



Ministério da Educação – MEC
Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES
Diretoria de Educação a Distância – DED
Universidade Aberta do Brasil – UAB
Programa Nacional de Formação em Administração Pública – PNAP

EZEQUIEL FERREIRA DE JESUS

**GESTÃO HOSPITALAR: AS INFORMAÇÕES DE CUSTOS
COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE GERENCIAL NOS
HOSPITAIS**

Brasília – DF
2015

EZEQUIEL FERREIRA DE JESUS

**GESTÃO HOSPITALAR: AS INFORMAÇÕES DE CUSTOS
COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE GERENCIAL NOS
HOSPITAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Departamento de
Administração como requisito parcial
para obtenção do título de bacharel em
Administração Pública, sob orientação do
professor Ronni Geraldo Gomes de
Amorim

Brasília – DF
2015

EZEQUIEL FERREIRA DE JESUS

**GESTÃO HOSPITALAR: AS INFORMAÇÕES DE CUSTOS
COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE GERENCIAL NOS
HOSPITAIS**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO APROVADO PELA SEGUINTE COMISSÃO
EXAMINADORA:

Doutor, Ronni Geraldo Gomes de Amorim
Universidade de Brasília – UnB
Professor-Orientador

Mestre, Átila Rabelo Tavares da Câmara
Universidade de Brasília - UnB
Professor-Examinador

Agradeço ao Professor e Orientador, pelo apoio e encorajamento contínuos na pesquisa, aos demais Mestres da casa, pelos conhecimentos transmitidos, e à Diretoria da Faculdade pelo apoio institucional e pelas facilidades oferecidas.

RESUMO

Os hospitais estão inseridos em espaços competitivos, desse modo, necessitam se desenvolver através de técnicas voltadas para a gestão hospitalar, a partir de resultados que atendam às exigências dos gestores hospitalares. Para garantir a sobrevivência dos hospitais, em um mundo de competitividade torna-se necessário que os resultados sejam alcançados, a partir das demandas, transformando os resultados em objetivos alcançados pelos gestores. A auditoria hospitalar desempenha um papel fundamental em hospitais, de maneira especial na esfera financeira e econômica, tendo como finalidade avaliar consumos e cobranças que são providas pela instituição, desse modo, a auditoria hospitalar visa constatar as eventuais irregularidades em prontuários médicos, bem como em atividades voltadas para a qualidade dos serviços, processos e documentos. Sendo elaborada de modo minucioso, pela auditoria hospitalar de contas, a averiguação de aspectos como: diagnóstico médico, exames e laudos, materiais e medicamentos que foram gastos a partir das prescrições, taxas hospitalares, dentre outras, assim o objetivo da auditoria hospitalar é assistir com eficácia as empresas hospitalares. A auditoria hospitalar se destaca como utensílio de gestão e fiscalização eficaz alcançando as necessidades dos ambientes hospitalares, assim, a auditoria hospitalar, fornece ao processo de decisão informações verídicas, orientando o mercado. No decorrer do artigo, foi apresentada a importância de fazer uma apuração de forma correta dos custos hospitalares, proporcionando a auditoria interna objetivando melhorias no fornecimento das informações importantes à contenção de custos, minimizando os prejuízos. A partir do exposto acima se conclui que a auditoria hospitalar tem função importante na gestão hospitalar, atuando na manutenção das instituições hospitalares. O objetivo do trabalho será identificar os verdadeiros custos existentes em hospitais, seus mecanismos e a efetiva utilização para fins administrativos e, ainda, desenvolver um sistema de gestão hospitalar alicerçado no Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC). Trata-se de uma pesquisa exploratória, visando prover o pesquisador de um maior conhecimento sobre o tema ou problema de pesquisa em perspectiva. A pesquisa bibliográfica será desenvolvida a partir de materiais já elaborados e disponíveis na forma de livros, artigos científicos, periódicos, jornais, revistas etc. Após o estudo bibliográfico, será feita uma breve discussão e análise de resultados.

Palavras Chave: Custos Hospitalares, Auditoria Hospitalar, Gestão Hospitalar.

ABSTRACT

Hospitals are inserted into competitive spaces thus they need to develop through techniques aimed at hospital management, from results that meet the needs of hospital managers. To ensure the survival of hospitals, in a world of competitiveness becomes necessary that the results are achieved, from the demands, turning the results into goals achieved by managers. Hospital audit plays a key role in hospitals, and especially of financial and economic sphere, with the purpose to evaluate consumption and charges that are provided by the institution, thus the hospital audit aims to find any irregularities in medical records, as well as activities focused on the quality of services, processes and documents. Being prepared in meticulous way, the hospital audit accounts, the investigation of aspects such as medical diagnosis, examinations and reports, materials and medicines that have been spent as of prescriptions, hospital fees, among others, so the hospital audit objective is to assist effectively hospital companies. Hospital audit stands out as a tool of management and effective supervision reaching the needs of hospital environments, so the hospital audit, provides the decision-making truthful information, guiding the market. Throughout the article, the importance of making a calculation correctly hospital costs was presented, providing internal audit to improvements in the provision of relevant information on cost containment, minimizing losses. From the above it is concluded that the hospital audit plays an important role in hospital management, working in the maintenance of hospitals. The objective will be to identify the true costs existing in hospitals, its mechanisms and the effective use for administrative purposes, and also develop a hospital management system founded on the System Activity Based Costing (ABC). It is an exploratory research, aimed at providing the researcher a better understanding of the topic or prospective research problem. The literature will be developed from materials already developed and available in the form of books, scientific, periodical articles, newspapers, magazines etc. After the bibliographical study, a brief discussion and analysis of results will be made.

Keywords: Hospital Costs, Hospital Audit, Hospital Management

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 : Quadro 1 - Vantagens do Sistema de Custeio ABC na Administração Pública.....	20
Figura 2 : Quadro 2 - Etapas de Planejamento e Metodologia Utilizada para Implantação do Sistema ABC.....	27
Figura 3 : Quadro 3 - Vantagens e Desvantagens da Utilização do Custeio ABC.....	33

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	09
1.1. Formulação do problema.....	11
1.2. Objetivo Geral.....	12
1.3. Objetivos Específicos.....	12
1.4. Justificativa.....	12
2. REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1. Origens e Caracterização das Organizações Hospitalares	14
2.2. A Saúde no Setor Público e Setor Privado.....	18
2.3. Governança e Alinhamento estratégico	21
2.4. Sistema de Custeio Hospitalar	23
3. METODOLOGIA	34
3.1. Tipo e descrição geral da pesquisa.....	34
3.2. Caracterização do objeto o fenômeno de estudo.....	34
3.3. Participantes.....	36
3.4. Procedimento de coleta e Análise de dados.....	36
4. DISCUSSÃO E RESULTADOS	37
5. CONCLUSÃO	45
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	47

1 - INTRODUÇÃO

Observa-se que a mentalidade predominante entre os profissionais de saúde define o estilo do próprio ambiente em que os mesmos atuam. A realidade comprova que o foco da administração hospitalar não é mais apenas o de tratar os doentes que adentram em seus inúmeros de estabelecimentos todos os dias, mas sim de vender saúde. Naturalmente nem sempre essa saúde que se procura vender, seja também o ideal ou a realidade prevalecente na maioria dos hospitais, vez que o cotidiano de quem trabalha em ambiente hospitalares coloca o profissional em contato com a dor e o sofrimento constante, embora e inquestionavelmente, haja também alguns momentos de alegria, como a cura do doente, a sobrevivência, a quebra de limites, os desafios vencidos, o tempo e o investimento gasto e recompensado, etc. É normal, pois, de um modo ou de outro, que todas as situações que vivenciam os profissionais de saúde passam a influenciar sua psique refletindo nos seus atos dentro e fora do trabalho.

Portanto, “saber que a saúde é o principal produto de comercialização, que o hospital tem a oferecer aos seus clientes, deve estar claro para todos dentro do ambiente hospitalar”, de modo que “uma nova mentalidade predominante alterará a perspectiva de futuro interna do hospital” e então “a alta administração perceberá mediante elementos de pesquisa qualitativa o aumento do senso de orgulho e satisfação entre os funcionários que trabalham no hospital”. (BOEGER, 2005, p.25). A bem da verdade, o consumidor de serviços de saúde prefere se identificar com um hospital cujo atendimento esteja voltado sempre para o atendimento qualitativo do cliente. É, pois, necessário dizer que os hospitais diferem grandemente de outras instituições ou empresas, de modo que as indústrias ou empresas convencionais empregam uma pequena força de trabalho que produz uma quantidade exponencial de produtos ou serviços, enquanto que os hospitais, ao contrário, empregam uma grande quantidade e diversidade de profissionais para cuidar de uma quantidade limitada de pacientes, carentes de um atendimento especializado, diferenciado e individualizado.

Assim, pode-se perceber e adiantar-se que a qualidade das acomodações que um determinado hospital oferece determina o perfil do cliente que esse hospital terá, de modo que um dos fatores de maior importância para o hospital é o conforto,

em vista do tempo que o paciente permanece no quarto. Observa-se, pois, a necessidade premente de demonstrar que os hospitais são uma espécie de empresa que dificilmente enfrentará uma escassez de clientes, mas que poderá sim ver uma redução sensível no seu público alvo bem como o surgimento de novos clientes.

Observar-se-á, por exemplo, que o treinamento por si só, pode ser forte aliado da empresa (hospital) em seu processo de gestão de qualidade e motivação de seus funcionários, vez que se tornam mais preparados e identificados com os produtos da empresa. Para a maioria dos autores analisados, fica claro que a razão de uma empresa são seus clientes e que o bom relacionamento existente entre as empresas e seus clientes é o principal meio garantidor de sucesso e bom atendimento.

O estudo será desenvolvido através de uma pesquisa bibliográfica, onde primeiramente se fará o levantamento dos livros, revistas e artigos disponíveis em meios eletrônicos. Após uma prévia seleção será feita a revisão literária, que reúne, analisa e discute informações já publicadas, objetivando fundamentar teoricamente o objeto de investigação da monografia com bases sólidas e não arbitrariamente. (CALDAS, 1986). Conforme explica Müller (1985) este embasamento teórico possui algumas normas de sistematização que além de organizar o trabalho, auxilia o pesquisador em todos os aspectos científicos.

