPITAL PRIVADO DE BELO HORIZONTE

5.1 Introdução

Este capítulo descreve a organização em que foi realizado o estudo de caso e especifica as atividades empreendidas no setor Bloco Cirúrgico, foco da pesquisa. Em seguida, apresenta-se o mapeamento tanto dos processos realizados quanto dos recursos de apoio direto utilizados nesse setor, como lavagem e esterilização de materiais, recepção e limpeza e higiene.⁴ Depois disso, são explicitados os direcionadores de recursos e os direcionadores das atividades, cada qual relacionado com as respectivas atividades, de modo a viabilizar o cálculo dos custos dessas atividades com base no sistema ABC. O passo seguinte é uma comparação entre os custos gerados por meio do referido sistema e os custos gerados por meio do sistema em uso na organização. Com isso, cria-se um modelo para análise e avaliação dos custos pelo sistema ABC.

5.2 Descrição da Organização Hospitalar

Fundado em 1973 e situado na capital do estado de Minas Gerais, o Hospital Privado de Belo Horizonte tem um bom índice de atendimento e tradição na prestação de serviços de maternidade e obstetrícia e conta, ainda, com um serviço de pronto-atendimento que funciona 24 horas diariamente (inclusive sábados, domingos e feriados).⁵ O hospital tem: como missão, qualidade na atenção integral à mulher; como visão, tornar-se centro de excelência e referência na atenção integral à mulher; como valores, a ética e os resultados; como política de qualidade, o foco na paciente e melhoria contínua dos resultados; e, como negócio, a saúde e o bem-estar da mulher.

⁴ Para os demais setores – nesta pesquisa, considerados como custos indiretos –, não são apresentados descrições e mapeamentos dos processos e subprocessos.

⁵ Cabe ressaltar que alguns serviços são prestados por intermédio de empresas terceirizadas, que operam no interior do hospital conforme a demanda de pacientes.

5.3 Estrutura Hospitalar e Capacidade Produtiva

A estrutura hospitalar é definida por Gonçalves (1998) como o arcabouço definidor de responsabilidades, de autoridades e de comunicação entre os indivíduos em cada segmento da organização, bem como da função de cada parte com as demais e para com a organização como um todo. Em outras palavras, a estrutura organizacional define a hierarquia da organização, as responsabilidades e autoridades dos indivíduos e o modo como se dá o processo de comunicação na hierarquia (ROBBINS, 1999).

Essa estrutura é dimensionada em “especialização do trabalho”, “departamentalização”, “cadeia de controle” e “centralização ou descentralização da tomada de decisão”. O Quadro 3 apresenta as definições desses níveis de descrições da estrutura.

QUADRO 3: Nível de descrição de estrutura

Nível de descrição	Definição
Especialização do trabalho	Descreve o grau em que as funções, na organização, estão divididas em tarefas (atribuições da função).
Departamentalização	É o agrupamento das funções para que as tarefas comuns ou relacionadas possam ser coordenadas conjuntamente.
Cadeia de controle	Esclarece quem se reporta a quem dentro da organização, seja para recorrer ou para ser recorrido quando há problemas. Para isso, é transferida autoridade a fim de atender às responsabilidades pertinentes à unidade que lhe é designada.
Centralização ou descentralização da tomada de decisão	Refere-se ao modo como se dá o processo decisório, a delegação de autoridade e a autonomia para a tomada de decisão.

Fonte: adaptado de Robins (1999).

A estrutura organizacional centralizada adotada pelos hospitais está desgastada, resultando em ineficiência na coordenação das atividades na prestação do serviço, improvisação na tomada de decisão, ausência quase completa de compromisso para com os resultados e desperdício de recursos devido ao mau uso da capacidade instalada. Reconhece-se a necessidade de mudar a estrutura organizacional dos hospitais, de modo que atendam às necessidades exigidas pelo ambiente no qual estão inseridos e sejam capazes de integrar os funcionários, com o objetivo de melhorar o desempenho operacional e os resultados obtidos (GONÇALVES, 1998).

Em hospitais, os médicos julgam-se independentes, o que revela falta de comprometimento com a equipe e com a organização. Além disso, embora seja comum o médico dividir seu tempo entre a atividade profissional e a administrativa, ele não está preparado para exercer a segunda e acaba apresentando resistência às práticas administrativas e dedicando-se à medicina (RAIMUNDINI, 2003):

- As decisões geralmente são encaminhadas para a Diretoria da atividade, embora muitas deveriam ser tomadas por profissionais dos níveis intermediários, o que permitiria à Direção maior disponibilidade para desenvolver o trabalho de planejamento, coordenação e interlocução relacionado à própria e às demais atividades.
- Na atividade de apoio, não existe espírito de equipe, por ser executada pelo grupo mais heterogêneo da organização. Não é trabalhada a ideia de que os pacientes são os consumidores dos serviços prestados (principalmente nas funções de hotelaria) e que esses serviços devem ser oferecidos com qualidade.
- Há falhas na comunicação entre os funcionários de diferentes níveis hierárquicos, sobretudo na atividade clínica, quando a enfermagem assume competências que são atribuídas aos médicos, ao mesmo tempo em que procura firmar a própria posição na hierarquia organizacional.

Esses problemas fazem com que os pontos fortes da organização hospitalar passem despercebidos ou tornem-se mal utilizados pela gestão. Podem, ainda, ofuscar a qualidade intrínseca (*e.g.*, as especialidades clínicas oferecidas, os equipamentos utilizados na prestação do serviço e o cuidado com o bem-estar do paciente) e a qualidade extrínseca dos serviços (*i.e.*, a imagem que o paciente leva consigo a respeito do hospital e do atendimento recebido). Quando atinge a qualidade dos serviços prestados, a ocorrência desses problemas revela que os profissionais estão limitados apenas a executar suas tarefas, desconhecendo a importância delas para a organização como um todo.

A estrutura organizacional do Hospital Privado de Belo Horizonte, de acordo com seu organograma, apresenta a seguinte estrutura descentralizada: o Hospital Privado de Belo Horizonte é composto pela Assembléia Geral como órgão máximo dentro da estrutura, logo

abaixo vem o Conselho de Administração, seguido por três diretorias, Técnica, Clínica e Administrativo-Financeira.

A função do Conselho de Administração é justamente servir como articulador e mediador entre as atividades hospitalares (CECÍLIO, 1997; GONÇALVES, 1998). Assim, cumpre a finalidade de discutir: os assuntos (problemas ou idéias) originados em cada diretoria que afetam a organização e que advêm da própria existência da organização; os objetivos da organização; o papel que cada diretoria deve desempenhar na organização; as prioridades de cada área; a busca pela satisfação dos clientes em receber serviços de qualidade; a análise dos processos de trabalho; a participação ativa no processo de planejamento, orçamento, controle e tomada de decisão da organização; e o acompanhamento dos resultados obtidos na organização.

A Diretoria Técnica é responsável por manter o hospital em pleno funcionamento. Essa Diretoria apresenta as seguintes divisões: (i) Departamento de Comissões, que se subdivide em Comissão de Ética Médica, Comissão de Padronização, Comissão de Óbito e Prontuário, Comissão Interna de Prevenção de Acidentes, Comissão de Cadastramento e Comissão Executiva; (ii) Departamento de Apoio ao Diagnóstico, que se subdivide em serviço de laboratório de análises clínicas, serviço de diagnóstico e imagem, serviço de anatomia patológica e serviço de hemoterapia; e (iii) Departamento de Hotelaria, que se subdivide em serviço de lavanderia, serviço de nutrição dietética, serviço de lanchonete e serviço de manutenção.

A Diretoria Clínica, responsável pela parte médica dentro do hospital, apresenta as seguintes divisões: (i) Corpo Clínico; (ii) Centro de Estudos; (iii) Departamento de Enfermagem, que se subdivide em serviço de centro cirúrgico, serviço de material esterilizado, serviço de pronto atendimento, serviço de internação e serviço de berçário; e (iv) Departamento de Consultórios.

A Diretoria Administrativo-Financeira é responsável pela parte administrativa e financeira do hospital e apresenta as seguintes divisões: (i) Serviço de Tecnologia da Informação; (ii) Departamento de Suprimentos, que se subdivide em serviço de compras, serviço de almoxarifado e serviço de farmácia; (iii) Departamento de Recursos Humanos, que se

subdivide em serviço de gestão de pessoas, serviço de pessoal, serviço de segurança do trabalho e serviço de saúde ocupacional; (iv) Departamento de Hotelaria, que se subdivide em serviço de higienização e serviço de processamento de roupas; (v) Departamento Financeiro, que se subdivide em serviço de faturamento, serviço recebimento e pagamento, serviço de tesouraria, serviço de informação ao paciente e serviço de custos hospitalares; e (vi) Departamento de Atendimento, que se subdivide em serviço de recepção e internação, serviço de recepção de consultórios, serviço de atendimento ao cliente, serviço de telefonia e serviço de segurança e portaria.

O hospital possui prédio próprio, que conta com uma área total construída de 4.346,85 m², correspondente ao subsolo e mais cinco pavimentos. No subsolo, em porção externa ao prédio, estão um estacionamento, uma área para abrigo de resíduos infectantes e outra para abrigo de resíduos comuns, uma área para despensa e outra para materiais recicláveis, uma área para gás GLP, uma área central de oxigênio, uma área para diluição, uma área para velório, um almoxarifado externo e um gerador de energia. Na parte interna ao prédio, estão um vestiário, uma sala de recebimento de matérias, um almoxarifado, o departamento de compras, a farmácia central, uma cozinha, um refeitório, uma sala para roupas limpas, uma sala para roupas sujas e uma sala onde se localiza um posto de atendimento bancário.

No primeiro andar, são realizados os atendimentos ambulatoriais, de urgência e de emergência. O andar é seccionado da seguinte forma: um *hall* na entrada principal, com divisão para recepção dos consultórios, para recepção da internação e para espera por atendimento; 13 salas utilizadas como consultórios médicos, das quais três se encontram no pronto-atendimento; mais uma área de espera dos pacientes e visitantes; uma lanchonete; as salas da tesouraria, da diretoria, do serviço de tecnologia da informação, do departamento financeiro, do departamento de recursos humanos, do serviço de faturamento e do serviço de qualidade; e uma sala de reunião.

No segundo andar, estão localizados treze apartamentos, dois postos de enfermagem, uma sala de pré-parto, uma sala de observação, uma sala de conforto médico e cinco salas de exames como mamografia e ultrassom.

No terceiro andar, encontram-se 18 apartamentos, uma copa e dois postos de enfermagem.

No quarto andar, dispõem-se nove apartamentos, uma sala para a chefia de enfermagem e o setor Bloco Cirúrgico, que se subdivide em dois vestiários, seis salas de cirurgias, uma sala com materiais esterilizados, farmácia e rouparia, uma sala de recuperação, uma sala de observação, uma sala de utilidades e salas de escovação e higienização. Ainda há, nesse andar, um berçário, subdivido em uma sala de amamentação, uma sala para recém-nascidos isolados, uma sala para recém-nascidos normais e uma sala para recém-nascidos de médio e alto risco.

No quinto andar, está localizada a UTI neonatal, que se subdivide em uma sala de preparo de materiais, uma sala de farmácia e uma sala de plantão. Ainda há, nesse andar, dois vestiários, uma sala de laboratório, uma sala de raios-x, uma sala de estoque de material esterilizados, uma sala de preparo dos materiais esterilizados, uma sala de expurgo e uma sala de almoxarifado da UTI.

O hospital possui 69 leitos, assim distribuídos: 30 leitos de apartamento, 20 leitos de enfermaria, 10 leitos de berçário e 9 leitos de UTI. Visando a um melhor atendimento, são desenvolvidos serviços de apoio a diagnóstico e ao tratamento dos pacientes, compostos pelos setores de laboratório de análises clínicas e de análise patológica, além de um setor denominado centro de investigações mamárias, no qual se realizam mamografia e ultrassonografia ginecológica e obstétrica e se presta pronto-atendimento 24 horas.

Segundo informações prestadas pelo setor de Recursos Humanos, o hospital tem 186 funcionários. Caracterizado como de médio porte, mantém-se com a prestação de atendimento a pacientes procedentes de Belo Horizonte e Região Metropolitana. Em média, são realizados anualmente: 17.387 consultas, 7.892 internamentos, 12.000 exames de imagens e 7.948 procedimentos cirúrgicos, dos quais 3.170 são de parto cesáreo e 1033 são de parto normal (o que corresponde a 59,63% do total dos procedimentos realizados pelo hospital). As fontes de recursos são provenientes de diversas empresas conveniadas, de particulares e convênios.

Em relação ao processo gerencial, conforme registrado em entrevista concedida pelo administrador financeiro, a organização hospitalar tem buscado promover a reestruturação administrativa e financeira, principalmente na busca por um sistema de custeio que atenda às expectativas de geração de informações mais adequadas para auxiliar o processo de tomada de

decisão. Nessa busca, contratou-se um profissional especializado na área financeira e, em meados de agosto de 2009, iniciaram-se os trabalhos de reestruturação na referida área.

Em dezembro de 2009, a organização hospitalar, na tentativa de levantar os custos, concedeu permissão para a realização desta pesquisa. A partir do contato do orientador desta pesquisa, a organização ficou ciente de que não dispunha de conhecimentos suficientes sobre os custos dos serviços oferecidos. Os serviços eram cobrados com base no empirismo e, portanto, não havia controle orçamentário pautado em informações confiáveis, tanto no Bloco Cirúrgico quanto em outros centros produtivos do hospital.

6 ANÁLISE DOS RESULTADOS

6.1 Introdução

Este capítulo apresenta, inicialmente, os fatores analisados para definir o objeto de pesquisa e o setor onde a pesquisa seria realizada. Em seguida, demonstra-se a aplicação do sistema ABC no referido setor, a qual se deu em quatro fases. Na primeira, identificaram-se e definiram-se as atividades a partir dos processos necessários para realizar o objeto de custos. Na segunda, realizou-se o levantamento dos custos dos recursos e dos setores envolvidos no objeto de custos. Na terceira, identificaram-se e definiram-se os direcionadores de custos. Na quarta, apresentou-se o custeamento do objeto de custos para, então, compará-lo com o custo calculado pelo sistema de custeio então em uso pela organização.

6.2 Definição do Objeto da Pesquisa

Para definir o setor-alvo da presente pesquisa (*i.e.*, Bloco Cirúrgico), foram considerados os seguintes fatores: (i) o número de pacientes atendidos no setor em relação ao número dos pacientes atendidos no hospital como um todo e (ii) a inter-relação entre esse setor e os demais setores do hospital.

Para satisfazer os fatores que dizem respeito ao número de pacientes atendidos e à análise da inter-relação do setor Bloco Cirúrgico com os demais setores do hospital pesquisado, foram utilizadas as técnicas de pesquisa documental e de observação não participante. Com a primeira, obtiveram-se dados como o número de pacientes internadas no setor e o espaço físico utilizado pelo setor, enquanto, com a segunda, foi possível constatar que o setor sob escrutínio requer os serviços de outros setores do hospital, tais como: Serviço de Recepção e Internação (SRI), Serviço de Internação (SEI), Serviço de Farmácia e Almoxarifado (SFA), Serviço de Material Esterilizado (SME), Serviço de Processamento de Roupas (SPR), Mamografia, Laboratório de Anatomia Patológica, Laboratório de Análises Clínicas e setores Administrativos.

Foram obtidos os seguintes dados sobre o setor Bloco Cirúrgico (*cf.* TAB. 1 e 2).

TABELA 1: Número de internações do Bloco Cirúrgico e do Hospital Privado de Belo Horizonte, jan.-dez. 2009

Unidade	Nº de internados	Espaço físico (m²)
Hospital	7.892	4.346,85
Bloco	7.120	228,31

Fonte: elaborada pelo próprio autor.

TABELA 2: Número de procedimentos realizados pelo Bloco Cirúrgico, jan.-dez. 2009

Procedimentos		
Parto Normal	Parto Cesáreo	Outros
1.038	3.170	2.912

Fonte: elaborada pelo próprio autor.

Dos 7.892 pacientes internados no Hospital Privado de Belo Horizonte entre janeiro e dezembro de 2009, 53,32% (4.208) corresponderam a parturientes. Conforme consulta aos prontuários, as parturientes submetidas ao procedimento de parto normal tiveram um período de permanência de um dia, enquanto as pacientes submetidas ao procedimento de parto cesáreo tiveram um período de dois dias de permanência.

Os procedimentos de parto normal e de parto cesáreo representam 59,10% dos internamentos no setor Bloco Cirúrgico (7.120 pacientes no total). Os demais procedimentos referem-se às pacientes que estiveram nesse setor, mas submeteram-se a procedimentos ginecológicos, como histerectomias, curetagens uterinas e falsos trabalhos de parto.

O setor Bloco Cirúrgico do Hospital Privado de Belo Horizonte possui 21 funcionários, dos quais 12 são técnicos em enfermagem e nove são auxiliares de enfermagem.

A composição da estrutura física do setor é:

- ✓ Salas de Cirurgias;
- ✓ Salas de Escovação/Higienização;
- ✓ Sala de Utilidades;
- ✓ Posto de Enfermagem e Serviços;

- ✓ Sala de Recuperação;
- ✓ Sala de Observação;
- ✓ Vestiário Masculino/Feminino;
- ✓ Sala com Material Esterilizado, Rouparia e Farmácia.

Considerando-se esses fatores, foi definido como objeto de estudo o setor Bloco Cirúrgico. Sendo assim, procedeu-se ao cálculo do custo do setor pelo sistema ABC, especificamente no que diz respeito aos procedimentos de parto normal e de parto cesáreo.

O período de estudo foi compreendido entre janeiro e dezembro de 2009. Foram estabelecidos esses meses porque era necessário realizar tanto pesquisa documental (dados históricos) quanto coletas de dado em tempo real (*e.g.*, observação não participante).

6.3 Mapeamento das Etapas e das Atividades do Setor Bloco Cirúrgico

A identificação das atividades constituiu-se no passo seguinte para assegurar que o mapeamento dos processos e procedimentos envolvidos na prestação do serviço pelo hospital fosse global e abrangente. Para determinar a quantidade de atividades necessárias à realização dos procedimentos estudados, foram utilizadas como técnicas de pesquisa a observação não participante e a realização de entrevistas com as pessoas envolvidas nos processos. Essas atividades foram classificadas em: **primárias** (*i.e.*, atividades essenciais para realizar o procedimento de parto ou diretamente ligada a esse procedimento); e **secundárias** (*i.e.*, atividades que dão apoio ou complementam as atividades primárias) (KAPLAN; COOPER, 1998).⁶

As principais atividades detectadas pelas entrevistas foram: (i) agendamento das cirurgias pela recepção ou diretamente pelo médico junto ao Bloco Cirúrgico; (ii) recepção da paciente e encaminhamento para a enfermagem; (iii) realização do pré-operatório conforme prescrição médica (*i.e.*, preparação da paciente para a cirurgia); (iv) comunicação da enfermagem com o médico, avisando que a paciente já está pronta, e encaminhamento da paciente ao Bloco

⁶ Uma atividade primária é uma atividade consumida por um objeto final de custo, tal como um produto ou um cliente. Uma atividade secundária é aquela consumida por objetos intermediários de custo, tais como as atividades primárias, os materiais ou outras atividades secundárias (HANSEN; MOWEN, 2001, p. 394).

Cirúrgico, onde é realizada a cirurgia; (v) logo após a cirurgia, encaminhamento da paciente para a Internação, onde o recebimento da paciente e a execução das prescrições médicas são feitos pela enfermagem; (vi) cuidados da enfermagem; (vii) liberação da alta da paciente sob recomendação médica; e (viii) encaminhamento do recém-nascido para o berçário.

Essas atividades são representadas pela FIG. 3, a seguir.

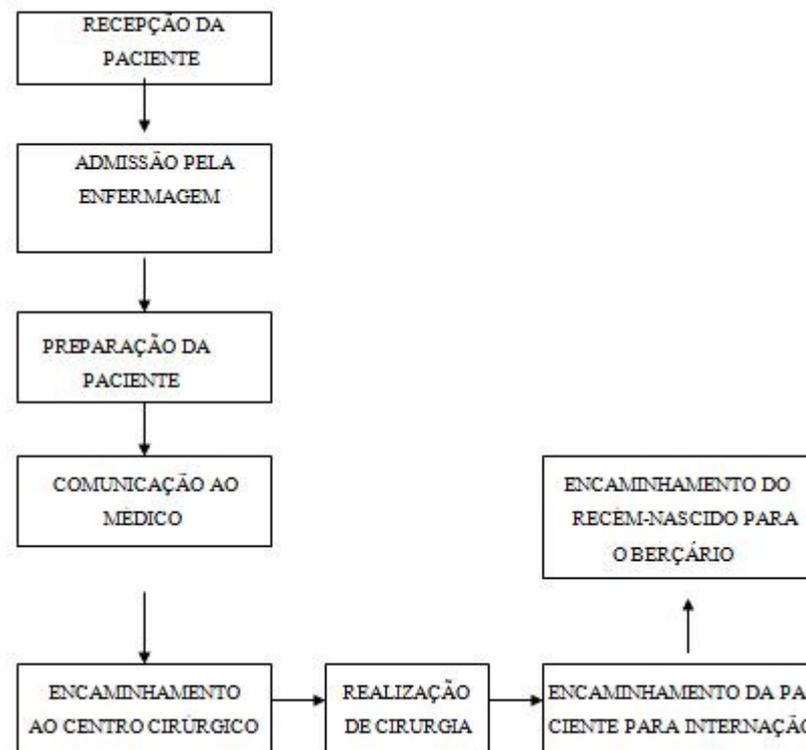


FIGURA 3: Mapa de processos internos para realização das cirurgias
Fonte: Elaborado pelo próprio autor.

A FIG. 3 permite uma melhor visualização de como estão organizados os processos internos que ocorrem quando da realização de cirurgias. Durante o período que o paciente permanece no interior do hospital para a realização de qualquer tipo de cirurgia, a responsabilidade dos gastos cabe ao setor de Enfermagem, que realiza todos os apontamentos necessários para o controle dos gastos efetuados. Somente durante a realização da cirurgia é que essa tarefa de controle é realizada pelo médico.

Uma vez descritas às atividades, estabeleceram-se os direcionadores de custos e de atividades, de acordo com os fatores de consumo de cada função específica do hospital. Setores de apoio (e.g., Higienização e Limpeza, Compras, Almozarifado, Farmácia e Manutenção) foram considerados como geradores de custos indiretos e tiveram seus custos apropriados ao Bloco Cirúrgico, de forma a permitir a apuração dos custos individuais de cada procedimento que consome recursos do hospital.

O Quadro 4 apresenta os processos e os subprocessos envolvidos nos procedimentos.

QUADRO 4: Processos e subprocessos dos procedimentos cirúrgicos

Processos	Subprocessos
I Recepção da paciente	a) A paciente é atendida na portaria por uma recepcionista, que realiza o encaminhamento para o setor de internamento.
II Encaminhamento ao quarto	b) A paciente é encaminhada para o quarto de internamento por um auxiliar de enfermagem.
III Admissão da paciente pela enfermagem	c) A paciente é admitida no Setor de Enfermagem por uma enfermeira, que realiza a análise da ficha cadastral encaminhada pela recepção.
IV Preparação da paciente	d) A paciente é examinada pelo corpo médico e, na sala de pré-parto, a enfermeira responsável a prepara de acordo com a prescrição médica para a realização do parto.
V Encaminhamento ao bloco cirúrgico	e) A paciente é encaminhada ao Bloco Cirúrgico, com acompanhamento da enfermeira responsável, para realização do parto normal ou cesáreo.
VI Realização da cirurgia	f) A paciente é examinada e medicada no bloco.
	g) É realizada a cirurgia pelo médico especialista, com auxílio da equipe, que circula a sala fornecendo os materiais solicitados pelo médico.
	h) O recém-nascido é examinado pelo corpo médico e pelo corpo de enfermagem.
VII Retorno da paciente ao quarto	i) Após a realização da cirurgia, a paciente é encaminhada para internação, com acompanhamento da enfermeira.
VIII Encaminhamento do recém-nascido ao berçário	j) A enfermeira encaminha o recém-nascido ao berçário juntamente com a folha de berçário.
IX Administração de medicamentos	k) De acordo com a prescrição médica, os auxiliares de enfermagem administram medicamentos junto às parturientes nos horários determinados.
X Exame do estado físico da paciente	l) A enfermeira responsável avalia o estado físico geral da paciente, recorrendo ao médico em casos atípicos.
XI Alta da paciente	m) O médico examina a paciente e provê prescrições e cuidados tanto para a paciente quanto para o recém-nascido, sendo, quando viável, dada a alta hospitalar.

Fonte: elaborado pelo próprio autor.

Com base nas informações obtidas mediante a observação não participante, a realização de entrevistas e a pesquisa documental, identificaram-se as atividades primárias e secundárias.

Com isso, foi possível determinar o fator que causou cada atividade e, então, realizar a atribuição dos respectivos custos.

No Quadro 5, demonstram-se as atividades primárias e os respectivos agentes causadores envolvidos nos atendimentos do Bloco Cirúrgico. Em seguida, o Quadro 6 define as atividades secundárias necessárias para a realização dos procedimentos cirúrgicos.