Trata-se de uma pesquisa exploratória, visando prover o pesquisador de um maior conhecimento sobre o tema ou problema de pesquisa em perspectiva. Para Mendonça et al (2003), a pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de materiais já elaborados e disponíveis na forma de livros, artigos científicos, periódicos, jornais, revistas, enciclopédias, anuários, almanaques, na forma audiovisual ou em mídias digitais, tais como CDs, bases de dados acessíveis via Internet etc. Após o estudo bibliográfico, é feita uma breve discussão e análise de resultados.

Todos os autores citados devem constar da bibliografia, além de outros cuja referência bibliográfica ajudou na conclusão do conteúdo. A abordagem inicial foi com relação aos textos e documentos encontrados sobre o assunto, diante dos quais irá se anotar e analisar cada parecer, procurando realizar uma leitura revisional sempre que possível. As fontes para coleta de dados utilizados foram a documentação indireta, em fontes secundária, conforme se encontram relacionadas nas referências bibliográficas. Foi utilizado um plano de leitura para a coleta de

informações em livros, periódicos e sites da internet, visando buscar referenciais históricos para a elaboração dos conceitos propostos neste estudo.

A metodologia do trabalho se baseia em fontes bibliográficas extraídas de livros, sites, teses e artigos científicos. Observa-se que “a pesquisa exploratória visa prover o pesquisador de um maior conhecimento sobre o tema ou problema de pesquisa em perspectiva”. Por isso, “é apropriada para os primeiros estágios da investigação quando a familiaridade, o conhecimento e a compreensão do fenômeno por parte do pesquisador são, geralmente, insuficientes ou inexistentes”. (MATTAR, 1999, p. 80)

1.1 - Formulação do problema

O sistema hospitalar possui atividades que exigem recursos as quais têm um alto custo. Por este motivo, as instituições hospitalares necessitam compreender de maneira abrangente todas estas atividades e identificar os recursos envolvidos. Salienta-se, por consequência, a necessidade de utilização de instrumentos apropriados de gestão de processos. Imediatamente após, surge a necessidade do desenvolvimento de ferramentas de apuração de custos e de gestão de resultados.

O Custeio ABC é privilegiado, no modelo proposto, uma vez que, em relação aos sistemas convencionais de custos, o ABC, quando aplicado em organizações de saúde, apresenta grandes vantagens ao incorporar, por exemplo, dados não financeiros e através deles permitir eliminar atividades que não agregam valor ao processo.

Uma gestão hospitalar eficiente e eficaz é essencial para o correto estabelecimento de preços dos pacotes, ou procedimentos hospitalares, proporcionando melhoramento na otimização de recursos, com a eliminação dos desperdícios do processo e melhorias significativas em termos de custo e desempenho.

Então: “Como as informações de custos podem servir como instrumento de auditoria e gestão hospitalar em clínicas médicas e hospitais em geral? ”

1.2 - Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho é identificar os verdadeiros custos existentes em hospitais, seus mecanismos e a efetiva utilização para fins administrativos e, ainda, desenvolver um sistema de gestão hospitalar alicerçado no Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC). Conhecendo os verdadeiros custos dos serviços prestados, as instituições hospitalares, tanto públicas quanto privadas, no aspecto geral, estarão em condições de cortar desperdícios, melhorar seus serviços, avaliar incentivos de qualidade e impulsionar para o melhoramento contínuo otimizando seus processos.

1.3 - Objetivos Específicos

São objetivos específicos:

- a)** analisar se os sistemas atuais estão satisfazendo às necessidades da administração quanto ao controle das operações e à tomada de decisões;
- b)** analisar se os preços dos serviços prestados aos pacientes, pelos hospitais, são feitos com base em parâmetros desenvolvidos pela Contabilidade de Custos;
- c)** revisar conceitualmente os sistemas de custeio tradicionais, demonstrando porque perderam sua eficácia no atual ambiente competitivo;
- d)** descrever as etapas para aplicação do ABC a partir do referencial teórico.

1.4 - Justificativa

Os modelos tradicionais de custeamento, ainda muito utilizados, não são mais apropriados aos controles internos dos processos. Além disto, não sondam com a penetração gerencial necessária a identificação dos elementos de custo. Os resultados do estudo demonstram que o Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) é uma ferramenta gerencial eficiente e eficaz que direciona corretamente o planejamento e controle dos custos. O sistema de custeamento baseado em atividades busca melhorar as informações, partindo do pressuposto

que os recursos gastos pela organização são consumidos pelas atividades desenvolvidas e que os produtos ou serviços consomem estas atividades.

Com o ABC, os administradores podem obter informações operacionais valiosas para a administração dos serviços e dados de custos para o sistema de reembolso dos serviços prestados. Com o melhor entendimento do processo de consumo dos custos, o hospital pode ser reembolsado pelos serviços realmente prestados. O sistema de saúde ideal é aquele com o qual paga-se pelo que se usa e se usa apenas o necessário. O sistema ou Gerenciamento de Custos Baseado em Atividades (ABM) leva em direção a este objetivo.

2 - REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 - Origens e Caracterização das Organizações Hospitalares

Stern (1983) retrata que com a Revolução Industrial, o crescimento rápido das cidades acabou por agravar a vida das classes consideradas mais pobres. Diante disto, as pesquisas e descobertas no campo do conhecimento científico provocaram mudanças na prática médica. Assim, os processos diagnósticos, terapêuticos e preventivos se tornaram mais difíceis, sendo alguns impossíveis, pois, os médicos não trabalhavam com equipamentos modernos, nem mesmo recursos humanos especializados nestes hospitais (SIQUEIRA, 1985).

Assim, a divisão do trabalho, bem como, a especialização aumentou significativamente os investimentos no setor, atingindo a medicina como profissão. Desta forma, o antigo médico de família, fora substituído por um profissional extremamente especializado, que tem a seu dispor um conjunto de recursos de diagnóstico e tratamento. Esses equipamentos possibilitaram amplas unidades de produção, garantindo a lucratividade e o controle.

Segundo Siqueira (1985) o hospital acabou se posicionando como o “lócus central” do trabalho médico, sendo que este profissional é totalmente dependente do aparato técnico da medicina existente nos dias atuais para a realização de todas as suas atividades. Portanto, nos últimos 50 anos, o avanço da tecnologia na área da saúde fora fundamental. Assim, cada dia novas tecnologias estão surgindo, sempre como meio de identificar o que antes era oculto.

Segundo Almeida (1983, p. 205) o hospital é na realidade uma instituição responsável pelo diagnóstico, bem como, pelo tratamento dos doentes tanto internos como externos

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

Neste sentido, Rocchi (1989, p.19) retrata que “Os hospitais modernos são estabelecimentos destinados a cumprir cinco funções na área da saúde: preventiva, de reabilitação, restauradora, de ensino e de pesquisa”.

Portanto, o hospital na área preventiva deverá fornecer os seguintes serviços a comunidade:

- Serviços preventivos, como, por exemplo, educação sanitária, pré-natal e também vigilância no parto normal;
- Prevenção tanto da invalidez mental como a física; e,
- Auxílio nas campanhas de vacinação, organização de cursos e palestras, distribuição de informativos, sempre com o fim de incentivar a prevenção de doenças.

Na área curativa deverá o hospital:

- Manter atividades de diagnóstico;
- Propiciar tratamento curativo ao enfermo;
- Oferecer serviço considerado de alto nível no desempenho dos recursos humanos e também materiais;
- Oferecimento de assistência aos pacientes no caso de emergência.

Na área educativa o hospital deverá:

- Adaptar cada um dos centros como meio de garantir alta qualidade para os profissionais da área de saúde;
- Oferecer cursos, seminários e também simpósios aos chefes e também diretos das unidades administrativas;
- Promover cursos na área da saúde com a finalidade de ampliar os diagnósticos;
- Manter quantidade suficiente de convênios com entidades educacionais tanto para residência como para estágios oficiais.

Em relação à área de pesquisa, o hospital deverá:

- Promover e também incentivar as pesquisas clínicas e também na área administrativa;
- Manter dados sempre atualizados de todo o hospital;

Portanto, um hospital é considerado como uma unidade econômica dotada de vida própria, diferindo das demais empresas em relação ao objetivo ou mesmo produto, que é a manutenção e/ou restabelecimento da saúde do paciente.

Kotler (apud Esteves, 1992, p. 48) acaba por definir produto como “(...) qualquer coisa que possa ser oferecida a um mercado para satisfazer uma necessidade. Inclui a aquisição ou consumo de objetos físicos, serviços, pessoas, lugares, organização e ideias (...)”.

Desta forma, em um hospital, o produto hospitalar é considerado como uma série de serviços prestados a um determinado paciente como meio integrante de um processo de tratamento, sendo este sempre controlado por um médico.

Diante disto, Gersdorff (1980, p. 35) retrata que “a empresa hospitalar é muito mais parecida com uma empresa que produz serviços como um hotel, por exemplo, um banco, etc., que com uma empresa produzindo bens ou mercadorias”.

Para Médici e Marques (1996) as instituições hospitalares são formadas por particularidades, compreendidas sempre quando o indivíduo procura a assistência médica, sendo que esta atitude não é espontânea, mas, sim, por necessidade, em razão de circunstâncias totalmente alheias ao seu desejo. Portanto, o indivíduo quando procura o serviço de saúde não tem consciência do tipo de intervenção que irá sofrer ou mesmo dos exames ou medicamentos que irá consumir.

Neste sentido, Machline et al (1979) retrata que as organizações hospitalares são diferentes entre si, pois possuem características próprias, conforme se verifica:

- Serviços de atenção, bem como, tratamento totalmente personalizado para atender de forma individual os pacientes;
- Dependência tanto das necessidades como também das demandas de seus clientes;
- Definição de todas as responsabilidades relacionadas aos diferentes membros, bem como, pouca tolerância aos erros;
- Trabalho diferenciado sem nenhuma padronização, ocorrendo uma participação efetiva em todo o processo de produção;
- Controle escasso sobre seus trabalhos e sobre os pacientes;
- A organização não é baseada em uma linha única de autoridade, visto que o administrador hospitalar é detentor de menos autoridade e poder quando comparado com as demais empresas;
- O hospital é considerado como uma atividade formal, sendo considerada até certo ponto burocrática e autoritária. Neste caso a operacionalidade firma-se em um trabalho hierarquizado, com regras rígidas e impessoais.