QUADRO 5: Atividades primárias desenvolvidas nos procedimentos cirúrgicos

Processos	Atividades	Fator Causal
I Recepção da paciente	Recepcionar paciente	Pacientes atendidos
II Encaminhamento ao quarto	Encaminhar a paciente ao setor de internamento (leitos hospitalares)	Tempo do auxiliar de enfermagem
III Admissão da paciente pela enfermagem	Fazer histórico e analisar ficha clínica da paciente	Tempo da enfermagem
IV Preparação da paciente	Fazer o pré-operatório	Tempo médico Tempo da enfermagem
V Encaminhamento ao Bloco Cirúrgico	Encaminhar a paciente ao bloco cirúrgico	Tempo da enfermagem e do auxiliar de enfermagem
VI Realização da cirurgia	Preparar o local da operação.	Tempo de limpeza
	Entrevistar a paciente, realizar bloqueio anestésico e monitorar sinais vitais	Tempo do médico e do anestesiologista
	Realizar a cirurgia	Tempo do médico especialista
	Auxiliar o médico durante a cirurgia	Tempo de enfermagem
	Recepcionar recém-nascido e prover prescrições e cuidados básicos	Tempo de enfermagem
	Agendar cirurgias, controlar gastos com materiais e medicamentos utilizados e manter a limpeza do Bloco Cirúrgico	Tempo de enfermagem e do pessoal de limpeza no Bloco Cirúrgico
VII Retorno da paciente ao quarto	Conduzir a paciente no pós-operatório para o quarto de internamento	Tempo do auxiliar de enfermagem
VIII Encaminhamento do recém-nascido ao berçário	Encaminhar o recém-nascido ao berçário	Tempo do auxiliar de enfermagem
VIII Administração de medicamentos	Administrar medicamentos à paciente	Tempo da enfermagem
IX Exame do estado físico da paciente	Avaliar a evolução da paciente no pós-operatório	Tempo do médico especialista/enfermagem
X Alta da paciente	Avisar a paciente da alta hospitalar e prover as prescrições necessárias.	Tempo do médico especialista

Fonte: elaborado pelo próprio autor.

QUADRO 6: Atividades secundárias desenvolvidas nos procedimentos cirúrgicos

Processos		Atividades	Fator Causal
I	Recepção da paciente	Localizar o prontuário das pacientes que serão submetidas a cirurgias	Pacientes atendidas
II	Encaminhamento ao quarto	Não foram identificadas atividades secundárias	–
III	Admissão da paciente pela enfermagem	Realizar estatística, controle e prevenção da infecção hospitalar	Prontuário das pacientes internadas
		Realizar a tricotomia (raspagem da região do corpo que será submetida a operação)	Pacientes internadas
IV	Avaliação do estado geral da paciente	Preencher prontuário sobre estado da paciente nos processos iniciais de internamento	Prontuário das pacientes internadas
V	Encaminhamento ao bloco cirúrgico	Não foram identificadas atividades secundárias	–
VI	Realização da cirurgia	Preparar a sala para realização de cirurgias	Cirurgias realizadas
		Controlar o processo de esterilização dos materiais utilizados no processo cirúrgico	Quantidade de materiais esterilizados
		Preparar materiais necessários para a realização das cirurgias	Quantidade de materiais utilizados
		Realizar o processo de limpeza e desinfecção do Bloco Cirúrgico	Espaço físico a ser higienizado
		Controlar e anotar os medicamentos e materiais utilizados nos procedimentos cirúrgicos	Cirurgias realizadas
VII	Retorno da paciente ao quarto	Não foram identificadas atividades secundárias	–
VIII	Administração de medicamentos	Requisitar, controlar e anotar os medicamentos administrados junto às pacientes	Quantidade de materiais e medicamentos administrados
IX	Exame do estado físico da paciente	Não foram identificadas atividades secundárias	–
X	Alta da paciente	Enviar dados do prontuário da paciente para o faturamento.	AIH e relatórios de convênios faturados
		Organizar e arquivar prontuários das pacientes submetidas a cirurgias	Cirurgias realizadas
		Assessorar diretoria clínica em relação aos procedimentos cirúrgicos realizados	Atendimentos realizados

Fonte: elaborado pelo próprio autor.

As demais atividades secundárias foram apropriadas segundo critérios específicos que se apresentaram como a melhor forma de proporcionar um eficaz direcionamento dos custos, de acordo com as atividades que consumiam os referidos recursos. O Quadro 7 mostra a relação dessas atividades com os fatores causais que provocaram as suas respectivas alocações.

QUADRO 7: Atividades secundárias indiretas desenvolvidas nos procedimentos cirúrgicos

Processos	Atividades	Fator Causal
Atendimentos telefônicos	Distribuir de forma adequada as chamadas internas e externas, localizando os funcionários ou médicos por meio do sistema de som interno do hospital	Serviço telefônico
Faturamento dos serviços prestados pelo hospital	Faturar os procedimentos ambulatoriais e cirúrgicos realizados no interior do hospital, de acordo com o informado pelos médicos e pelo setor de enfermagem	Atendimentos encerrados e encaminhados para faturamento
Atendimentos na farmácia	Controlar os medicamentos que são utilizados no interior do hospital, de acordo com as requisições assinadas por requerentes autorizados	Requisições de medicamentos
Atendimentos no almoxarifado	Distribuir os materiais e medicamentos determinados pelo farmacêutico, conforme requisições	Autorizações de medicamentos e requisições de materiais
	Controlar estoques de medicamentos, solicitando à Diretoria Administrativa a reposição de estoque de materiais	Solicitações de compras
Atendimento dos procedimentos cirúrgicos	Fornecer energia elétrica	Espaço físico
	Fornecer serviços de água e esgoto	Espaço físico
	Esterilizar materiais e fazer o controle de entrada e saída de materiais	Quantidade de material esterilizado
	Realizar a limpeza e higienização das áreas comuns do hospital	Espaço físico e quantidades de vezes que a sala é limpa

Fonte: elaborado pelo próprio autor.

6.4 Levantamento dos Custos dos Recursos

Depois de identificados e definidos os processos e as atividades que ocorrem no hospital, procedeu-se ao rastreamento dos recursos que essas atividades consumiam ou utilizavam (*i.e.*, pessoas, equipamentos, materiais e infraestrutura), bem como os respectivos custos (quando aplicável) e setores a que pertenciam esses recursos. Esses dados foram obtidos a partir da entrevista, observação não participante e pesquisa documental.

A pesquisa documental, realizada na contabilidade e no departamento financeiro, foi utilizada para obter os dados financeiros dos setores envolvidos. Em posse dos valores financeiros das atividades, foi possível identificar os recursos consumidos que podiam ser apropriados diretamente aos procedimentos, sem a necessidade de um diretor de custos.

Após a coleta primária de dados, elaborou-se uma relação, com os respectivos custos de aquisição, de todos os materiais consumidos nos processos realizados pelo setor pesquisado. A partir das requisições, que foram pesquisadas no Almoxarifado, obtiveram-se os montantes consumidos durante o período pesquisado e, por meio de uma planilha de cálculos, determinou-se a média mensal de consumo dos materiais.

Para o Bloco Cirúrgico, foi determinado como fator causal o número de cirurgias, fazendo-se a alocação de acordo com esse volume.

Nesse momento, determinaram-se, mediante os procedimentos já descritos, os custos diretos que cada setor consumiu, de acordo com os dados disponíveis sobre a mão de obra utilizada e os materiais diretos consumidos por setor. Com esses dados, foi possível, posteriormente, realizar a alocação dos custos indiretos dos setores de apoio para o Setor Bloco Cirúrgico, ou seja, o que realmente foi identificado como consumo do Bloco e por meio de direcionadores de custos adequados.

A TAB. 3 mostra, de forma resumida, os custos diretos apropriados a cada um dos setores do hospital e os custos com os recursos, considerando-se apenas aqueles setores que possuem relação direta com os processos desenvolvidos pelo Bloco Cirúrgico.

TABELA 3: Custos dos setores e dos recursos do Hospital Privado de Belo Horizonte (em R\$), jan.-dez. 2009

Setores	Custos Totais
Recepção	132.169,88
Finanças e Contabilidade	155.025,60
Departamento Pessoal	122.631,67
Portaria	88.211,85
Diretoria	185.905,07
Almoxarifado/Farmácia	167.766,31
Centro de Materiais Esterilizados	269.758,49
Higienização	386.908,04
SND (Serviço Nutrição Dietética)	282.991,56
Processamento de Roupas	347.126,78
Manutenção	313.494,54
Telefonia	6.311,44
Faturamento	114.072,65
Tecnologia da Informação	73.425,27
Tesouraria	46.969,63
Bercário	735.167,06
Enfermagem	189.276,18
Serviço de Arquivos Médicos	19.496,42
Segurança do Trabalho	19.845,10
SESA	33.223,07
SAC	43.952,55
Marketing/Publicidade	21.646,71
Qualidade	74.266,61
Pré-Parto	116.917,32
Bloco Cirúrgico	1.130.263,17
Internação 2 andar Ala A	146.105,15
Internação 2 andar Ala B	159.266,01
Internação 3 andar Ala A	242.505,72
Internação 3 andar Ala B	248.543,68
Internação 4 andar	177.111,95
Total	6.050.355,47
RECURSOS	
Energia elétrica	157.355,56
Água e esgoto	106.132,98
Telefone	89.388,57
Depreciação	2.352.862,80
Total	2.705.739,91
Total Geral	8.756.095,38

Fonte: elaborado pelo próprio autor

Uma vez determinados os custos dos setores, definiram-se os direcionadores de recursos e atividades, para a apropriação dos custos indiretos aos fatores relacionados aos clientes.

6.5 Identificação e Definição dos Direcionadores de Custos

Nesta etapa, foram identificados e definidos os direcionadores de custos, os quais foram classificados em: direcionadores dos recursos e direcionadores das atividades (UPDA, 1996; GREENE; METWALLI, 2001). Os direcionadores de recursos identificam os valores associados aos custos dos recursos disponíveis, como energia elétrica, água, esgoto e telefone, bem como dos setores: departamento pessoal, serviços de terceiros e material de consumo e/ou de manutenção da atividade. Os direcionadores de atividades direcionam os custos da atividade ao objeto de custos.

Para cada atividade foi definido um direcionador de custos; porém, alguns direcionadores de custos foram identificados para mais de uma atividade, ou seja, para atividades homogêneas quanto ao fato causador de custos. O número de direcionadores de custos foi definido de modo a não prejudicar a precisão na mensuração dos custos dos procedimentos e atendeu aos critérios da relação causal, dos benefícios recebidos e da razoabilidade (FALK, 2001; MAHER, 2001).

O Quadro 8 apresenta, na primeira coluna, os setores envolvidos ou os recursos necessários para a realização dos procedimentos de parto normal e de parto cesáreo, conforme dados coletados no Hospital Privado de Belo Horizonte. A segunda coluna indica em qual processo – seguindo os mesmos critérios apresentados nos Quadros 6 e 7 – do procedimento de parto o setor ou o recurso é consumido ou ocorre a maior parte do consumo, quando esse não pode ser identificado por processo. Em seguida, é definida a atividade relevante, ou seja, a causa do consumo do recurso e da necessidade de requerer as atividades do setor; logo, os recursos do setor requerido. Desse modo, nas duas últimas colunas, são definidos os direcionadores de custos, sendo esses classificados em: **direcionadores dos recursos** e **direcionadores das atividades**.

Para fazer a identificação e definição dos direcionadores de custos no Hospital Privado de Belo Horizonte, assim como para identificar e definir as atividades, conhecer os recursos e os setores envolvidos e determinar os processos que ocorrem em um procedimento de parto, foi necessário utilizar técnicas de coleta de dados, como a entrevista, a pesquisa documental e a observação não participante, quando possível. O uso simultâneo dessas técnicas de coleta de

dados foi necessário para dar maior confiabilidade aos dados coletados e, até mesmo, para complementar alguns dados quando somente uma técnica não era suficiente para identificar um direcionador de custos.

QUADRO 8: Atividades e direcionadores de custos do Hospital Privado de Belo Horizonte

Setor	Processo	Fator causal da atividade	Direcionadores de Custos	
			Dos Recursos	Das Atividades
Recepção	I	Pacientes atendidas no hospital	Número de pacientes atendidas	Atendimento a paciente
Faturamento	VII	Internamentos	Número de pacientes internadas	Internamento da paciente
Finanças e Contabilidade	VII	Faturamento de AIHs e Convênios	Número de pacientes atendidas	Atendimento a paciente
Serviços Médicos	III	Prontuários médicos analisados	Número de pacientes internadas	Internamento da paciente
Departamento Pessoal	VI	Controle da escala de trabalho dos funcionários	Número de funcionários	Tempo de permanência da paciente internada
Diretoria	VII	Agendamento de exames externos e atendimento as pacientes	Número de pacientes atendidas	Atendimento a paciente
Portaria	VI	Informações prestadas aos visitantes das pacientes internadas e controle do fluxo de visitantes	Número de pacientes internadas	Tempo de permanência da paciente internada
Farmácia	VI	Preparação e distribuição de materiais médicos e medicamentos as pacientes internadas	Tempo de preparo e distribuição	Tempo de permanência da paciente internada
			Número de pacientes internadas	Tempo de permanência da paciente internada
Central de Materiais	V	Esterilização de materiais	Número de materiais esterilizados	Tempo de permanência da paciente internada
Bloco Cirúrgico	V	Uso do Bloco Cirúrgico	Tempo disponível do Bloco Cirúrgico	Tempo de permanência da paciente no Bloco Cirúrgico
Higienização	VI	Espaço físico	Metros quadrados	Tempo de permanência da paciente internada
SND (refeições)	VI	Refeições servidas	Número de refeições servidas	Tempo de permanência da paciente internada
Lavanderia e Rouparia	VI	Lavagem de roupas	Quilos de roupa lavada	Tempo de permanência da paciente internada
Almoxarifado/ Compras	VI	Ordens de compra solicitadas	Número de solicitações de compra	Tempo de permanência da paciente internada
			Número de pacientes internados	Tempo de permanência da paciente internada
Manutenção	VI	Espaço físico	Metros Quadrados	Tempo de permanência da paciente internada
Telefonia	VI	Serviço de telefonia	Número de ramais	Tempo de permanência da paciente internada
Recursos				
Energia Elétrica	VI	Espaço físico	Metros quadrados	Tempo de permanência da paciente internada
Água e Esgoto	VI	Espaço físico	Metros quadrados	Tempo de permanência da paciente internada
Telefone	VI	Ligações telefônicas	Número de ramais	Tempo de permanência da paciente internada
Enfermagem	III IV V VI VII	Atendimento a paciente	Tempo disponível para o atendimento	Tempo de atendimento por paciente
Auxiliar de Enfermagem	III IV V VI VII	Atendimento a paciente	Tempo disponível para o atendimento	Tempo de atendimento por paciente

Fonte: Hospital Privado de Belo Horizonte (entrevista, observação não participante e pesquisa documental).

Os direcionadores de custos – direcionadores dos recursos e direcionadores das atividades – baseados no número de pacientes justificam-se pelo fato de que as atividades desenvolvidas pelos setores onde esses direcionadores foram identificados ocorrem em função da quantidade de pacientes atendidos, internados, orientados e/ou assistidos. Em setores como Tesouraria, Recepção, Faturamento e Finanças e Contabilidade, cada paciente corresponde a uma atividade, ou seja, o objeto de custo requer apenas uma vez a atividade.

Para setores como Faturamento, o melhor direcionador da atividade seria o tempo dispensado por prontuário e por paciente assistido e/ou orientado. Como esses setores não possuem essas informações, seria necessário cronometrar o tempo, o que implicaria um estudo em cada setor. Desse modo, foi considerado o percentual que as pacientes parturientes representam entre os pacientes internados no hospital (53,32%) para fazer o direcionamento proporcional dos pacientes assistidos às pacientes parturientes.

Para a Portaria, Almoxarifado e Compras, Farmácia e Centro de Materiais Esterilizados, foi considerado o número de pacientes internados para obter os custos destinados às pacientes parturientes. Para realizar o custeamento de cada paciente parturiente, foi definido como direcionador da atividade o tempo de permanência no hospital.

Com a definição dos direcionadores de custos, a associação dos custos dos setores Portaria, Almoxarifado e Compras, Farmácia e Centro de Materiais Esterilizados com o objeto de custo depende, primeiramente, do volume de pacientes internados. Em um segundo momento, o direcionamento dos custos da obstetrícia ao objeto de custos depende do tempo de internamento (permanência) dessas pacientes no hospital.

Assim, o número de pacientes internados foi o fator que mais se aproximou da causa entre o custo do setor e a atividade. Para o setor de Processamento de Roupas, o direcionador dos recursos definido foi a quantidade, em quilos, de roupa lavada no hospital e, em seguida, multiplicado pela quantidade de quilos de roupa lavada para o setor Bloco Cirúrgico. Como nesse setor há pacientes de procedimentos ginecológicos e obstétricos, foi aplicado o percentual de pacientes parturientes em relação ao número total de pacientes desse setor, para obter a quantidade de quilos de roupa lavada relativa apenas às pacientes parturientes.

Da quantidade de quilos de roupa lavada e do valor obtido referente às pacientes parturientes, o direcionador das atividades foi o tempo de permanência da paciente. Desse modo, a partir do tempo total de permanência das pacientes parturientes, obteve-se a quantidade de roupa que cada paciente utiliza diariamente. Do valor e da quantidade diária de roupas lavadas por paciente, multiplicados pelo período de permanência de cada paciente, obtém-se o custo da atividade do setor de Processamento de Roupas por objeto de custos.

Ainda para direcionar os custos do consumo de materiais médicos e medicamentos, foi possível fazer uma identificação direta à paciente quando esses foram consumidos no Bloco Cirúrgico, de modo que foi considerado como alocação direta, ou seja, um custo direto do objeto de custo.

No Departamento de Pessoal, o direcionador de recurso definido foi o número de funcionários, por ser esse departamento responsável pelo controle da escala de trabalho dos funcionários do hospital. Então, para direcionar os custos do Departamento de Pessoal à atividade, foi considerado o número total de funcionários do hospital. Em seguida, multiplicou-se esse número pelo número de funcionários lotados no Bloco Cirúrgico.

Fato semelhante ocorreu na definição dos direcionadores de recursos dos setores de Portaria, Higienização, Manutenção e Telefonia e dos direcionadores de recursos de energia elétrica, água e esgoto e telefone, os quais foram mensurados por metros quadrados ou número de ramais. Para direcionar os custos desses setores às suas atividades, dividiu-se pela metragem da área física do hospital ou pelo número de ramais telefônicos. Em seguida, multiplicou-se pela área física do Bloco Cirúrgico e, novamente, pelo percentual de pacientes parturientes em relação ao total de pacientes internados nesse setor.

Como direcionador da atividade ao objeto de custos foi definido o tempo de permanência, porque as atividades desses setores ou recursos – Departamento de Pessoal, Portaria, Higienização, Manutenção, Telefonia, energia elétrica, água e esgoto e telefone – ocorrem diariamente. A classificação do tempo de permanência do paciente no hospital como o direcionador da atividade ao objeto de custo significa que, quanto maior for o período de permanência do paciente no hospital, mais vezes são requeridas essas atividades. Desse modo, o custo do paciente depende do tempo durante o qual ele permanece no hospital.

O direcionamento dos custos para a atividade do setor Higienização ocorreu em etapas, através do direcionamento de cada um dos componentes de custos do setor, os quais tiveram direcionadores de recursos específicos. Tal direcionamento dos custos que compõem o custo total do setor de Higienização possibilitou obter um valor mais real de custos que o setor Bloco Cirúrgico consome, conforme mostra a TAB. 4, a seguir.

TABELA 4: Direcionamento dos custos do setor de Higienização para os procedimentos de parto normal e de parto cesáreo

Recursos	Custos (R\$)	Direcionador dos Recursos	Custos (em R\$) do setor Bloco Cirúrgico
Pessoal	314.112,70	Número de funcionários	50.258,03
Material de Consumo	72.795,34	Metros Quadrados	3.823,44
	386.908,04	-	54.081,47

Fonte: elaborado pelo próprio autor.

¹ O setor de Higienização tem 25 funcionários, dos quais 4 atendem ao setor Bloco Cirúrgico.

Em seguida, para obter o valor de custos para os procedimentos de parto normal e de parto cesáreo, fez-se o seguinte cálculo: o valor obtido na TAB. 4 (R\$ 54.081,47) foi multiplicado pelo percentual de pacientes parturientes em relação aos pacientes internados no setor. O direcionamento dos recursos à atividade foi feito com base no tempo de permanência da paciente no hospital, ou seja, os custos de higienização direcionados aos procedimentos obstétricos foram divididos pelo número de pacientes e multiplicados pelo tempo médio de permanência de cada um dos procedimentos de parto normal e de parto cesáreo. Desse modo, obteve-se o custo unitário relativo à higienização.

Para o setor SND (lanches e refeições), a definição do direcionador dos recursos com base no número de lanches e refeições servidas, respectivamente, foi possível porque se obtiveram dados que indicavam a produção de cada um desses setores.

Para o SND, que realiza o preparo e a distribuição tanto de lanches como de refeições, o direcionador da atividade foi o tempo de permanência da parturiente no hospital. Assim, o custo de lanches e refeições por paciente depende do tempo de permanência da paciente, uma vez que, diariamente, são servidas duas refeições (almoço e jantar) e três lanches (café da

manhã, café da tarde e café da noite) aos pacientes internados. Para maior controle de número de lanches e refeições servidas, o hospital deveria fazer um controle por paciente. Assim, saberia de fato a quantidade de lanches e de refeições que foram servidos ao paciente durante sua permanência, podendo ser alocado diretamente o custo do SND ao paciente.

6.6 Custeamento das Atividades e dos Procedimentos

Definidas as atividades e os direcionadores de custos, procedeu-se ao cálculo do valor de recursos destinados às pacientes parturientes, do custo da atividade e, finalmente, do custo do procedimento (do objeto de custos). Para custear o procedimento, seja de parto normal ou de parto cesáreo, apuraram-se quantas vezes a atividade é requisitada para a realização do procedimento. Torna-se, aqui, necessário fazer algumas considerações sobre determinados setores, como segue.

- **Serviços Médicos:** este setor executa duas atividades distintas: (i) cadastro do prontuário, organização e encaminhamento do prontuários para o setor de faturamento, estatística hospitalar e arquivamento; e (ii) elaboração de relatórios mensais destinados aos diversos interessados como as Diretorias do hospital, A primeira representa cerca de 60% das atividades do setor e está relacionada ao paciente, enquanto a segunda (40% das atividades do setor) não está relacionada ao paciente. Desse modo, são direcionados apenas 60% dos custos do setor como recursos consumidos pelo objeto de custos.
- **Farmácia/Almoxarifado:** este setor conta com 11 funcionários, que trabalham 8h diariamente. De acordo com os dados coletados, a preparação e a distribuição de materiais médicos e medicamentos para o setor Bloco Cirúrgico consomem cerca de 50 min diariamente.
- **Enfermagem e Auxiliares de Enfermagem:** de acordo com as entrevistas realizadas com esses profissionais, 80% do tempo disponível no hospital é dedicado a atendimentos no setor Bloco Cirúrgico. Para calcular o tempo disponível no hospital e o tempo dedicado ao atendimento nesse setor, coletaram-se dados sobre a escala de trabalho e o número de profissionais lotados no Departamento de Pessoal.

Após essas considerações sobre alguns setores ou recursos (Serviços Médicos, Farmácia/Almoxarifado, Enfermagem), elaborou-se a TAB. 5, que mostra os custos do setor Bloco Cirúrgico para a realização dos procedimentos de parto. A TAB; 6, por sua vez, dispõe o custo para cada procedimento de parto normal e de parto cesáreo. Em ambas as tabelas, são apresentados, respectivamente, os direcionadores de recursos e os direcionadores das atividades, juntamente com as correspondentes medidas de consumo.

TABELA 5: Direcionadores de recursos do setor Bloco Cirúrgico do Hospital Privado de Belo Horizonte

Setores / Recursos	Custo Total (R\$)	Direcionador dos Recursos			Bloco (R\$)
		Direcionador	Medida de Consumo		
			Hospital	Bloco	
Recepção	132.169,88	número de pacientes internadas	7.892	7.120	119.240,90
Finanças e Contabilidade	155.025,60	número de pacientes internadas	7.892	7.120	139.860,90
Departamento de Pessoal	122.631,67	número de funcionários	186	21	13.845,51
Diretoria	185.905,07	número de pacientes internadas	7.892	7.120	167.719,70
Portaria	88.211,85	número de pacientes internadas	7.892	7.120	79.582,92
Almoxarifado/Farmácia	167.766,31	número de pacientes internadas	7.892	7.120	151.355,30
Centro de Materiais Esterilizados	269.758,49	número de pacientes internadas	7.892	7.120	243.370,60
Higienização	386.908,04	Valores estão na tabela 4			54.081,47
SND (Serviço Nutrição Dietética)	282.991,56	número de pacientes internadas	7.892	7.120	255.309,20
Processamento de Roupas	347.126,78	quilos de roupa lavada	197.128,60	71.629,10	126.132,80
Manutenção	313.494,54	metros quadrados	4.346,85	228,31	16.465,70
Telefonia	6.311,44	número de ramais	94	3	201,43
Faturamento	114.072,65	número de pacientes internadas	7.892	7.120	102.914,00
Tecnologia da Informação	73.425,27	número de pacientes internadas	7.892	7.120	66.242,77
Tesouraria	46.969,63	número de pacientes internadas	7.892	7.120	42.375,03
Berçário	735.167,06	número de pacientes internadas	7.892	7.120	663.252,59
Enfermagem	189.276,18	número de pacientes internadas	7.892	7.120	170.761,07
Serviço de Arquivos Médicos	19.496,42	número de pacientes internadas	7.892	7.120	17.589,27
Segurança do Trabalho	19.845,10	número de funcionários	186	21	2.240,58
SESA	33.223,07	número de pacientes internadas	7.892	7.120	29.973,17
SAC	43.952,55	número de pacientes internadas	7.892	7.120	39.653,09
Marketing/Publicidade	21.646,71	número de pacientes internadas	7.892	7.120	19.529,22
Qualidade	74.266,61	metros quadrados	4.346,85	228,31	3.900,71
Pré-Parto	116.917,32	número de pacientes internadas	7.892	7.120	105.480,40
Bloco Cirurgico	1.130.263,17	número de pacientes internadas	7.120	7.120	1.130.263,17
Internação 2 andar Ala A	146.105,15	número de pacientes internadas	7.892	7.120	131.813,06
Internação 2 andar Ala B	159.266,01	número de pacientes internadas	7.892	7.120	143.686,52
Internação 3 andar Ala A	242.505,72	número de pacientes internadas	7.892	7.120	218.783,67
Internação 3 andar Ala B	248.543,68	número de pacientes internadas	7.892	7.120	224.230,99
Internação 4 andar	177.111,95	número de pacientes internadas	7.892	7.120	159.786,76
Depreciação	2.352.862,80	metros quadrados	4.346,85	228,31	123.579,63
Energia Elétrica	157.355,56	metros quadrados	4.346,85	228,31	8.264,80
Água e Esgoto	106.132,98	metros quadrados	4.346,85	228,31	5.574,43
Telefone	89.388,57	número de ramais	94	3	2.852,83
Total	8.756.095,39				4.779.914,19

Fonte: Hospital Privado de Belo Horizonte (entrevista, observação não participante e pesquisa documental).