Portanto, verifica-se que o hospital é uma organização totalmente especializada, que não pode funcionar sem uma coordenação interna e ajustes informais e voluntárias de seus membros.

As organizações hospitalares apresentam uma grande complexidade em relação as suas estratégias e planejamentos, principalmente em razão de reunirem uma grande variedade de recursos materiais, humanos e tecnológicos, que requerem um alto grau de acuracidade.

Segundo Martins (2001, p. 109):

O orçamento oferece informações dos rendimentos e pagamentos com a antecedência que se desejar, sabe-se, assim, se o dinheiro necessário estará disponível no mês para atender as necessidades estimadas de forma que se tornem medidas corretivas antes que seja tarde demais. Com isso, os objetivos importantes do orçamento são planejar, coordenar e controlar a operação hospitalar.

Neste contexto, para uma perfeita estratégia, bem como planejamento, principalmente na elaboração do orçamento hospitalar, deste modo, Martins (2001, p. 109) retrata os seguintes passos a serem seguidos:

- Estimativa dos procedimentos médicos por clientes (convênios e particulares, em volume físico);
- Estimativa das necessidades de materiais médicos, medicamentos, materiais elétricos, hidráulico, de construção, de expediente, de informática de costura, de copa e cozinha, limpeza e lavanderia, etc.;
- Estimativa dos estoques desses materiais;
- Estimativa das compras desses materiais;
- Estimativa do pessoal necessário;
- Estimativa das despesas administrativas, financeiras, tributárias, comerciais;
- Estimativa dos reparos, das substituições, dos melhoramentos, dos equipamentos e das instalações médicas;
- Estimativa das immobilizações significativas;
- Estimativa das receitas previstas por grupo de procedimentos médicos, quadro de compromissos a pagar concretizados em períodos anteriores ao período do orçamento;
- Estimativa do orçamento de caixa para o período;
- Estimativa da demonstração de resultados do período; e

- Estimativa do balanço patrimonial, mostrando a posição econômica e financeira do hospital no final do período orçamentário.

Assim, a estratégia e o planejamento são de extrema importância para as instituições hospitalares, mas estas não se apresentam simples como em qualquer unidade produtiva, pois requerem uma gama de informações, bem como, procedimentos considerados sistematizados e uma conscientização do pessoal que trabalha nas diversas áreas, principalmente aos responsáveis pela gestão para que as ações sejam consideradas sucesso.

2.2 - A Saúde no Setor Público e Setor Privado

Quando se analisa a qualidade tanto no setor público como no privado, verifica-se que ambas as áreas de saúde são totalmente diferentes entre si, mesmo não ocorrendo a alteração dos indicadores de qualidade.

No caso do Brasil, existe o sistema público e o privado, sendo que, segundo a Carta Magna, o Estado é responsável pelo fornecimento da assistência, podendo ser diretamente como um prestador, ou ainda, indiretamente, como um alocador de recursos na área de saúde.

Mas, a constante mudança do Estado no Brasil nos últimos tempos está obrigando a população a repensar em seu papel no planejamento, bem como, na ação na área de saúde. Verifica-se, aqui, a inexistência de uma preocupação com a qualidade.

Neste contexto, o setor privado, como prestador, acaba por procurar atender de forma igual a toda a população, assumindo, assim, uma abrangência cada vez maior, principalmente à população que consegue ter acessos a ele.

O presente acaba por advir da definição trazida do próprio direito à saúde, bem como, à assistência médica. Assim, a saúde acaba sendo entendida como algo resultante da combinação de vários setores, sendo, inclusive, garantido pela própria Constituição Federal (SANTOS, 1994).

A saúde é formada por uma conotação abstrata, pois, a mesma é mais fácil de ser identificada em razão do seu aspecto negativo. Assim, a assistência médica acaba se apresentando de forma mais concreta, podendo ser percebida de forma clara pela sua substância. Neste contexto, verifica-se que, cada um que procura ao

serviço de assistência médica tende a reconhecer se recebeu ou não a assistência que fora buscar.

Essa diferenciação entre setor público e privado em relação a área de saúde acaba por advir de longas datas (GUIMARAES; JANUZZI, 1994). Verifica-se que em momentos diversos ambos os setores acabam apresentando algumas peculiaridades, respondendo a grupos determinados de pessoas.

Neste contexto, torna-se necessário entender tanto o setor público como o privado como singulares, pois, cada um acaba representando processos totalmente específicos. Assim, o chamado senso de missão no setor público pode ser considerado como um ponto forte, mesmo que na maioria das vezes está “missão” imposta não é realmente alcançada.

No caso do Brasil não se percebe que a área pública assume uma disputa por mercado consumidor, pois, o presente fato não ocorre. Fato diferente da área privada, que busca uma fatia de clientes, ou seja, pagantes da população.

O usuário de serviço de saúde no Brasil não possui muitas escolhas, pois, apenas pode escolher quem possui condições de pagar pelo serviço prestado a ele. Assim, o setor público procura a delimitação de planos estratégicos, que acabam servindo como guias para a ocupação de espaço no mercado.

Importante salientar que o setor público de saúde acaba por atender a uma população universalizada, sendo que, o setor privado possui a possibilidade de discriminar quem pretende atender.

Assim, não restam dúvidas de que o sistema de saúde público é considerado precário quando analisado com o setor privado, mas, o presente fato pode ser justificado pela falta de interesse do Estado.

Os constantes avanços tecnológicos nos últimos tempos têm se demonstrado fantásticos, mas, os preços ora cobrados pelos mesmos aos brasileiros estão cada vez mais altos. Assim, a tecnologia é determinante para aumentar de forma considerável os custos da saúde.

No que diz respeito aos hospitais brasileiros, existe outro fato crucial, considerado inclusive como um problema: a administração.

Quadro 1 - Vantagens do Sistema de Custeio ABC na Administração Pública

<p>Sua adequação está facilitada a entidades públicas em razão da dificuldade de definir nessa área o que de fato é custo, gasto e despesa.</p> <p>Reduz a necessidade de rateiros arbitrários.</p> <p>Atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, por ser similar ao custeio de absorção.</p> <p>Possibilita identificação do custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade.</p> <p>As informações gerenciais são mais fidedignas por meio da redução do rateio.</p>	<p>Pode ser um sistema paralelo ao sistema contábil oficialmente utilizado.</p> <p>Controles internos, obrigatórios na gestão pública, terão necessidade de revisão de suas atuações.</p> <p>Proporciona melhor visualização dos fluxos dos processos.</p> <p>Identifica, de forma mais transparente, onde os itens em estudo estão consumindo mais recursos.</p> <p>Fornecer subsídios para gestão econômica dos serviços públicos.</p>
---	--

Fonte: PORTO, M. A. Implantação do Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) no Serviço Público

Segundo Oliveira (1998) no Brasil os hospitais encontram-se entre os principais setores mais atrasados no que diz respeito à administração. Para o autor, apenas 1% de todos os hospitais brasileiros possuem realmente administração profissional, contando, inclusive, com administrador profissional, possuidor dinâmico e futurista.

Verifica-se que a maioria dos hospitais conta com uma direção administrativo-financeira formada por médicos que não são possuidores de preparo técnico para realmente administrar uma empresa complexa como esta.

Para Oliveira (1998), os custos dos hospitais no Brasil são mal elaborados, pois, poucos realmente se preocupam com os custos. A maioria vive aumentando a sua tabela de preços, não levando em consideração a análise real do custo hospitalar.

Existe, desta forma, um autoconhecimento sobre o setor, onde se paga mais do que se recebe da medicina (CERRI, 1998).

2.3 - Governança e Alinhamento Estratégico

Analisando as instituições hospitalares verifica-se que os seus funcionários não recebem muitas informações acerca do planeamento estratégico corporativo, mas mesmo assim, as instituições estão se estruturando melhor, após a elaboração de um planeamento estratégico.

Importante salientar que por vezes os gestores das instituições hospitalares não desenvolvem um planeamento estratégico próprio, nem mesmo conseguem visualizar uma relação direta entre o planeamento operacional e o estratégico, pois os mesmos recebem as metas do planeamento estratégico, bem como seu alinhamento ao planeamento estratégico organizacional. (MARQUES; MÉDICI, 1996).

Neste contexto, o gestor elabora seu planeamento baseado em conversas com gestores e em impressões. Percebe as mudanças necessárias para atuar estrategicamente, encontrando-se, contudo, em uma fase de transição. Infelizmente o planeamento não é elaborado com base no planeamento estratégico corporativo.

Os gestores das instituições hospitalares gostariam de ter oportunidade de identificar as oportunidades, principalmente no que diz respeito a uma visão consolidada dos projetos. Não conseguem utilizar todos os recursos por falta de conhecimento.

Não existe nas instituições uma organização, ou seja, discussões sobre assuntos relacionados à gestão, nem mesmo se realizam fórum de discussão com este tema junto aos diretores.

Analisando as instituições hospitalares verifica-se que a terceirização, principalmente dos profissionais responsáveis pela gestão, sendo que em razão desta terceirização é possível averiguar perda também no investimento, apresentando conseqüentemente um distanciamento das áreas de negócio das unidades hospitalares. Assim, o conhecimento dos processos e as informações de negócio por vezes são terceirizados, e não permanecem nas instituições hospitalares, sendo inclusive eliminada a função de analista de negócios. (MARQUES; MÉDICI, 1996).

Verifica-se que estes fatores são marcados por grandes perdas no relacionamento e conseqüentemente no alinhamento junto as áreas de negócio das instituições hospitalares.

É possível verificar que nos últimos anos a gestão vem se aproximando ao negócio da empresa. Assim, o profissional gestor acaba por ter o seu perfil redirecionado cada vez mais em direção à gestão dos negócios, conciliando a esta, a gestão da tecnologia.

Torna-se necessário identificar a gestão junto às áreas de negócio e as decisões organizacionais consideradas relevantes ao negócio.

Ultimamente é possível evidência as instituições hospitalares não apenas se encontram vinculada ao setor financeiro, mas encontra-se presente no setor hierárquico considerado como tradicional nos hospitais.

Verificam-se cada vez mais os progressos significativos na forma de trabalhar, principalmente nos sistemas adotados pelas instituições hospitalares, na qual os profissionais assumem papel de analistas de negócio.

Diversas são as mudanças relacionadas a organização da gestão nas instituições hospitalares, como:

- Contato com Direção;
- Busca Por um Planejamento Estratégico;
- Acompanhamento a Informação Sobre as Negociações/Decisões;
- Reação às solicitações;
- Desenvolvimento da Visão de Negócio;
- Tratamento e Disponibilidade dos Dados;

O cenário ideal para as instituições hospitalares seria:

- Papel Mais Estratégico;
- Participação do Planejamento Estratégico;
- Alavancagem de Negócios;
- Ser Proativa;
- Geração de Informações Estratégicas; e
- Sistemas Integrados.

A situação anterior apresentava a gestão como eminentemente operacional, concentrando todos os seus esforços na automatização dos processos administrativos. Assim, a estrutura das instituições hospitalares demonstrava-se reativas. É possível ainda verificar grandes dificuldades para o gestor exercer o seu verdadeiro papel nas instituições hospitalares, principalmente as relacionadas às restrições orçamentárias, estruturais e culturais. (MARQUES; MÉDICI, 1996).

2.4 - Sistema de Custeio Hospitalar

Em razão da constante preocupação em utilizar-se as informações de custos como meio de planejamento, controle e tomada de decisão, verifica-se que os sistemas de custos, segundo Mattos (2002) são imprescindíveis para subsidiar a complexa gestão dos recursos presentes nas instituições hospitalares.

Portanto, um sistema de custos hospitalar tem como finalidade oferecer informações que possibilitem aos gestores melhorar as funções de planejamento e também de controle das operações (MATTOS, 2002).

Para Martins (2002) a organização hospitalar sempre alcançará sucesso quando determinar o que o paciente realmente necessita, oferecendo serviços médicos que satisfaçam as suas necessidades.

Normalmente as instituições hospitalares utilizam-se de métodos contábeis tidos como tradicionais, que não possibilitam um real conhecimento dos custos, não fazendo uso de um sistema de custos que oriente e ofereça parâmetros para as decisões administrativas e controle de todas as suas atividades (PNGC, 2006).

Neste contexto, o Programa Nacional de Gestão de Custos – PNGC (206) retrata que o objetivo principal da contabilidade de custos está fundamentado na relevância de todas as informações aos gestores. Portanto, estas devem ser relevantes com o objetivo de fornecer dados para a decisão do processo gerencial.

Assim, a gestão de custos auxilia as instituições hospitalares em informações para o perfeito alcance da excelência no atendimento. Passa-se a analisar o sistema de custeio baseado em atividades – ABC como meio diferencial das organizações hospitalares, possibilitando o crescimento das mesmas, e melhor conhecimento de todas as informações.

Os novos cenários econômicos acabam exigindo que as organizações conheçam, cada vez mais, a procedência de seus custos em função da concorrência empresarial maior, fazendo com que os clientes se sintam mais à vontade para exigir produtos com melhor qualidade, bem como que venham a satisfazer todas as suas necessidades de forma rápida e com preços melhores.

Diante de todas estas exigências e conseqüentes necessidades empresariais de custos mais acurados, acabou por surgir o Sistema de Custeio Baseado em Atividades - ABC, que veio a permitir medir melhor e também melhorar as atividades

que fazem parte dos processos, garantindo com isto uma maior precisão no cálculo dos produtos.

Ching (2001, p.22) retrata que o presente sistema mostra um enfoque totalmente novo, o qual “procura identificar as atividades que cada produto demanda e os recursos consumidos por estas atividades de forma que a empresa possa maximizar seus recursos e assim racionalizar seus produtos”.

No início as organizações não se preocupavam com os custos considerados indiretos, pois estes eram considerados como participantes de uma pequena parcela do montante do preço do produto, em razão dos gastos com a mão-de-obra e os custos diretos serem mais relevantes e também proporcionais. Fora apenas com a entrada na década de 50 quando aparece a automação e o desenvolvimento tecnológico, os clientes passaram a exigir mais de seus fornecedores. O presente fato acabou por acarretar uma busca totalmente desenfreada por melhores métodos de custeio que os métodos tradicionais.

Com a finalidade de mensurar os custos, acabou surgindo um método de custeio que veio a revolucionar o mercado empresarial, o ABC. O presente método de custeio acabava por vir ao encontro de todas as aspirações dos empresários que buscavam a satisfação de seus clientes, trazendo informações totalmente precisas e também oportunas sobre os custos “através da qual as companhias cortam desperdícios, melhoram os serviços, avaliam iniciativas de qualidade e impulsionam para o melhoramento contínuo” (COGAN, 1995, p. 13). Assim, o presente método poderia ser utilizado como uma ferramenta para o perfeito gerenciamento em todas as tomadas de decisões organizacional.

Assim, a automação e a tecnologia, ao substituírem a mão-de-obra, acabou-se por fazer com que ocorresse uma alteração nos padrões de comportamento de custos que antes não representavam mais do que 10% dos custos de fabricação, chegando então a alcançar 50%, sendo que em determinados casos até 70% (MILLER; VOLLMANN apud COGAN, 1995).

O presente aumento dos custos indiretos de fabricação acabou demonstrando a fragilidade como se encontram os sistemas de custeios tradicionais, principalmente porque os mesmos não visualizam de forma adequada todos os custos indiretos sobre o produto final, onde:

- os sistemas tradicionais de custeio têm gerado distorções no custo dos produtos ao alocarem os custos indiretos de fabricação (CIF) utilizando critérios de

rateio geralmente arbitrários, além de um número muito limitado de bases de apropriação, que usualmente têm sido horas de mão-de-obra-direta ou horas-máquinas;

- enquanto os custos indiretos de fabricação (CIF) vêm crescendo, as bases utilizadas para sua apropriação vêm diminuindo sensivelmente, não só elevando as taxas de aplicação desses custos, como também aumentando o risco de erros na apuração do custo dos produtos (NAKAGAWA, 1993, p.35).

Neste contexto, precedendo toda a internacionalização da economia, inúmeras empresas acabaram por se voltarem para a produção denominada como em escala, não apresentando com isto grandes distorções no controle de custos pelos sistemas tradicionais em razão da pouca variabilidade dos seus produtos, padronizados e que geralmente eram fabricados em uma única planta industrial.

É a partir deste momento que surge uma nova proposta, totalmente inovadora: o uso do custeio ABC, proporcionado às empresas evitarem as “alocações arbitrárias e distorções subsequentes nos custos por atribuir primeiro os custos dos recursos às atividades que os utilizam. A seguir, os custos das atividades são atribuídos aos produtos, serviços e clientes” (ATKINSON et al, 2000, p.53). Ainda, Kaplan e Cooper (2000, p.15) retratam que “Os sistemas ABC permitiram que os custos indiretos e de apoio fossem direcionados primeiro a atividades e processos e depois a produtos, serviços e clientes”. Pode-se observar que todas as atividades consomem os recursos e os produtos e os serviços e clientes consomem as atividades.

Verifica-se que uma das maiores dificuldades de toda a área de custos é a alocação dos custos considerados como indiretos de fabricação de forma precisa e acurada, o custeio ABC acaba por reconhecer que o problema dos custos são as atividades desenvolvidas na empresa. Mas, os direcionadores de recursos ao alocarem os custos às diversas atividades e aos direcionadores destas, vão carregar o custo nas atividades provenientes da fabricação de um produto.

Deste modo, é possível analisar os custos tanto de forma vertical como horizontal o que acaba possibilitando decidir quais as atividades que agregam valores, quais as que não agregam valores aos produtos e quais as que devem ser reduzidas ou eliminadas, visto que o ABC fornece informações relevantes quanto à eficiência e à eficácia dos recursos consumidos.

Importante salientar que outra abordagem oferecida é a de Kaplan e Cooper (2000), que afirmam que, com a diversidade de produtos feitos pelas fábricas, o Sistema de Custeio ABC acaba por proporcionar as empresas que se utilizam da mesma uma maior contemplação do mapa econômico das operações realizadas, vindo a promover uma melhor visão do custo existente e projetado de todas as atividades e também dos processos de negócios, bem como conseqüente demonstração do custo e da lucratividade de cada produto, serviço, clientela e unidade operacional.

Em razão desta afirmação é possível concluir que o Sistema de Custeio ABC é extremamente importante por proporcionar a total visualização dos custos, como se os mesmos fossem um mapa, demonstrando conseqüentemente a concentração dos custos gerados pela organização, os produtos de maior lucratividade e os que acarretam prejuízo. Diante deste contexto, os gerentes dispõem de informações consideradas como indispensáveis para a perfeita aplicação de todos os recursos de forma correta, permitindo com isto eliminar as atividades que não ofereçam nenhum valor aos clientes, e até mesmo os produtos que não venham a oferecer nenhuma lucratividade para a organização, caracterizando, assim, uma tomada racional de decisão.

Os recursos são considerados como os gastos consumidos pelas atividades para a produção de bens ou serviços que possuem como objetivo originário gerar satisfação aos clientes.

Assim, esses recursos são chamados de “comprometidos”, e acabam por serem despendidos pela organização, pois apresentam a capacidade de serem utilizados em diversos períodos, sendo estes futuros. Entre os diversos recursos comprometidos, pode-se citar como exemplo: a compra de um prédio e a aquisição de máquinas e equipamentos. Deste modo, os gastos incorridos com o fornecimento desses recursos independem totalmente de sua utilização ou não.

Neste contexto, os recursos comprometidos acabam por serem utilizados para atender as diversas necessidades produtivas da empresa, mesmo antes desta obter a demanda originada por estes recursos, isto é, a organização acaba por adquirir capacidade de serviços antes mesmo de possuir a demanda para esse serviço. Assim, os gastos considerados como totais são gerados para prover um recurso comprometido, devendo ser alocados de forma proporcional a sua vida útil sem levar em consideração a forma como a empresa o utilizará.

Necessário salientar que por meio do Sistema de Custeio ABC os recursos são totalmente apropriados às atividades, as quais precisam sempre ser gerenciadas para alcançar os objetivos fixados, pois, “o ponto inicial para gerenciar atividades é entender os recursos, o equilíbrio entre o fornecimento de recursos à disposição da empresa e a demanda desses mesmos recursos exigidos pelas atividades” (CHING, 2001, p.39).