TABELA 6: Direcionadores das atividades do setor Bloco Cirúrgico do Hospital Privado de Belo Horizonte

Direcionador das Atividades					
Setores / Recursos	Direcionador	Parto Normal		Parto Cesáreo	
		Volume	R\$	Volume	R\$
Recepção	Atendimento ao paciente	1	16,75	1	16,75
Finanças e Contabilidade	Internamento do paciente	1	19,64	1	19,64
Departamento de Pessoal	Internamento do paciente	1	1,94	1	1,94
Diretoria	Internamento do paciente	1	23,56	1	23,56
Portaria	Internamento do paciente	1	11,18	1	11,18
Almoxarifado/Farmácia	Tempo de permanência do paciente internado	1	21,26	2	42,52
Centro de Materiais Esterilizados	Tempo de permanência do paciente internado	1	34,18	2	68,36
Higienização	Tempo de permanência do paciente internado	1	7,60	2	15,20
SND (Serviço Nutrição Dietética)	Tempo de permanência do paciente internado	1	35,85	2	71,71
Processamento de Roupas	Tempo de permanência do paciente internado	1	17,72	2	35,43
Manutenção	Tempo de permanência do paciente internado	1	2,31	2	4,63
Telefonia	Tempo de permanência do paciente internado	1	0,03	2	0,06
Faturamento	Internamento do paciente	1	14,45	1	14,45
Tecnologia da Informação	Tempo de permanência do paciente internado	1	9,30	2	18,61
Tesouraria	Internamento do paciente	1	5,95	1	5,95
Berçário	Tempo de permanência do paciente internado	1	93,15	2	186,31
Enfermagem	Tempo de permanência do paciente internado	1	23,98	2	47,97
Serviço de Arquivos Médicos	Internamento do paciente	1	2,47	1	2,47
Segurança do Trabalho	Tempo de permanência do paciente internado	1	0,31	2	0,62
SESA	Tempo de permanência do paciente internado	1	4,21	2	8,42
SAC	Internamento do paciente	1	5,57	1	5,57
Marketing/Publicidade	Internamento do paciente	1	2,74	1	2,74
Qualidade	Tempo de permanência do paciente internado	1	0,55	2	1,10
Pré-Parto	Internamento do paciente	1	14,81	1	14,81
Bloco Cirúrgico	Internamento do paciente	1	158,74	1	158,74
Internação 2 andar Ala A	Tempo de permanência do paciente internado	1	18,51	2	37,03
Internação 2 andar Ala B	Tempo de permanência do paciente internado	1	20,18	2	40,36
Internação 3 andar Ala A	Tempo de permanência do paciente internado	1	30,73	2	61,46
Internação 3 andar Ala B	Tempo de permanência do paciente internado	1	31,49	2	62,99
Internação 4 andar	Tempo de permanência do paciente internado	1	22,44	2	44,88
Depreciação	Tempo de permanência do paciente internado	1	17,36	2	34,71
Energia Elétrica	Tempo de permanência do paciente internado	1	1,16	2	2,32
Água e esgoto	Tempo de permanência do paciente internado	1	0,78	2	1,57
Telefone	Tempo de permanência do paciente internado	1	0,40	2	0,80
Total			671,30		1.064,86

Fonte: elaborado pelo próprio autor.

Não foi possível alocar diretamente à paciente os recursos de materiais médicos e medicamentos consumidos durante o parto e medicamentos consumidos no período de puerpério, de modo que esses recursos foram tratados como custos indiretos consumidos durante o parto, como apontam as TAB. 5 e 6.

A análise desses valores de custo unitário para o procedimento de parto normal e de parto cesáreo no hospital baseou-se nos custos totais. Entendem-se como custos totais, neste caso, os recursos do hospital e também os valores cujo pagamento é de responsabilidade do hospital, incluindo material de consumo, manutenção dos equipamentos e serviços de terceiros (fatura de telefone). Assim, os custos totais unitários dos procedimentos de parto normal e de parto cesáreo, dispostos na TAB. 6, incluem todos os custos pagos pelo hospital. Uma vez definidos os direcionadores de recurso e de atividades, passou-se ao cálculo dos custos das atividades, com o objetivo de estabelecer os valores finais que corresponderiam aos custos dos procedimentos realizados no Bloco Cirúrgico.

6.7 Análise dos Custos Hospitalares

A análise dos custos hospitalares contempla a comparação dos valores do repasse dos convênios com o valor de custo unitário, obtendo-se a margem de contribuição⁷ de cada procedimento de parto no hospital. Além disso, foram analisados, de forma comparativa, os custos dos procedimentos de parto normal e os de parto cesáreo, identificados pelo sistema de custeio que o hospital utiliza (*i.e.*, o custeio por absorção) e pelo ABC, foco deste trabalho.

Para isso, foram identificados o valor do repasse do convênio para os procedimentos de parto normal e de parto cesáreo. A TAB. 7 discrimina os valores de repasses do convênio, que considera como período de permanência um dia para parto normal e dois dias para parto cesáreo. Esse período corresponde ao período de puerpério e de cuidados clínicos de 24h e de 48h, respectivamente.

⁷ Margem de contribuição corresponde a diferença entre o valor da receita e dos custos de um objeto de custos, de modo que a margem de contribuição total pode aumentar ou diminuir em função do volume em que o objeto de custos é vendido, ou seja, a capacidade de gerar retorno.

TABELA 7: Remuneração do convênio referente aos procedimentos de parto (em R\$), Hospital Privado de Belo Horizonte, jan.-dez. 2009

	Hospital Privado de Belo Horizonte	
	Parto Normal	Parto Cesáreo
Total (R\$)	1.197,98	1.423,10

Fonte: Hospital Privado de Belo Horizonte (pesquisa documental).

O valor que o convênio repassa ao hospital independe da quantidade de medicamentos, material médico-hospitalar, dias de permanência e outras despesas que o hospital teve com o paciente, desde que a parturiente ou o recém-nascido não seja considerado caso atípico (permanência da parturiente ou do recém-nascido na unidade de tratamento semi-intensivo ou intensivo, por exemplo). Trata-se, portanto, de um valor fixo por procedimento.

É possível comparar os valores dos repasses do convênio por procedimento de parto normal ou de parto cesáreo com os respectivos custos totais unitários. A TAB. 8 mostra o custo total unitário dos procedimentos de parto normal e de parto cesáreo e permite a comparação entre o custo unitário total obtido na TAB. 6 com o valor recebido do convênio, disposto na TAB. 7.

TABELA 8: Comparação entre o custo e a remuneração do convênio (em R\$)

Procedimentos	Hospital Privado de Belo Horizonte		
	Custo unitário	Remuneração do Convênio	% a mais sobre o custo
Parto Normal	671,30	1.197,98	78,45
Parto Cesáreo	1.064,86	1.423,10	33,64

Fonte: elaborado pelo próprio autor.

Assim, pode-se estabelecer um percentual do quanto representam os custos que o convênio remunera nos procedimentos de parto normal e de parto cesáreo. Esses percentuais seriam de 78,45% para o procedimento de parto normal e de 33,64% para o procedimento de parto cesáreo, com base no custo total.

Ao fazer a comparação entre os custos dos procedimentos e o valor que o hospital recebe do repasse do convênio, observa-se que o custo por procedimento de parto normal representa

aproximadamente 56,04% e do parto cesáreo corresponde a 74,83% do valor repassado. O custo unitário total do procedimento de parto, calculado pelo sistema ABC, está abaixo do valor que o convênio repassa. Em outros termos, há uma margem de contribuição positiva (*i.e.*, diferença entre o valor do repasse do convênio e o custo unitário total).

Ainda, o fato de o parto normal proporcionar uma contribuição maior do que o do parto cesáreo, também contribui para o aumento da margem de contribuição. Além disso, há de se observar um fato: o Ministério da Saúde incentiva a realização de parto normal em razão de menores custos e de menor risco de infecção hospitalar para mãe.

TABELA 9: Margem de contribuição dos Procedimentos

Procedimentos	Hospital Privado de Belo Horizonte		
	Número de Partos	Margem de contribuição por parto	Margem de contribuição total
Parto Normal	1.038	526,68	546.693,84
Parto Cesáreo	3.170	358,24	1.135.620,80
Total	4.208	-	1.682.314,64

Fonte: elaborado pelo próprio autor.

De acordo com entrevistas junto aos médicos do Hospital Privado de Belo Horizonte, a diferença na proporção de partos normais e de partos cesáreos se dá em razão de uma cultura típica da região Sul do Brasil: as parturientes preferem e, até mesmo, solicitam a realização de parto cesáreo em vez de parto normal. No entanto, para o Hospital não é interessante, financeiramente, que a proporção entre partos normais e partos cesáreos continue como está.

6.8 Análise da Aplicabilidade do Sistema ABC

O Hospital Privado de Belo Horizonte apresenta falhas no controle dos custos. Desconhece-se onde, como e quando os custos ocorrem, porque não se utilizam, de forma alguma ou de forma adequada, ferramentas de gestão financeira, como sistema de custos. Tal fato culmina, portanto, no não atendimento das necessidades precípua da entidade.

Em razão de o hospital não utilizar as ferramentas de gestão financeira, os valores dos repasses do convênio não são suficientes, na visão dos gestores do Hospital, para cobrir todos os custos. Porém, o hospital não sabe identificar quais procedimentos apresentam margem de contribuição negativa ou positiva. Na pesquisa, ao aplicar o sistema ABC, foi possível identificar que os procedimentos de parto normal e cesáreo apresentam margem de contribuição positiva.

Se utilizasse um sistema de custeio adequado, como o sistema ABC, o hospital poderia pleitear junto ao convênio repasses maiores para os procedimentos que apresentam margem de contribuição negativa. O fato de o Hospital Privado de Belo Horizonte não utilizar um sistema de custeio adequado implica que as informações disponíveis não atendem às necessidades dos tomadores de decisão (*e.g.*, planejamento, controle e análise dos custos e rentabilidade por tipo de procedimento clínico). Nesse caso, as informações tratam apenas de evidenciar o valor de faturamento, o valor de custos, o consumo de cada setor, a situação financeira histórica da organização e o número de internamentos e atendimentos realizados no período.

A falta de informações realistas e confiáveis, em razão da ausência de ferramentas de gestão financeira, como o sistema ABC, não possibilita que o Hospital Privado de Belo Horizonte realize planejamento e controle. No caso, a presente pesquisa mostrou que o sistema ABC é aplicável à organização hospitalar estudada e apresenta benefícios à gestão financeira. Dentre as vantagens, destacam-se a descrição e análise do processo operacional dos serviços e a mensuração dos custos, que é realizada com base no fator de maior correlação com a atividade. Além disso, o sistema ABC mensura informações financeiras e operacionais úteis e confiáveis para a tomada de decisão e exige, para sua implantação, infraestrutura adequada e sistema de informações integrado em toda a organização.

O sistema ABC possibilita o mapeamento dos processos e dos subprocessos de prestação de serviços, inclusive com as atividades ocorridas durante todo o procedimento. Esse mapeamento permite que a administração exerça maior acompanhamento, controle e análise dos resultados e dos recursos disponíveis. Além disso, o sistema ABC possibilita identificar não apenas o grau de aproveitamento da atividade em relação à sua capacidade, mas também as prováveis causas de essa capacidade estar sendo subutilizada.

O sistema ABC requer o registro de dados e de informações pelos funcionários da organização, os quais devem estar engajados para efetuarem tais registros com precisão e tempestividade. É a partir desses dados e informações que se identificam as atividades e os direcionadores de custos. As informações constituem o escopo do sistema ABC e reduzem a subjetividade e a arbitrariedade na alocação dos custos indiretos aos procedimentos.