Deste modo, torna-se indispensável o perfeito conhecimento como os recursos são consumidos pelas atividades, para que por meio destas informações se possa tomar as melhores atitudes para se implementar de forma mais eficiente os recursos da empresa.

Quadro 2 - Etapas de Planejamento e Metodologia Utilizada para Implantação do Sistema ABC

Planejar a implantação do ARC, com o conhecimento do atual sistema de custos da entidade governamental. e os objetivos a serem atingidos pelo custeio.	Identificar as atividades e o custo correspondente. Alocar o custo departamental ao custo da atividade.
Identificar as atividades relevantes, dos processos, das atividades, dos gastos e seus direcionadores.	Separar custos variáveis e fixos, estes últimos considerados variáveis no longo prazo.
Criar níveis para o custeio, colocando em cadeia os processos e atividade.	Identificar os direcionadores de custo (<i>cost drivers</i>), por serem responsáveis por uma maior exatidão dos custos e tornar possível atuação mais eficaz sobre as atividades.
	Dividir o custo da atividade pelo <i>cost drivers</i> .

Fonte: PORTO, M. A. Implantação do Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) no Serviço Público.

Segundo Goulart (2000) as principais etapas para que o ABC seja implantado em uma organização hospitalar são:

a). Primeira etapa: definição e mensuração de todas as atividades da organização por meio:

- Descrição detalhada das atividades desenvolvidas pela organização;
- Definição de todos os direcionadores de recursos;

- Alocação dos recursos às atividades; e
- Determinação de todos os custos.

b) Segunda Etapa: definição e mensuração dos objetos de custos por meio:

- Elaboração de uma lista composta pelos objetos de custos;
- Definição de todos os direcionadores de custos; e
- Alocação de todas as atividades aos objetos de custos por meio dos direcionadores ora definidos.

Segundo Goulart (2000) no caso da aplicação do ABC em um hospital se divide nas seguintes fases:

A) Análise de todas as atividades por meio:

- Determinação da atividade;
- Determinação das unidades das atividades;
- Definição das atividades;
- Racionalização de todas as atividades;
- Classificação tanto das atividades primárias e secundárias;
- Criação de um mapa com todas as atividades;
- Documentação e finalização de todas as atividades.

B) Análise de todos os direcionadores de custo por meio:

- Reunião dos recursos formando grupos de custos; e
- Alocação dos grupos de custos aos produtos e também aos serviços.

Para Goulart (2000) estes itens acima se direcionam para os recursos de avaliação dos custos dos recursos no que diz respeito a relação das atividades, bem como, definição dos direcionadores de atividades para avaliação do custo das atividades que envolvem os produtos e serviços.

Tognon (1999) retrata que as atividades sempre ensejam etapas a serem consideradas como um guia, visto que o ambiente específico da organização onde a análise das atividades é realizada acaba requerendo novas mudanças na abordagem, sendo estas as seguintes etapas:

A) Etapas voltadas para o mapeamento das atividades:

- Determinação do escopo de análise das atividades: voltado para a definição do problema, definindo o negócio a ser analisado;
- Determinação das unidades de análise das atividades: neste caso as unidades de atividades correspondem sempre às unidades organizacionais ou

mesmo a necessidade de se cruzar as fronteiras organizacionais, visto que a estrutura da empresa por vezes dita os padrões políticos e pessoais;

- Definição de todas as atividades: tem como finalidade listar todas as atividades ora realizadas por uma determinada unidade de atividades;

- Racionalização das atividades: necessário a elaboração de uma lista de atividades totalmente estruturada de forma a fornecer detalhe suficiente, sem a excessividade. Segundo Brimson (1996) a lista deve ser simplificada, pois, será mais fácil de administrar e influenciar de forma positiva todas as decisões do negócio. Importante salientar que uma análise de forma detalhada acaba por invalidar os benefícios de um sistema de contabilidade por atividades. Deste modo, estes sistemas são considerados complexos e não focalizados nas decisões, tendendo a ser totalmente caros e ineficazes. Assim, um sistema excessivamente simples, não fornece o nível de detalhe necessário para o responsável pelo custo da atividade. Portanto, o grau de simplificação é sempre influenciado pela complexidade do negócio, sendo afetado pelo ramo de atuação e do cliente;

- Classificação dividida em primária ou secundária: segundo Brimson (1996) a atividade primária é aquela onde a saída é usada fora da unidade organizacional, sendo as atividades utilizadas dentro de um determinado departamento acabam por apoiar as atividades primárias, recebendo a denominação de secundárias. A presente classificação das atividades é importante para apoiar os custos das atividades secundárias às primárias, possibilitando administrar a proporção existente entre elas;

- Criação de mapas de atividades: tem como finalidade identificar a relação existente entre funções, processos do negócio e as atividades. Assim, a contabilidade por atividade deverá mapear as atividades da organização, descrevendo a estrutura de custos em termos de consumo de atividades;

- Finalização e documentação das atividades: tem como finalidade reunir uma lista de atividades voltada para apoiar as necessidades da análise organizacional de todo os processos do negócio e função;

b) fases do Sistema ABC, divididas em etapas:

- Primeira etapa: ocorre a seleção de bases de custo por meio dos passos:

- Determinação do custo: neste caso o custo poderá ser real – considera-se como o valor exato pago; padrão – o custo é determinado com base nas condições normais de eficiência e também de volume de produção; planejamento – advém dos

sistemas de planejamento estratégico e operacional; engenharia: acaba por ser calculado por meio da engenharia industrial;

- Determinação do horizonte de custo: ao se selecionar um determinado período para os dados de custos necessário levar em consideração a estabilidade dos dados, pois quando estes são normais são considerados muito sensíveis a flutuação de curto prazo e também períodos inferiores a um ano, tornando os dados sempre sujeitos a flutuação sazonal. Portanto, torna-se imprescindível a utilização de dados trimestrais ou mesmo semestrais, devendo estes serem ajustados de forma contínua, refletindo as mudanças no ambiente operacional;

- Classificação de todas as atividades relacionadas ao ciclo de vida: verifica-se que o ciclo de vida sempre irá começar por meio da identificação inicial de todas as necessidades do cliente, abrangendo as seguintes fases: planejamento, pesquisa, projeto, desenvolvimento, produção, avaliação, utilização, apoio logístico, obsolescência e baixa. Portanto, o custo de todas as atividades que compõem o ciclo de vida acaba por representar o custo do ciclo de vida do próprio produto.

- Segunda etapa: rastreamento de todos os recursos por meio dos seguintes passos:

- Determinação da fonte de dados que podem advir da razão geral ou mesmo de uma análise totalmente detalhada da engenharia industrial, existindo uma relação entre as atividades de um sistema com as características físicas e também de desempenho similar.

- Agrupamento dos custos contabilizados classificando de acordo com os tipos de gastos, onde se escolhe a razão geral como fonte de dados dos custos, sendo os valores sempre semelhantes aos resumidos por categoria natural de custos;

- Estabelecimento de uma relação causal por meio da definição de uma atividade comum a produção e também a atividade;

- Rastreamento de todos os custos relacionados a pessoa sempre por meio do tempo ou mesmo da produção física da atividade. Assim, apenas será válida se o esforço realmente completar a produção individual homogênea. Neste caso se utiliza o tempo gasto pelos funcionários quando trabalham em várias atividades ou mesmo caso a produção requeira atividades de esforços diferentes. Para o rastreamento dos custos relacionados a pessoa e as atividades torna-se imprescindível as informações sobre as atividades realizadas pelo funcionário,

sendo os custos relacionados a pessoal por departamento e uma base de relação causal;

- Rastreamento dos demais custos às atividades, onde se deve observar que nem todos os custos são rastreados de forma efetiva as atividades. Assim, poucas vezes se debita os custos por inteiro de um departamento às atividades. Os custos considerados como não rastreáveis são os custos gerais do departamento (BRIMSON, 1996).

- Terceira etapa: determina-se a medida de desempenho da atividade: ocorre a relação entre as medidas de desempenho, fazendo com que a modificação de uma atividade ocasione impacto simultâneo de todos os aspectos das medidas de desempenho (BRIMSON, 1996);

- Quarta etapa: seleção das atividades, envolvendo os seguintes passos:

- Determinação das medidas de atividade envolvendo as entradas, saídas ou mesmo os atributos físicos de uma atividade determinada;

- Reunião estatística sobre produção e transações, onde se determina a frequência da ocorrência da atividade, que segundo Brimson (1996) o período de tempo usado para as estatísticas de volume da atividade deverá sempre corresponder ao mesmo período usado na determinação da base de custo;

- Validação da razoabilidade da medida de atividade onde se detecta a falta de homogeneidade conforme se analisa a atividade; e

- Quinta etapa: cálculo do curso por atividade, onde se rastreia o custo advindo da atividade, selecionando uma medida de produção e determinando o volume da medida de atividade, possibilitando que a empresa complete o processo de custeio por atividade.