Outro benefício que o custeio ABC apresenta é a possibilidade de gerar informações financeiras e operacionais úteis para a tomada de decisão, superando àquelas geradas pelos sistemas de custeio tradicionais. Esse fato é de grande importância para a gestão financeira porque, geralmente, apenas informações financeiras não são suficientes para a tomada de decisão quando se considera o processo operacional. Nesse caso, as informações financeiras são complementares às informações operacionais, as quais apontam a quantidade e o modo de consumo dos recursos disponíveis na organização.

É importante mencionar que o custeio ABC apresenta restrições quanto à implantação e às informações geradas se a organização hospitalar não dispuser de recursos, como: sistema de informações, infraestrutura em equipamentos de informática e profissionais especializados em gestão financeira e em sistemas de custos. É necessário também que a organização desenvolva um modelo de gestão profissional, incluindo a definição de responsabilidades e a participação efetiva dos funcionários em prestar informações durante o desenvolvimento e manutenção do sistema de custeio ABC.

A necessidade do hospital de contar com um sistema de informações fica evidente quando se reconhece que o sistema ABC forma um enorme banco de dados. Como tais dados têm origem nos diversos setores do hospital e são consolidados na Contabilidade, evita-se que esta fique aguardando os relatórios de cada setor para alimentar o sistema. Em outras palavras, cada setor faz o *input* de seus dados em tempo real e a Contabilidade tem o *output* desses dados, que são as informações.

Assim, para se implantar um sistema de informações, é premente a existência de infraestrutura em equipamentos de informática. Da mesma forma, o projeto de implantação, o próprio processo de implantação e a manutenção do sistema ABC somente são possíveis e eficazes

quando a organização conta com profissionais especializados em sistemas de custos para fazerem a adequada gestão e utilização do sistema.

Essas exigências (ou necessidades) do sistema ABC para que sejam proporcionados resultados satisfatórios à organização evidenciam a necessidade de desenvolvimento de um modelo de gestão profissional. Tal modelo de gestão profissional implica uma estrutura organizacional que descentralize a tomada de decisão, requerendo maior participação dos funcionários e maior responsabilidade destes pelas informações que fornecem aos seus usuários do sistema.

6.9 Considerações finais da análise dos dados

Neste capítulo, foram apresentados os dados coletados no Hospital Privado de Belo Horizonte por meio de pesquisa documental, entrevistas e observação não participante. O capítulo iniciou-se com a delimitação e apresentação do objeto de pesquisa: a aplicabilidade do sistema ABC para o custeamento de parto normal e de parto cesáreo.

Foram obtidos dados sobre o tempo de pré-parto, parto e permanência da paciente no hospital. A partir do conhecimento dos processos que ocorrem em um procedimento de parto normal ou parto cesáreo, foram identificadas e definidas as atividades, as quais foram classificadas em primárias e secundárias.

Em seguida, foram levantados os custos dos setores e dos recursos envolvidos nos procedimentos de parto e identificados os agentes causadores das atividades. Tal procedimento permitiu a identificação e a definição dos direcionadores de custos, os quais foram subdivididos em direcionadores dos recursos e direcionadores das atividades, o que, então, viabilizou o custeamento do parto normal e do parto cesáreo.

O capítulo, também, comparou o custo dos procedimentos de parto normal e de parto cesáreo com o valor que o convênio remunera o Hospital Privado de Belo Horizonte. Foi possível analisar os custos hospitalares e a margem de contribuição dos procedimentos de parto normal e cesáreo.

O capítulo finalizou com a análise da aplicabilidade do sistema ABC como ferramenta de gestão financeira. Concluiu-se que esse sistema é aplicável ao hospital estudado, que, até o momento, não utiliza sistema de custeio, de modo que as informações geradas não atendem à necessidade para a tomada de decisão. O ABC, quando implantado e utilizado adequadamente, apresenta benefícios, como a descrição e a análise do processo operacional, a geração de informações financeiras e operacionais para a tomada de decisão e a possibilidade de uma administração participativa. Além disso, foram apresentados os potenciais problemas ou limitações do sistema ABC quando não há infraestrutura adequada no hospital e capacitação profissional para a gestão do sistema.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

7.1 Introdução

Este capítulo, que apresenta as conclusões da pesquisa relativas ao referencial teórico, que abordou organizações hospitalares e sistemas de custeio. Discorre sobre a metodologia empregada na pesquisa, comenta sobre os resultados da pesquisa, incluindo, resumidamente, as conclusões para cada um dos objetivos específicos. Por fim, elenca as sugestões e recomendações para pesquisas futuras sobre o tema em tela.

7.2 Quanto à Metodologia de Pesquisa

A adoção do estudo de caso como método de pesquisa foi fundamental para a obtenção de dados reais inseridos no contexto organizacional do hospital em que a pesquisa foi realizada. Esse método permitiu a utilização de diversas técnicas de coleta de dados (*i.e.*, entrevista, observação não participante, pesquisa documental e pesquisa bibliográfica), os quais foram triangulados e consolidados em um banco de dados (YIN, 2001). Tal procedimento viabilizou que os dados coletados segundo uma técnica de coleta fossem confirmados ou complementados segundo outra técnica de coleta. Desse modo, os resultados obtidos ganharam maior relevância e confiabilidade, permitindo que os objetivos da pesquisa fossem plenamente atingidos.

Também cumpre salientar que a pesquisa contou com dados coletados em tempo real (por meio de observação não participante nos meses de dezembro de 2009 e janeiro e fevereiro de 2010) e também com dados históricos (por meio de pesquisa documental). Assim, a pesquisa pôde ser realizada com base em dados relativos a um período de tempo de 12 meses, o que possibilitou análise qualitativa e conhecimento e compreensão dos fatos com maior clareza e profundidade.

Também contribuiu para que os objetivos da pesquisa fossem alcançados o fato de o estudo de caso permitir a adoção da mesma metodologia de pesquisa empregada em estudos

precedentes, como descrito no Capítulo de Revisão Teórica. Em relação a essa pesquisa bibliográfica, compete destacar que se utilizou a estratégia de entrada de palavras-chave (*i.e.*, custeio ABC, custeio baseado em atividades, hospital, *activity-based costing* e *health care*) para a busca de dissertações e artigos em bancos de dados eletrônicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), das bibliotecas de Instituições de Ensino Superior e de programas de pós-graduação. Foram também consultados anais de eventos científicos e revistas.

Em suma, a metodologia de pesquisa adotada provou ser adequada, na medida em que possibilitou que os objetivos da pesquisa fossem atingidos.

7.3 Quanto à Fundamentação Teórica

Contemplando a organização hospitalar e os sistemas de custeio, a fundamentação teórica deste trabalho auxiliou tanto na realização (coleta e análise dos dados) da pesquisa como na elaboração das conclusões. Ao se descrever como é realizado o processo de prestação de serviços em saúde, foi possível explicitar a complexidade da atividade hospitalar, sobretudo no que diz respeito à estrutura organizacional e à diversidade de profissionais envolvidos na prestação de serviços em saúde. Identificaram-se entre os problemas mais comuns aqueles de natureza de grupo e profissional, que ocorrem geralmente com o corpo clínico, bem como aqueles relacionados com o processo de tomada de decisão e a delegação de autoridade e responsabilidade. Isso propiciou a antecipação de possíveis limitações que poderiam ocorrer durante a coleta de dados, o que foi crucial para a definição das técnicas de coleta.

Tratou-se também dos sistemas de custeio tradicionais (*i.e.*, custeio variável e custeio por absorção) e do sistema ABC. Os primeiros foram abordados por serem os mais difundidos entre as organizações hospitalares brasileiras. Diferentemente desses sistemas, o ABC (ou mesmo a sua versão mais recente, o Time-Driven ABC) fornece uma visão sistematizada do processo de prestação de serviços, alocando melhor os custos indiretos. Nesse sistema, as causas dos custos são atreladas às atividades e aos direcionadores de custos, gerando informações confiáveis e úteis para a Administração e para evitar que ocorram as mesmas falhas existentes nos sistemas de custeio tradicionais.

Embora a literatura em geral aponte que o sistema ABC supera as limitações dos sistemas de custeio tradicionais, alguns estudos atestam que o sistema ABC apresenta tantos problemas quanto os sistemas de custeio tradicionais. Dentre os problemas do ABC, destaca-se o fato de os custos estarem relacionados ao objeto de custos por meio das atividades e dos direcionadores de custos. Nesse caso, ao fazer a análise dos custos e da relação destes com as atividades, através dos direcionadores de custos, torna-se possível identificar quais custos são fixos e quais custos são variáveis. Exemplificando com os custos dos procedimentos de parto normal e de parto cesáreo, mostrou-se o seguinte: (i) os custos variáveis são aqueles cujo volume de ocorrência da atividade depende do tempo de permanência da paciente no hospital, o que significa que o custo do parto cesáreo é maior do que o custo do parto normal; e (ii) custos fixos são aqueles idênticos tanto para o parto normal como para o cesáreo, como, por exemplo, o custo da recepção.

7.4 Quanto aos Objetivos da Pesquisa

Em relação ao objeto geral desta pesquisa – analisar os custos hospitalares e a aplicabilidade do sistema ABC em um hospital privado –, concluiu-se que o sistema ABC é aplicável nessa organização, que os custos hospitalares no hospital privado não são controlados e que a Administração desconhece como esses custos ocorrem. Essa conclusão é evidenciada através dos resultados obtidos para cada objetivo específico da pesquisa, como se descreve a seguir.

7.4.1 Quanto aos resultados e às conclusões de estudos sobre a aplicabilidade do sistema ABC em organizações hospitalares

O levantamento de dissertações, artigos e livros nacionais e internacionais sobre o sistema ABC em hospitais e organizações afins foi realizado por meio de consulta ao banco de dados da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) – banco de teses e portal de periódicos – e às páginas de bibliotecas e de programas de pós-graduação. Essa pesquisa bibliográfica foi importante para a observação dos resultados e das conclusões mais frequentes sobre a aplicabilidade do sistema ABC em organizações hospitalares e afins, atendendo ao primeiro objetivo deste trabalho. Além disso, constatou-se que as pesquisas realizadas no Brasil sobre o sistema ABC em organizações de saúde são incipiente e recentes (a primeira pesquisa empírica, de Baumgartner, data de 1998).

Apesar dos esforços despendidos no levantamento das pesquisas realizadas no Brasil e em outros países, é provável que trabalhos brasileiros deixaram de ser citados, seja pela falta ou restrição de acesso a todas as fontes de pesquisa ou pela publicação de trabalhos após as consultas bibliográficas. De todo modo, a pesquisa bibliográfica apontou indícios de que o sistema ABC é aplicável em organizações hospitalares, haja vista o fato de que o sistema ABC faz todo o mapeamento do processo de prestação de serviços através das atividades e identifica a ocorrência dos custos através dos direcionadores de custos. Essa pesquisa também mostrou que, por contemplar dados financeiros e operacionais e por utilizar direcionadores de custos, o sistema ABC, quando comparado com os sistemas de custeio tradicionais, evita distorções no custeamento do objeto de custo e gera informações mais detalhadas, realistas e confiáveis.

A minimização das distorções de custeamento ocorre porque os direcionadores de custos fazem o rastreamento dos custos ao objeto de custos, ao passo que os sistemas de custeio tradicionais fazem alocação de custos pautada em um critério de rateio. Esse rateio pode ser subjetivo e arbitrário, porque, muitas vezes, o direcionador de custos utilizado não tem relação com a causa dos custos. Isso ocorre, geralmente, porque os custos nos sistemas de custeio tradicionais são identificados por departamento, em vez de serem identificados com o objeto de custos, através das atividades, como o modelo do sistema ABC propõe.

Por fim, os resultados das pesquisas apontaram que o sucesso do sistema ABC depende do projeto de implantação do sistema, de infraestrutura adequada, de capital para investimentos, de manutenção do sistema, de profissionais especializados em sistemas de custos e de uma estrutura organizacional que possibilite uma administração participativa e também profissional.

7.4.2 Quanto à finalidade administrativa e financeira do hospital

No que se refere ao aspecto financeiro, o hospital pesquisado, por ser privado, tem como principais fontes de receitas os repasses dos convênios e os pagamentos dos particulares. Esses repasses compreendem o pagamento pela prestação do serviço, cujo valor deve: (i) cobrir os custos com materiais médicos e hospitalares, materiais de consumo, serviços de manutenção e de terceiros (*i.e.*, fornecimento de serviços telefônicos), folha de pagamento e consumo de

energia elétrica, água e esgoto; e (ii) garantir uma sobra para remunerar o capital investido e viabilizar investimentos de capital.

7.4.3 Quanto ao sistema utilizado pelo hospital

Buscou-se identificar se o Hospital Privado de Belo Horizonte utiliza algum sistema de custeio e, caso utilizasse, qual seria o sistema de custeio. Apurou-se que não se faz uso de qualquer sistema de custeio. O setor de Contabilidade faz apenas um acompanhamento das receitas e dos gastos orçamentários, sem gerar informações de custos à Administração.

7.4.4 Quanto ao setor no qual a pesquisa foi realizada

Descreveram-se os fatores analisados para a definição do setor do hospital e do objeto abordado nesta pesquisa. Dentre eles, destaca-se a representatividade do setor Bloco Cirúrgico, que conta com 53,32% do número de pacientes internados no hospital, bem como o fato de o Bloco Cirúrgico requerer os serviços de quase todos os demais setores do Hospital Privado de Belo Horizonte.

7.4.5 Quanto à aplicação do sistema ABC no Hospital Privado de Belo Horizonte

O estudo da aplicabilidade do sistema ABC no Hospital Privado de Belo Horizonte foi conduzido em quatro fases. A primeira consistiu na identificação e definição das atividades a partir do fluxograma do itinerário que as pacientes parturientes fazem desde a chegada no hospital até a alta. Mais especificamente, identificaram-se os seguintes processos: recepção, diagnóstico, admissão no Centro Obstétrico, pré-parto, parto, puerpério, cuidados clínicos e alta. Em seguida, determinaram-se os subprocessos e as atividades primárias (essenciais) e secundárias (de suporte), juntamente com os respectivos agentes causadores destas atividades. Deu-se ênfase àquelas atividades realizadas pelo corpo clínico (médicos, enfermagem e auxiliares de enfermagem), uma vez que as atividades desenvolvidas por esses profissionais são aquelas de que as pacientes têm maior percepção, devido à interação mais íntima que ocorre durante a prestação do serviço.

Após a identificação e definição das atividades, foram identificados os setores e os recursos que essas atividades consomem (*i.e.*, pessoas, serviços de terceiros e material de consumo e de manutenção) e os respectivos custos. Os custos obtidos corresponderam à média do período de janeiro a dezembro de 2009.

A identificação e definição dos direcionadores de custos ocorreu em dois estágios, a saber: (i) determinação dos direcionadores de recursos; e (ii) determinação os direcionadores de atividades (UPDA, 1996; GREENE; METWALLI, 2001). Verificou-se que alguns custos (*i.e.*, consumo de materiais médicos e medicamentos nos processos de parto, puerpério e cuidados clínicos) tinham relação direta com o objeto de custos, de modo que foram tratados como custos diretos dos procedimentos de parto. Esses dois estágios possibilitaram o custeamento também em dois estágios, quais sejam: (i) custeio das atividades; e (ii) custeio do objeto de custos. O primeiro estágio (*i.e.*, direcionamento dos custos dos setores e recursos ao setor Bloco Cirúrgico) foi fundamental para a pesquisa, pois informou que o valor obtido era o custo total daquele setor ou recurso. Já no segundo estágio (*i.e.*, rastreamento dos custos do setor Bloco Cirúrgico para os objetos de custos através dos direcionadores de atividades), foram identificados os custos fixos (não relacionados com o período de permanência da paciente) e os custos variáveis (relacionados com o período de permanência da paciente) de cada um dos procedimentos de parto. Desse modo, concluiu-se que o sistema ABC, assim como os sistemas de custeio tradicionais, também identifica os custos dos objetos de custeamento em fixos e variáveis.

7.4.6 Quanto à análise dos custos hospitalares

Constatou-se que os custos hospitalares com folha de pagamento, consumo de energia elétrica, água e esgoto tem maior representatividade nos custos, ou seja, representam aproximadamente 60% dos custos totais dos procedimentos de parto normal e cesáreo. Comparando-se os custos unitários totais dos procedimentos de parto normal com os do parto cesáreo à luz dos valores dos repasses do convênio, concluiu-se que a margem de contribuição é positiva tanto para o parto normal como para o parto cesáreo. Além disso, concluiu-se que o ABC identifica quais custos nos procedimentos de parto são fixos e quais são variáveis.

7.4.7 Quanto aos benefícios e problemas apresentados pelo sistema ABC

A pesquisa concluiu que o sistema ABC, como ferramenta de gestão financeira, é aplicável no hospital privado de Belo Horizonte. Dentre os benefícios, destaca-se o fato de o sistema ABC proporcionar a descrição (ou mapeamento) do processo de prestação de serviço, o que permite identificar onde e quando cada atividade é realizada. Além disso, com base nos direcionadores de custos, é possível compreender como a atividade provoca custos.

Essa combinação e objetividade em identificar onde, quando e como os custos ocorrem é fundamental para gerar as informações financeiras e operacionais. A identificação de um direcionador de custos para cada atividade minimiza o arbitramento e a subjetividade que ocorrem nos sistemas de custeio tradicionais. Com isso, tem-se que as informações geradas pelo sistema ABC são úteis, abrangentes, realistas e confiáveis para a tomada de decisão. Pode-se, por exemplo, identificar as atividades que podem ser eliminadas ou aprimoradas de modo a viabilizar utilização ótima dos recursos, redução de ociosidade ou contenção de atividades que não agregam valor ao objeto de custos.

Conforme já mencionado, podem-se estabelecer prioridades para melhorar tanto o desempenho operacional como financeiro. Em outras palavras, a ação do ABC não é restrita somente ao processo operacional: as melhorias nesse processo também proporcionam melhor desempenho financeiro. Portanto, o uso do sistema ABC contribui para a profissionalização da administração dos hospitais.

A superioridade das informações geradas pelo sistema ABC possibilitou diferenciar a margem de contribuição dos procedimentos de parto normal e de parto cesáreo. Com essa informação, o Hospital Privado de Belo Horizonte, fosse este o caso, poderia pleitear maior repasse de recursos para os procedimentos que apresentassem margem de contribuição nula ou negativa.

Não obstante, cumpre ressaltar que é um problema para o sistema ABC a falta de recursos financeiros para a implantação e manutenção do sistema. Esse sistema exige que o hospital disponha de um sistema de informações para o registro e a consolidação dos dados, bem como adquira equipamentos de informática para todos os setores do hospital e contrate profissionais especializados em gestão financeira e sistema de custos. Ademais, é necessário realizar

capacitação entres os funcionários e proceder a uma readequação da estrutura organizacional do hospital de modo a permitir a descentralização da tomada de decisão, com a delegação de autoridade e responsabilidade.

7.5 Sugestões para Pesquisas Futuras

A seguir, apresentam-se algumas sugestões e recomendações para pesquisas futuras que podem complementar este estudo.

Como esta pesquisa foi realizada em hospital privado e a maioria das pesquisas é feita em hospitais públicos, é relevante conduzir mais estudos em hospitais privados, seja no setor Bloco Cirúrgico para eventuais comparações, seja em outros setores para uma melhor compreensão do sistema ABC nos mais diversos níveis de complexidade de uma organização hospitalar. Tais estudos podem inclusive abordar a evolução do Sistema ABC (*i.e.*, o Time-Driven ABC – TDABC), enfatizando uma análise mais profunda das atividades, dos direcionadores de custos e dos custos hospitalares. Essa análise pode estar associada a uma proposta de um modelo de gestão hospitalar e de uma estrutura organizacional adequada.

7.6 Apontamentos Finais

A discussão sobre os sistemas de custeio tem sido constante nas últimas décadas, porém voltada à indústria. Na área de prestação de serviço, tais discussões começaram a surgir na década de 1980, em decorrência da política de terceirização de serviços implantada pelas empresas. É em meados dessa mesma década que começaram a ser discutidos os sistemas de custeio nas empresas prestadoras de serviços de saúde.

No Brasil, contudo, essa discussão emerge uma década depois, quando mudou a política de pagamento aos hospitais, os quais deixaram de receber o valor que informavam ao convênio e passaram a receber valor fixo por tipo de procedimento. Essa realidade, aliada à nova regulamentação e expansão dos planos de saúde privados, fez com que os hospitais percebessem a necessidade de controlar custos e conhecer o custo real dos serviços. Foi quando essas organizações iniciaram a busca pelos sistemas de custeio.

No entanto, os hospitais estavam despreparados administrativa e profissionalmente para adotar um sistema de custeio adequado. Houve hospitais que optaram pelos sistemas de custeio tradicionais, por serem os sistemas mais difundidos no país, enquanto muitos outros resistiram em implantar um sistema de custeio, optando apenas por fazer um controle entre as receitas e as despesas. Somada a essa defasada administração hospitalar, a redução dos investimentos públicos na área da saúde fez com que muitos hospitais privados (inclusive o Hospital Privado de Belo Horizonte) tomassem a iniciativa de se descredenciarem do SUS, por acharem que a remuneração não era suficiente para cobrir os custos.

Exemplar prototípico desse quadro é o hospital em que a pesquisa foi realizada ainda não utiliza ferramentas de gestão financeira, como um sistema de custeio adequado. Sendo assim, a organização desconhece os custos dos serviços prestados. A título de exemplo, os dados analisados neste trabalho eram ignorados pela Administração do Hospital Privado de Belo Horizonte, que sequer sabia que os repasses do convênio eram suficientes para o pagamento dos custos referentes aos partos normal e cesáreo no Bloco Cirúrgico.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

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 da FAE**, Curitiba, v. 5, n. 2, p. 77-97, maio/ago. 2002. Disponível em: <http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/revista_da_fae/fae_v5_n2/apuracao_dos_custos_na_organizacoes.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2009.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.

ARMSTRONG, P. The costs of activity-based management. **Accounting, Organizations and Society**, v. 27, p. 99-120, 2002.

ARRETCHE, M. **Estado federativo e políticas sociais**: determinantes da descentralização. Rio de Janeiro: Revan, 2000.

ATKINSON, A. A. ; BANKER, R. D. ; KAPLAN, R. S. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

ATKINSON, A. A. ; BANKER, R. D. ; KAPLAN, R. S. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BAER, W.; CAMPINO, A.; CAVALCANTI, T. Health in the development process: the case of Brazil. **The Quarterly Review of Economics and Finance**, v. 41, n. 3, p. 405-425, outono 2001.

BARBOSA, P. R.; LIMA, S. M. L. Planejamento e inovação gerencial em um hospital público: o caso do Hospital Municipal Salgado Filho (SMS/RJ). **RAP – Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.35, n. 3, p.37-76, maio/junho, 2001.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2002.

BEALL, J. Valuing social resources or capitalising on them? Limits to pro-poor urban governance in nine cities of the south. **International Planning Studies**, v. 4, n. 6, p. 357-375, 2001.

BERNET, P. M.; ROSKO, M. D.; VALDMANIS, V. G. Hospital efficiency and debit. **Journal of Health Care Finance**, v. 34, n. 4, p. 66-88, verão 2008.

BEULKE, R.; BERTÓ, D. J. **Gestão de custos e resultado na saúde**: hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

BORBA, V. R. **Do planejamento ao controle de gestão hospitalar**: instrumento para o desenvolvimento empresarial e técnico. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2006.

BOTELHO, E. M. **Custeio baseado em atividades – ABC**: uma aplicação em uma organização hospitalar universitária. 2006. 340f. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BOTELHO, E. M. **Metodologia e apuração de custos baseada em atividades para suporte à tomada de decisão**: um estudo de caso no Hospital Universitário Clemente Faria. 2000. 135 f. Dissertação (Mestrado em Administração Financeira) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2000.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Federação Brasileira dos Hospitais. (sem título). Disponível em: <<http://www.fbh.com.br/index.php?a=pesquisas.php>>. Acesso em: 20 dezembro 2008a.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Anuário Estatístico de Saúde no Brasil**. Disponível em: <<http://portal.saude.gov.br/portal/aplicacoes/anuario2001/index.cfm?>>. Acesso em: 20 dezembro 2008b.

BRASIL. *DATASUS*. Disponível em: <<http://tabnet.datasus.gov.br/cgi/deftohtm.exe?recsus/cnv/rpMG.def>>. Acesso em: 20 dezembro 2008c.

BRASIL, S. Custeio Baseado em Atividades aplicado à prestação de serviços médicos em radiologia. Disponível em: <http://www.unilasalle.edu.br/cursos/graduacao/documentos/contabilidade/artigo_simeao.pdf>. Acesso em: 5 nov. 2009.

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

BRUGGEMAN, W.; ANDERSON, S. R.; LEVANT, Y. **Modeling logistics costs using time-driven ABC**: a case in a distribution company. Working Papers of Faculty of Economics and Business Administration, Ghent University, Belgium 05/332, Ghent University, Faculty of Economics and Business Administration, 2005.

CADERNOS DO TERCEIRO MUNDO. **Saúde pública morre à míngua**. Rio de Janeiro, n. 210, p. 32-39, jun. 1999.

CARDINAELS, E.; LABRO, E. On the determinants of measurement error in time-driven costing. **Accounting Review**, v. 83 n. 3, p.735-756, maio 2008.

CARDINAELS, E.; ROODHOOFT, F.; VAN HERCK, G. Drivers of cost system development in hospitals: results of a survey. **Health Policy**, v. 69, p. 239-252, 2004.

CARPINTÉRO, J. N. C. Custos na área de saúde: considerações teóricas. In: VI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 1999, São Paulo. **Anais ...** São Paulo: 1999.