Neste sentido, Kaplan e Cooper (1998) acabam apresentando as seguintes etapas para o cálculo do custo das atividades, bem como, dos objetos de custeio presentes no sistema ABC:

- Primeira etapa: desenvolvimento do dicionário de atividades: no presente caso o desenvolvimento do sistema ABC possibilita que a organização identifique todas as atividades executadas, sendo estas descritas por verbos, onde os seus objetivos são sempre associados. Esta identificação acaba gerando um dicionário que possibilita o relacionamento e a definição de cada atividade ora executada;

- Segunda etapa: tem como função determinar quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades, neste caso o sistema ABC apresenta

um mapa que inclui as despesas relativas a recursos a atividades. Desta forma, utiliza-se geradores de custos de recursos que associam os gastos e também as despesas, levando em consideração as informações geradas pelo sistema financeiro ou contábil da organização por meio das atividades realizadas. Neste sentido, Kaplan e Cooper (1998) retratam que os recursos são na realidade a base de custo para o modelo, sendo que o recurso compreende um agrupamento isolado e homogêneo de custos existentes que acabam representando uma função semelhante, ou no caso de pessoas, apresenta um perfil de trabalho muito semelhante. Portanto, a soma de todos os recursos tem como função incluir um modelo equivalente ao custo total de uma empresa, dentro de um determinado período de tempo determinado. Deste modo, o sistema financeiro da instituição classifica as despesas por códigos. Na presente etapa os geradores de custos utilizam despesas geradas por sistema para calcular o quanto está se gastando em determinadas atividades de compra de materiais e lançamento de produtos novos;

- Terceira etapa: tem como finalidade a identificação dos serviços e clientes da instituição. Para Kaplan e Cooper (1998) a presente etapa é considerada a mais importante, pois, possibilita a identificação dos produtos, serviços e clientes, permitindo tornar as atividades mais eficientes e calcular a adequar a remuneração da instituição. Portanto, Goulart (2000) retrata que um hospital é formado por atividades, onde os direcionadores de custo abrangem o número de pacientes admitidos, bem como, os custos totais, onde se atribui as atividades pelo número de pacientes admitidos, obtendo-se um custo de admissão por paciente;

- Quarta etapa: seleciona os geradores de custos da atividade que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes da instituição. Para Kaplan e Cooper (1998) a ligação existente entre atividades e objetos de custos como os produtos, serviços e clientes é realizada por geradores de custo da atividade. Assim, um gerador de custo de atividade é na realidade uma medida quantitativa do resultado de uma atividade. Deste modo, tem como objetivo a obtenção de uma taxa ou mesmo índice direcionador de custo, onde se divide o custo total da atividade pelo direcionador de custo. Deste modo, o custo da atividade é atribuído ao serviço com base na utilização do direcionador de atividade.

Quadro 3 - Vantagens e Desvantagens da Utilização do Custeio ABC

<p>Informações gerenciais relativamente mais fidedignas.</p> <p>Adequa-se mais facilmente às organizações de serviços.</p> <p>Menor necessidade de rateios arbitrários.</p> <p>Atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade.</p> <p>Obriga a implantação, permanência e revisão de controles internos.</p> <p>Proporciona melhor visualização dos fluxos dos processos.</p> <p>Identifica, de forma mais transparente, onde os itens em estudo estão consumindo mais recursos.</p> <p>Identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade.</p> <p>Pode, ou não, ser um sistema paralelo ao sistema de contabilidade.</p> <p>Pode fornecer subsídios para gestão econômica, custo de oportunidade e custo de reposição.</p>	<p>Gastos elevados para implantação.</p> <p>Alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados.</p> <p>Necessidade de revisão constante. Leva em consideração muitos dados.</p> <p>Informações de difícil extração.</p> <p>Dificuldade de envolvimento e comprometimento dos servidores municipais.</p> <p>Necessidade de reorganização da azienda antes de sua implantação.</p> <p>Dificuldade na integração das informações entre departamentos.</p> <p>Falta de pessoal competente, qualificado e experiente para implantação e acompanhamento.</p> <p>Necessidade de formulação de procedimentos padrões.</p> <p>Maior preocupação em gerar informações estratégicas do que em usá-las.</p>
---	---

Fonte: PORTO, M. A. Implantação do Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) no Serviço Público.

3 - METODOLOGIA

3.1 - Tipo e descrição geral da pesquisa

A metodologia deste trabalho é de natureza descritiva. A pesquisa descritiva procura, como diz o nome, descrever algo, em geral, característica ou função de mercado, pode descrever as características do problema, estimar a porcentagem de repetições, determinar as percepções das características apresentadas, definir o grau até o qual as variáveis estão associadas se fazer previsões específicas (MALHOTRA, 2004).

3.2 - Caracterização do objeto fenômeno de estudo

A apuração e o controle dos custos hospitalares constituem uma absoluta necessidade dentro das instituições hospitalares públicas e privadas no aspecto geral, pois enquanto a primeira serve de instrumento eficaz de gerência e acompanhamento dos serviços, a segunda permite a implantação de medidas corretivas que visem a um melhor desempenho das unidades, com base na possível redefinição das prioridades essenciais, aumento da produtividade e racionalização do uso de recursos dentre outras medidas administrativas.

O sistema de custeio ABC permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os objetos de custos. Nele, os custos tornam-se visíveis e passam a ser alvos de programas para sua redução e de aperfeiçoamento de processos, auxiliando, assim, as organizações a tornarem-se mais lucrativas e eficientes. Com seu poder de assinalar as causas que levam ao surgimento dos custos, o ABC permite aos gerentes uma atuação mais seletiva e eficaz sobre o comportamento dos custos da organização.

O ABC determina que atividades consomem os recursos da empresa, agregando-as em centros de custos por atividades. Em seguida, e para cada um desses centros de atividades, atribui custos aos produtos baseado em seu consumo de recursos. Com isso, é possível se determinar quais são os produtos

subcusteados e quais são os supercusteados, possibilitando uma melhoria nas decisões gerenciais. O ABC permite ainda que se tome ações para o melhoramento contínuo das tarefas de redução dos custos, como a melhora dos serviços, avaliação das iniciativas de qualidade, corte de desperdícios, aprimoramento dos processos de negócio da empresa, entre outros

No sistema de custeio ABC a atribuição dos custos indiretos são feitos em dois estágios. No primeiro estágio, denominado de “custeio das atividades”, os custos são direcionados as atividades. No segundo estágio, denominado de “custeio dos objetos”, os custos das atividades são atribuídos aos produtos, serviços e clientes. Assim como os demais sistemas de custeio, ele também tem suas restrições, e entre elas a de não ser aceito pelo fisco.

Pelas suas próprias características, o ABC tem como fortes candidatas a sua implantação as organizações que utilizam grande quantidade de custos indiretos no seu processo produtivo e que tenham significativa diversificação em produtos, processos de produção e clientes.

Embora suficientemente simples, o sistema de custeio ABC, tem contribuído para melhorar sensivelmente a tradicional metodologia de análise de custos. Seu objetivo é rastrear as atividades mais relevantes, para que se identifiquem as mais diversas rotas de consumo dos recursos da empresa. Por meio dessa análise de atividades, busca-se planejar e realizar o uso eficiente e eficaz dos recursos da empresa. A atribuição de custos às atividades é feita de uma forma criteriosa de acordo as seguintes prioridades:

1) alocação direta: isto se faz quando há uma identificação clara, direta e objetiva de certos itens de custos com certas atividades;

2) rastreamento: é uma alocação com base na identificação da relação, causa, efeito, entre a ocorrência da atividade e a geração de custos. Essa relação é expressa através de direcionadores de custos de primeiro estágio, também conhecidos como direcionadores de custos e recursos;

3) rateio: o rateio é realizado quando não há a possibilidade de utilizar nem a alocação direta, nem o rastreamento.

A medida que as empresas utilizam tecnologia de produção mais avançadas os custos indiretos de fabricação aumentam e o valor da mão-de-obra direta diminui. Assim a distribuição dos custos indiretos proporcionalmente a mão-de-obra direta conduz a um custeio incorreto dos produtos. Nesse intenso movimento de

mudanças o processo de gestão empresarial passa por novos desafios e os gestores, necessariamente, passam a trabalhar com novos modelos de decisão e esses novos modelos de decisão demandam novas informações. Não podemos esquecer que a informação é a matéria-prima do processo de tomada de decisões.

3.3- Participantes

Para realização deste trabalho foram escolhidos tanto hospitais da área privada quanto da área pública, de forma geral, todos se enquadram nos dados analisados neste estudo. A área de atuação não se restringiu somente ao Distrito Federal como também as demais unidades da federação.

A definição se deu de forma sistemática onde foram observadas características que diferenciam cada instituição seja pública ou privada. Foi observado tamanho, localização geográfica, indicadores sócio financeiros regionais, especialidades oferecidas, demanda, representatividade tanto na sociedade quanto no mercado.

Todos as instituições pesquisadas são de extrema importância no seguimento médico hospitalar tanto em sua parte assistencial, como em seu corpo clínico e alguns sendo referência em determinadas especialidades.

3.4- Procedimentos de coleta e de análise de dados

O procedimento será a pesquisa bibliográfica, onde primeiramente se fará o levantamento dos livros, revistas e artigos disponíveis em meios eletrônicos, conversas informais, observações in loco e análise pessoal de dados e informações.

Objetiva-se fazer uma revisão bibliográfica com o intuito de identificar as vantagens, desvantagens e dificuldades de implantação do modelo.

4 - DISCUSSÃO E RESULTADOS

A contabilidade de custo torna-se um instrumento de suma importância para o gerenciamento das operações, dando suporte aos gestores na produção de informações para diversos níveis gerenciais das empresas, apoiando-os no planejamento, controle e na tomada de decisão.

Para Martins (2010, p. 21), o auxílio no controle e nas tomadas de decisões são duas funções importantes na Contabilidade de Custos.

É o ramo da contabilidade onde as informações destinam-se à gestão da empresa, a qual subsidia os gestores para o planejamento e controle de suas operações, auxiliando nas funções de determinação de desempenho, classifica e registra dados operacionais das diversas atividades de uma empresa (MARTINS, 2010, p. 22)

A contabilidade de custo surge com a revolução industrial, com a intenção de determinar ou identificar os custos dos produtos produzidos. Antes disso, basicamente era utilizada a contabilidade financeira para avaliação do patrimônio e apuração de resultado. Assim, o resultado era obtido subtraindo-se os custos dos produtos (mercadorias) vendidos da receita obtida pela empresa, desse lucro ainda eram deduzidas as despesas incorridas para funcionamento da empresa. (BORNIA, 2010, p. 11).

Conforme Mattos (2002, p. 49), a contabilidade geral e a contabilidade de custos encontram-se compreendidas dentro de um sistema contábil de qualquer empresa. Enquanto a contabilidade de custo consiste em uma segmentação da contabilidade geral destinada especificamente à contabilização de custo, a contabilidade geral tem como objetivo relatar a situação patrimonial.

Segundo Bornia (2010, p. 16), mesmo com o aparecimento das empresas industriais, os resultados continuaram sendo calculados da mesma forma que as empresas comerciais. No entanto, os custos dos produtos não eram conhecidos pelas empresas, pois, não se compravam nada pronto, as empresas eram obrigadas a transformarem tudo, da matéria prima ao produto acabado (materiais, itens, pessoal, equipamento, energia).