CATTELLI, A.; GUERREIRO, R. Uma análise crítica do sistema “ABC” – activity based costing. **Revista Brasileira de Contabilidade**, São Paulo, n. 91, p. 17-23, jan./fev. 1995.

CASSEL, C.; SYMON, G. Qualitative research in work contexts. In: CASSEL, C.; SYMON, G. **Qualitative methods in organizational research**: a practical guide. Califórnia: Sage Publications, 1994. p. 3-5.

CHING, H. Y. **Gestão de estoques na cadeia de logística integrada – Supply Chain**. 2. ed. São Paulo: Atlas. 2001.

CHING, H. Y.; SOUZA, V. de. Aplicação do custeio baseado em atividades na determinação de custos e preços de partos, diárias de maternidade e de berçários em uma maternidade. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6, 1999, São Paulo. **Anais...** Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/congresso/T032.pdf>>. Acesso em: 8 dez. 2009.

COILE JR., R. Five stages of managed care: healthcare's market revolution. **Cost & Quality: Quartely Journal**, v. 2, n. 3, jul. 1996.

COKINS, G. **Activity-Based Management: making it work**. USA: McGraw-Hill, 1996.

COKING, G. Why is traditional accounting failing managers? **Hospital Material Management Quarterly**, p. 72-80, nov. 1998.

COOPER, R.; KAPLAN, R. S. **The design of cost management systems: text, cases and readings**. Prentice-Hall, 1991.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Business research methods**. McGraw-Hill Irwin, 2003.

DRAKE, A. R.; HAKA, S. F.; RAVENSCROFT, S. P. Cost system and incentive structure effects on innovation, efficiency and profitability in teams. **The Accounting Review**, v. 74, n. 3, p. 323-345, jul. 1999.

ÉDEN, R.; LAY, C.; MAINGOT, M. Preliminary findings on ABC adoption in Canadian hospitals: reasons for low rates of adoption. **The Irish Accounting Review**, v. 13, n. 3, p. 21-34, 2006.

EVERAERT, P. BRUGGEMAN, W. Time-driven activity-based costing: exploring the underlying model. **Cost Management**, v.21, n.2, mar./abr., p.16-20, 2007.

FACHINI, J. G.; SPESSATO, G.; SCARPIN, J. E. Utilização do time-driven activity-based costing como métrica do custo de processamento de pedidos de vendas. In: XV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2008, Curitiba. **Anais...** Curitiba, 2008. CD-ROM

FALK, J. A. **Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologia e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2001.

FASSBENDER, A. R. B. Uma proposta de metodologia de implantação do sistema de custeamento baseado em atividades (“Activity Based Costing”) para empresa seguradora. **Cadernos de Seguros: Teses**, Rio de Janeiro, v.2, n. 4, 1997.

FERREIRA, L. N. A utilização do custeio variável como ferramenta de gestão em hospitais privados: um estudo empírico. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO - ENEGEP, 25, 2005. **Anais Eletrônicos...** Porto Alegre: 2005. CD-ROM.

FERREIRA, M. G.; SANTOS, J. A. P. dos. **Aplicabilidade do sistema ABC na gestão hospitalar**: um estudo de caso em entidade de interesse social. 77f. 2005. Trabalho Final (Especialização em Auditoria Externa) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2005.

FINKLER, S. A.; WARD, D. M. **Essentials of cost accounting for health care organizations**. 2. ed. Maryland: Aspen Publication, 1999a.

FINKLER, S. A.; WARD, D. M. **Issues in cost accounting for health care organizations**. 2. ed. Maryland: Aspen Publication, 1999b.

FOURNIER, G.M.; MITCHELL, J. M. Hospital costs and competition for services: a multiproduct analysis. **The Review of Economics and Statistics**, v. 76, n. 4, p. 627-634, 1992.

FUKUMOTO, H. L.; FREITAS, R. Implantação do custeio baseado em atividades ABC/ABM no setor hospitalar: centro cirúrgico, um caso prático. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 8, 2001, São Leopoldo. **Anais Eletrônicos...** São Leopoldo: 2001. CD-ROM.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GONÇALVES, M. A.; DOEHLER, K. SUS versus Saúde Pública: Estudo profundo do custo dos transplantes pulmonares no Hospital das Clínicas da Universidade Federal de Minas Gerais e a reposição do SUS. In: ENCONTRO DA ANPAD, 28, 2004, Curitiba. **Anais Eletrônicos...** Curitiba: 2004. CD-ROM.

GOULART, R. L. **Custeio Baseado em Atividade (ABC) aplicado em um serviço de radiologia em unidade hospitalar**. 2000. 140f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. 2000. Disponível em: <<http://teses.eps.ufsc.br/Resumo.asp?1290>>. Acesso em: 19 dez. 2009.

GREENE, J. K.; METWALLI, A. The impact of activity based cost accounting on health care capital investment decisions. **Journal of Health Care Finance**, v. 28, n. 2, p. 50-64, inverno 2001.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **J Gestão de custos**: contabilidade e controle, São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

HEITGER, L.; OGAN, P.; MATULICH, S. **Cost Accounting**. Cincinnati: South-Western Publishing Co, 1992.

HILL, N. T. Adoption of costing systems in US hospitals: an event history analysis 1980-1990. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 19, p. 41-71, 2000.

HOMBURG, C. A note o optimal cost driver selections in ABC. **Management Accounting Research**, v. 12, n. 2, p. 197-205, jun. 2001.

JARVINEN, J. Institutional pressures for adopting new cost accounting system in Finnish Hospitals: two longitudinal case studies. **Financial Accountability and Management**, v. 22, n. 1, p. 21-46, 2006.

JIAMBALVO, J. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2002.

KAPLAN R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. 1. ed. São Paulo: Futura, 1998.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. 2. ed. São Paulo: Futura, 2000.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. Time-driven activity-based costing. **Harvard Business Review**, v. 82, n. 11, p. 131-138, nov. 2004.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. **Time-driven activity-based costing**: a simpler and more powerful path to higher profits. Boston: Harvard Press, 2007a.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. The innovation of time-driven activity-based costing. **Cost Management**, v.21, n.2, mar./abr. 2007b.

KEE, R.; SCHMIDT, C. A comparative analysis of utilizing activity-based costing and the theory of constraints for making product-mix decisions. **International Journal of Productions Economics**, v. 63, n. 1, p. 1-17, jan. 2000.

LIMA, S. M. L.; BARBOSA, P. R.; PORTELA, M. C. Caracterização gerencial dos hospitais filantrópicos no Brasil. **Cad. Saúde Pública**, v. 20, n. 5, p. 1249-1261, set./out. 2004.

MADEIRA, G. J.; TEIXEIRA, M. F. Custos hospitalares: uma proposta de implantação. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 15, n. 3, p. 45-61, dez. 2004.

MAHER, M. **Contabilidade de custos**: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, D. **Custos e orçamentos Hospitalares**. São Paulo: Atlas. 2000.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MATOS, A. J. **Gestão de custos hospitalares**: técnicas, análise e tomada de decisão. São Paulo: Editora STS, 2002.

MCLEAN, R. A. **Financial management in health care organizations**. 2. ed. Canadá: Copyright, 2003.

MENDES, E. V. **Os grandes dilemas do SUS**. Salvador: Casa da Qualidade, 2001. Tomo II.

MENDES, E. V. O dilema do SUS. **Radis: Comunicação em Saúde**, p. 25-35, set. 2004.

MINAS GERAIS. **Manual do programa de fortalecimento e melhoria da qualidade dos hospitais do SUS/MG (Pro-Hosp)**. Belo Horizonte: Secretaria de Estado de Saúde e Fundação João Pinheiro, 2007. 121 p.

MISHRA, B.; VAYSMAN, I. Cost-system choice and incentives: traditional vs. activity-based costing. **Journal of Accounting Research**, v. 39, n. 3, p. 619-641, dez. 2001.

MOHAN, D.; PATIL, H. Activity-based costing for strategic decisions support. Wipro Applying Thought, 2003.

MOSCOVE, S. A.; SIMKIN, M. G.; BAGRANOFF, N. A. **Sistemas de informações contábeis**. São Paulo: Atlas, 2002.

NAKAGAWA, J. Testes de vigor baseados na avaliação das plântulas. In: VIEIRA, R.D. & CARVALHO, N. M. (ed.). **Testes de vigor em sementes**. Jaboticabal: FUNEP, 1994.

NEGRA, C. A. S.; NEGRA, E. M. S.; PIRES, M. A. A.; FILHO, N. S. R.; LAGE, W. M. Controle de gestão: caso de lavanderia hospitalar. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 11., 2004, Porto Seguro. **Anais Eletrônicos...** Disponível em: <http://www.peritoscontabeis.com.br/Trabalho/lavanderia-11_cbc.pdf>. Acesso em: 20 out. 2009.

PATTIO, M. L. P. **O impacto do sistema ABC no controle organizacional da Casa de Saúde Santa Maria S. A.** 2001. 107 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção – Gestão da Qualidade e Produtividade) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

PERNOT, E.; ROODHOOFT, F.; ABBEELE, A. B. D. 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.

RAIMUNDINI, S. L. **Aplicabilidade do sistema ABC e análise de custos: estudo de caso em hospitais públicos**. 2003. 200 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Departamento de Administração, Universidade Estadual de Maringá, Maringá, 2003.

RAIMUNDINI, S. L.; SOUZA, A. A.; REIS, L. G.; STRUETT, M. A. M, BOTELHO, E. M. Aplicabilidade do sistema ABC e análise de custos hospitalares: comparação entre hospital público e hospital privado. In: ENCONTRO DA ANPAD – EnANPAD, 23, Curitiba, 2004. **Anais...**, 2004.

RAMSEY IV, R. H. Activity-based costing for hospitals. **Hospital e Health Services Administration**, v. 39, n. 3, p. 385-396, outono 1994.

REGIS, R. Essenciais e mal administrados. **Notícias Hospitalares: gestão de saúde em debate**, v. 40, n. 4, mar./abr. 2003.

REIS, L. G. **Análise da aplicabilidade do custeio baseado em atividades em organização da área hospitalar: estudo de caso em um hospital privado de Londrina**. 2004. 176f. (Dissertação de Mestrado em Administração) – Universidade Estadual de Maringá, Maringá, 2004.

ROSADAS, L. A.; MACEDO, M. A. S. A gestão de custos em instituições de saúde. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 10, 2003, Guarapari, **Anais...**, 2003.

ROTH, H. P.; BORTHICK, A. F. Are you distorting costs by violating ABC assumptions? Homogeneity and proportionality are key factors in cost data decisions. **Management Accounting**, Montvale, NJ, v. 73, n. 5, p. 39-42, nov. 1991.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **G A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos.** Trad. Luiz Orlando Coutinho Lemos. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SHERRAT, M. Editorial. **Harvard Business Review**, v. 83, n. 2, p. 144, fev. 2005.

SILVA, A. P. F.; SOUZA, E. X.; MIRANDA, L. C.; FALK, J. A. Estudo dos métodos de custeio mais utilizados pelos hospitais de Recife. In: **SEMINÁRIO USP DE CONTABILIDADE**, 2, 2003, São Paulo. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/congressousp/seminario2/>>. Acesso em: 15 out. 2009.

SOUZA, A. A.; AVELAR, E. A.; BOINA, T. M.; CAIRES, N. A. Aplicação do *time-driven* ABC em uma empresa varejista. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16, 2009, Fortaleza. **Anais...** Fortaleza, 2009. CD-ROM.

SOUZA, A. A.; RAIMUNDINI, S. L.; STRUETT, M. A. M.; BOTELHO, E. M. Análise dos custos hospitalares em hospitais públicos. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO - ENEGEP, 23, 2003, Ouro Preto. **Anais eletrônicos...** Ouro Preto: 2003. CD-ROM.

STRUETT, M. A. M. **Custeio baseado em atividades em laboratórios de análises clínicas: estudo de caso em um hospital filantrópico.** 2005. 165 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Estadual de Maringá e Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2005.

STRUETT, M. A. M. **Análise da aplicabilidade do custeio baseado em atividades em um hospital público.** 2002. 131 f. Monografia (Graduação em Administração) – Departamento de Administração, Universidade Estadual de Maringá, Maringá, 2002.

TRIPODI, T. **Análise da pesquisa social: diretrizes para o uso de pesquisa em serviço social e ciência.** Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1975.

UPDA, S. Activity-based costing for hospitals. **Health Care Management Review**, v. 21, n. 3, p. 82-96, verão 1996.

VARILA, M.; SEPPANEN, M.; SUOMALA, P. Detailed cost modelling: a case study in warehouse logistics. **International Journal of Physical Distribution & Logistics Management**, v. 37 n. 3, p. 184-200, 2007.

WENSING, F. D.; BEUREN, I. M.; RAUPP, F. M.; DURIEUX, A. Aplicação do activity-based costing no setor de maternidade de uma organização hospitalar. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 16, n. 2, p. 103-117, ago. 2005.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.