Atkison et al (2011, p. 125), afirmam que:

Custo é definido como valor monetário dos bens e serviços expendidos para obter benefícios atuais ou futuros. Custos não são necessariamente despesas. As despesas estão relacionadas na demonstração de resultado. Pode representar os custos pelos quais os benefícios já foram recebidos no período fiscal corrente, como o custo dos produtos vendidos.

Nessa situação não era tão simples o cálculo dos custos dos produtos vendidos, pois existiam vários itens consumidos para produção do produto. Desta forma, após a Revolução Industrial, quando as indústrias começavam a se desenvolverem, a dificuldade na determinação do custo culminou com o aparecimento da contabilidade de custos, voltada inicialmente para avaliação dos inventários (BORNIA, 2010, p. 12).

De acordo com Bornia (2010, p. 12), com a evolução das empresas e consequentemente a complexidade do sistema de produção, constatou que o auxílio da contabilidade de custo era de suma importância para o controle gerencial, no entanto, o sistema de custo pode fornecer informações importantes para o controle e a tomada de decisão.

Porém, a contabilidade de custo não é somente voltada à indústria ou produto acabado, nas empresas de serviços ela também é utilizada como ferramenta de gerenciamento.

De acordo com Mattos (2002, p. 33), a contabilidade de custo se utiliza das demonstrações da contabilidade geral, tais como balanço patrimonial e demonstração de resultado e das informações de custos dos produtos e serviços. Na demonstração de resultado de uma empresa de serviços, a informação de custo é representada pela expressão “custos dos serviços prestados”, já nas empresas industriais e comerciais, as demonstrações utilizadas são representadas respectivamente por custo de produto vendido (CPV) e custo das mercadorias vendidas (CMV).

Afirma Mattos (2002, p. 49) que no caso de um hospital, essas denominações necessitam de adequação. A expressão “serviço em andamento” estaria representando todos os serviços em elaboração, compreendendo a acumulação dos custos incorridos com o paciente ainda em tratamento e que, portanto, não tem sido registrada a receita de vendas correspondente, embora a contabilidade de custo tenha orientado a contabilização dos serviços em andamento (representa um

serviço em elaboração contabilizado no balanço patrimonial, sem ter gerado a receita correspondente).

Mattos (2002, p. 50) diz que muitos hospitais têm utilizado o mecanismo de apropriação da receita proporcional à permanência do paciente, em vez da “estocagem” dos custos de produção. Apesar de não deixar de ser, respeitando o princípio de competência de exercício, ainda que não esteja da forma tradicional da contabilidade.

A adoção dessa forma de contabilização faz com que a receita acompanhe os custos, em vez dos custos acompanharem a receita. Sendo assim, utiliza-se o regime de apropriação da receita, reconhecendo-a mesmo dentro do mês da prestação de serviços e os custos incorridos contabilizados como custos dos serviços prestados, não havendo assim, o registro na conta “serviços em andamento”.

De acordo com Mattos (2002, p. 50), pelas condições normais da contabilidade de custo, a receita só será reconhecida na alta do paciente, tratando-se de um serviço em elaboração, ainda não vendido e o correspondente registro de custo de produção incorrido até o final do mês, sob o título de serviços em andamento.

Para tanto, a contabilidade de custos torna-se um instrumento inquestionável na formação de informações sob forma gerencial da gestão de uma instituição de saúde, devendo constituir seus sistemas de custos adequados ao seu perfil e aos objetivos da instituição.

As necessidades de informações de custos frequentemente estão nos gerentes para ajudá-los a tomar decisões. Informações importantes tais como: demanda de mercado e os dados de custos de sua marca e das concorrentes, comparação de custos de produção por instalações, para análise de retorno de cada área e desempenho de gerentes, controle bem-sucedido das operações hospitalares apresentam os custos orçados em comparação às quantias gastas em cada departamento e o reembolso dos custos pelas seguradoras (ATKISON et al 2011, 124).

De acordo com Bornia (2010, p. 30), a análise de um sistema de custo pode ser efetuada sob dois pontos de vista, inicialmente se o tipo da informação gerada é adequado às necessidades da empresa e analisar quais as informações que seriam importantes e que deveriam ser fornecidas.

Para tanto Bornia (2010, p. 30) afirma que “Essa discussão está intimamente relacionada com os objetivos do sistema, pois a relevância das informações depende de sua finalidade”. Sendo assim o que é importante para uma decisão pode não ser importante para outra.

Ainda de acordo com o mesmo autor, a outra visão no estudo do sistema diz respeito à parte operacional deste, ou seja, como serão processados os dados e qual a qualidade da informação que ele vai gerar, o método de custeio será empregado para se referir ao sistema considerado sob esse prisma.

Conforme Martins (2000, p. 23), inicialmente se faz necessário entender à complexidade da atividade hospitalar e a partir disto a aplicação de ferramentas que auxiliem na apuração do custo. A administração hospitalar desenvolve uma diversidade de processos especializados, desde tratamento, prevenção e cura.

A estrutura hospitalar deve ser departamentalizada de uma maneira que atenda aos serviços que é de sua atividade principal. O tratamento médico cerca-se de várias atividades de apoio, sendo hotelaria que atende a internação, serviço de Nutrição e Dietética (SND) a alimentação, lavanderia, farmácia, manutenção, administração, etc. (MARTINS, 2000, p. 52)

Considerando sua complexidade a contabilidade de custos é uma ferramenta de extrema importância para a atividade minimizar seus gastos, definir preços aos serviços, maximizar lucros e auxiliar na administração dos recursos. Na visão de Martins (2000, p. 21):

É um instrumento de trabalho fundamental para a otimização das operações do hospital, alertando a administração para quaisquer resultados que exijam correção; auxiliam na determinação do preço de venda, nas decisões de investimentos em imobilizado, na expansão de instalações hospitalares, na definição dos volumes de estoques de materiais e medicamentos, etc.

Finkler (1994 apud FALK, 2001, p. 18), considera a contabilidade de custos como instrumento da gerência financeira com capacidade de gerar informações sobre o organismo empresarial.

Entendem-se por custos hospitalares os gastos relativos a materiais, os serviços e a infraestrutura utilizados na produção médica do hospital.

Atualmente a competitividade vem cada vez mais transformando todos os negócios, e assim, acaba por ser afetado de forma direta pela globalização, vindo

consequentemente a atingir os gestores das organizações de forma com que estes venham a tomar atitudes que tornem a empresa extremamente competitiva. A tendência nos dias atuais é a redução de custos, bem como a melhora de forma continua para a busca de resultados que venham a alavancar a organização.

Assim, deve-se sempre procurar entender as atividades, bem como os resultados econômicos da organização, sendo a mesma tarefa difícil, pois se devem achar sistemas eficazes para os processos decisórios.

É necessário a atualização, principalmente em relação a adoção de novas estratégias em relação a competitividade, seja a longo como a curto prazo, sempre com o objetivo de resultados tidos como duradouros.

Em estudo feito por Magalhaes (2002, p. 61-62), em um centro de diagnóstico por imagem, para verificar a importância de um sistema de informações para melhorar a gestão de custos deste local. A autora concluiu que:

Através do sistema de informação foi possível identificar e relacionar todos os gastos da empresa e seus produtos e serviços e assim conhecer a realidade de todos os ganhos e perdas do processo produtivo. É uma ferramenta muito útil para que a empresa tenha uma melhor visão sobre seus investimentos, e assim gerenciar melhor suas futuras aplicações e até controlar de maneira mais eficaz seus recursos. Constatou-se no decorrer da implantação que as pessoas possuem uma grande resistência diante da solicitação de levantamentos de dados, observou-se mais frequentemente nos setores de apoio (operacional), pois a visão é apenas atender o cliente, o mais rápido possível e por este motivo não se pode “perder” tempo com esse tipo de solicitação.

Continuando, a autora conclui que:

Com a implantação do sistema de informação nesta empresa de diagnóstico por imagem, e o posterior aprimoramento das bases de alocação de custos e despesas, obter-se-á informações mais detalhadas, pois nesta empresa há uma grande quantidade de tipos de exames, como por exemplo, o ultrassom pode ser de tórax, de pescoço, de abdômen total, abdômen superior entre outros, e somente através de um sistema de informação é possível determinar o valor do exame de ultrassom de tórax para cada um dos atendimentos, obtendo a informação de quanto realmente aquele paciente gerou de receita, diferentemente do que acontece quando se faz a apuração de custos por meio de planilhas eletrônicas.

Verificando a conclusão da autora, percebe-se que é importante implantar um sistema de informação para melhorar a gestão de custos neste tipo de organização.

O custo para servir é interessante para ser aplicado nas clínicas ou hospitais que utilizam este serviço.

Ao se analisar a rentabilidade, verifica-se que esta é imprescindível para o processo de formulação de estratégias e também otimização do lucro da organização.

Esta análise é importante para o cálculo da lucratividade por cliente, e, portanto, o cálculo dos custos de atendimento dos clientes.

Diante disto, ao se analisar o custo para servir, verifica-se que o mesmo é baseado no sistema de custeio mais adequado para mensurar os custos de atendimento aos clientes. Deste modo, Kaplan e Cooper (1998) retratam a idéia da utilização do sistema ABC para a apuração do custo para servir, levando-se em consideração a complexidade dos produtos, clientes e serviços.

Portanto, o custo para servir possibilita maior ênfase nos custos das atividades, voltando-se para o atendimento a clientes. O custo de servir apresenta as idéias a serem utilizadas para a demonstração da lucratividade.

Para Stapleton et al. (2004) o sistema de custo de servir é visto como ferramenta logística, recomendando-se a alocação das despesas de vendas, marketing, distribuição e administração relacionados aos objetos de custeio.

Segundo Kaplan e Cooper (1998) existe uma restrição contra a alocação aos clientes, pois, as despesas são vistas como fixas e qualquer alocação.

Desta forma, por meio do custo de servir os gestores podem identificar todas as características que fazem com que uns custos sejam mais elevados que outros. Assim, o custo para servir abrange os custos das atividades estando relacionadas com a prestação de serviços aos clientes, bem como, a mensuração por meio da metodologia de custeio baseado em atividades, objetivando a análise de lucratividade de clientes.

Assim, entre os custos de servir é possível destacar a figura da rentabilidade de clientes. Portanto, determina-se a margem de contribuição ou a margem bruta dos produtos, deduzindo-se os custos para servi-lo.

Verifica-se que a mensuração do custo para servir é sempre voltada para a mensuração da rentabilidade dos clientes. Portanto, a mensuração do custo de atendimento aos clientes é a mesma que trata a análise e rentabilidade de clientes.

Por meio da informação dos custos de servir é possível modificar o relacionamento com clientes considerados como não lucrativos por meio de ações a preços ou mesmo revisão de atividades voltadas ao atendimento aos clientes.

Para Braithwaite e Samakh (1998) por meio do custo para servir é possível promover mudanças no meio competitivo, envolvendo questões como custo da variedade, administração dos clientes, objetivos de serviços, entre outros.

Importante salientar que uma grande variedade de produtos contribui severamente para o resultado do empreendimento, permitindo uma correta análise do desempenho organizacional.

Segundo Gebert (1996) o custo para servir também possibilita o gerenciamento dos canais de vendas, onde se leva em consideração a análise de lucratividade de clientes, passando a arrecadar informações sobre os clientes não lucrativos, focando sempre a atenção nas inovações e estratégias que reduzam a falta de lucros de um cliente determinado.

Também ficou claro neste estudo que é recomendado que as instituições hospitalares voltem sua atenção para o ABC, discutindo assuntos sobre os custos, compartilhando os temas relacionados a organização, contribuindo de forma significativa para o planejamento da mesma. Outro fator que é possível verificar são os problemas relacionados a análise dos custos, principalmente por falta de auxílio na implantação de processos na organização e a existência de uma hierarquia no processo de comunicação, que acaba por dificultar a fluência da informação na organização, tornando, deste modo, primordial o ABC.

Nas conversas realizadas com gestores, administradores, contadores entre outros das instituições privadas foi relatado em sua maioria a dificuldade muitas vezes encontrada em balancear despesas com uma margem de lucro satisfatória. Isto ocorre devido a um certo grau de desconhecimento dos custos efetivos atrelados aos diversos processos e atividades realizados no âmbito de cada departamento e setor.

Foi constatado que tanto a parte financeira, de gestão e também operacional estão carentes de informações mais detalhadas dos custos para exercerem de forma satisfatória suas funções.

Na esfera pública os funcionários nas conversas e relatos realizados colocaram também essa dificuldade a qual dificulta a forma e eficiência de gerir a verba pública ocasionando uma má distribuição e de certa forma por não dizer uma

má utilização desta pelas instituições, departamentos e setores e com isso gerando discrepâncias em relação a investimento x resultado. A maioria dos profissionais abordados confirmam em seus relatos que se tivessem em mãos uma análise profunda e detalhada dos custos dos processos e atividades obteriam os resultados almejados e necessários em suas instituições. Estas informações aqui relatadas foram obtidas de diversas áreas, tanto administrativa, financeira, contábil e até operacional visitadas,

Portanto, o custo para servir e o ABC traz a análise da lucratividade dos clientes, baseando-se nos processos de atividades, atraindo, conseqüentemente, maior rentabilidade para a instituição.

5 - CONCLUSÃO

De um modo geral a gestão tem como finalidade orientar as estratégias da própria organização, sincronizando os custos da instituição com a administração da empresa. Neste contexto, o ABC é considerado como ferramenta voltada para dirigir e controlar a organização como um todo, com finalidade principal a obtenção dos objetivos desta, adicionando valor, ao mesmo tempo em que proporciona equilíbrio aos riscos em relação ao retorno dos custos e seus procedimentos. Neste sentido, os custos de servir são as principais atividades voltadas para o atendimento a clientes, abrangendo também os custos das atividades e também podem ser muito eficientes na gestão de custos.

Com isso, pode-se concluir que o sistema de gestão de custos mostra-se como poderoso aliado não só aos estudos para definição de formas de ação, mas principalmente na ação prospectiva, em que cenários e movimentos de mercados podem ser analisados e avaliados com vistas à definição de meios de ação, com a identificação de estratégias apropriadas.

Ficou claro que a gestão de custos em instituições hospitalares não é muito diferente de clínicas de diagnóstico por imagem, já que dentro de hospitais também há setores de diagnóstico por imagem que devem ter uma gestão de custos eficiente. Quando se menciona o ABC em hospitais verifica-se que é de extrema importância a presença do mesmo, principalmente porque sem controle não se pode gerenciar uma organização, deixando conseqüentemente que esta venha a perecer.

Em diversos casos, parâmetros podem ser alcançados, sendo que estes por vezes são impossíveis sem a realização de um grande orçamento, bem como, a contratação de consultorias especializadas com suas melhores práticas, que trazem consigo o conjunto estruturado de processos, responsabilidades e controles entre os custos hospitalares.

Neste contexto, a proposta básica do ABC não se apresenta como nova, mas ainda se torna por vezes distorcida quando da sua implementação pelos gestores, em um nível menos estratégico, não levando a nenhum lugar.

De certa forma o que mais gera preocupação aos gestores são os custos ante uma elevação dos procedimentos realizados, tornando necessária a

mensuração dos recursos consumidos, a fim de obter um melhor funcionamento e uma melhor utilização dos recursos.

Neste contexto, os cenários de controles acabam por serem “atropelados” nas instituições hospitalares, pois os processos não são seguidos e as responsabilidades acabam se perdendo, onde todo mundo é indisciplinar em razão do tempo o resultado é um produto final é um produto final mal-acabado, clientes insatisfeitos, entre outros resultados totalmente desfavoráveis.

A importância do ABC é de extrema relevância na organização hospitalar, mesmo existindo por vezes dificuldades de se implantar a presente metodologia, pois não existe uma discussão de forma colegiada, mas sim, imposições a todos, como um meio autoritário.

Em relação a parte de auditoria pode-se constatar de forma clara o quanto o sistema ABC contribui para eficiência e eficácia neste processo que deve ser periódico e sistemático. Através do ABC a avaliação do processo de gestão no que se refere a aspectos como a governança corporativa, gestão de riscos e procedimentos de aderência e adequação as normas, regulamentos e metodologia de trabalho fica sobremaneira mais objetiva e clara a fim de apontar eventuais desvios, falhas e vulnerabilidades as quais as organizações estão sujeitas em suas várias vertentes.

No estudo de caso feito por Magalhães, ficou claro que é necessária a implantação de um sistema de informações para a melhoria da gestão de custos, tanto em instituições hospitalares quanto em clínicas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

ATKINSON, Anthony; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S. et al. Contabilidade gerencial; trad. André Olímpio Nosselman Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.

BORNIA, Antônio Cezar. Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas. – 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

BRAITHWAITE, A.; SAMAKH, E. The cost-to-serve method. International Journal of Logistics Management, v. 9, n. 1. p. 69-84, 1998. In: ROBLES JR, Antonio; ROBLES, Leo T.; FARIA, Ana C. Custos para servir: uma proposta de aplicação para uma empresa de tintas. Disponível em <http://www.logicon.org.br/arquivos/92.pdf>. Acesso em maio de 2015.

BRIMSON, James. Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades; trad. Antonio T. G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996.

CALDAS, M.A.E. Estudos de revisão da literatura: fundamentação e estratégia metodológica. São Paulo: HUCITEC: INL, 1986.

CERRI, Paulo. Profissionalismo na administração. Disponível em: <http://www.ahmg.com.br/profissi.htm>. Acesso em maio de 2015.

CHING, Hong Yuh. Palestra sobre a gestão por atividades em empresas de serviços. Florianópolis, 2001. In; ABBAS, Katia. Gestão de custos em organizações hospitalares. 2001. Disponível em <http://www.gea.org.br/scf/ABC%20para%20hospitais.pdf>. Acesso em maio de 2015

COGAN, Samuel. Custos e preços: formação e análise. São Paulo: Pioneira, 1995

ESTEVEZ, Maria Josefa Vilar. A utilização de custos em hospitais paulistas: um estudo preliminar. São Paulo, 1992. Dissertação de Mestrado em Saúde Pública. Faculdade de Saúde Pública da USP, 1992

FALK, James Anthony. Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologia e aplicações. São Paulo: Atlas, 2001.

GEBERT, P. Managing customers through cost-to-serve. CMA Magazine. Hamilton. v. 70, n.7, p. 22-23, 1996. In; ABBAS, Katia. Gestão de custos em organizações hospitalares. 2001. Disponível em <http://www.gea.org.br/scf/ABC%20para%20hospitais.pdf>. Acesso em maio de 2015.

GERSDORFF, Ralph C. J. von. A contabilidade de custos no Brasil – Qual seria um sistema prático, simples, eficaz? Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, n.33, p.34-46, 1980.

GOULART, Rosângela Leonor. Custeio baseado em atividade (ABC) aplicado em um serviço de radiologia em unidade hospitalar. Florianópolis, 2000. Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção. PPGEP/UFSC, 2000

GUIMARÃES, José Ribeiro Soares; JANNUZZI, Paulo de Martino. Indicadores sintéticos no processo de formulação e avaliação de políticas públicas: limites e legitimidades. XIV Encontro Nacional de Estudos Populacionais, ABEP, Caxambu/MG, set.2004.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. Custo e Desempenho: Administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 2000.

MACHLINE, C. et al. O hospital e a visão administrativa contemporânea. São Paulo: Pioneira, 1983.

MAGALHAES, Patricia S. M. Sistema de informação como ferramenta de apuração e gestão de custos. Um estudo de caso em uma empresa prestadora de serviços de diagnóstico por imagem. 2008. Disponível em <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis292235>. Acesso em maio de 2015.

MALHOTRA, Naresh K. Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada. 3. ed. Porto Alegre, RS: Bookman, 2004. 719 p.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. São Paulo: Atlas, 2001

MATTAR, Fauze Najib. Pesquisa de Marketing: metodologia, planejamento. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999, v. 1

MATTOS, José Geraldo de. Custo de produção (história, teoria & conceitos). 2002

MEDICI, André César; MARQUES, Rosa Maria. Sistemas de custo como instrumento de eficiência e qualidade dos serviços de saúde. Cadernos Fundap. Rio de Janeiro: FGV, p.47-59, jan. /abr. 1996.

MENDONÇA, Alzino FURTADO et al. Metodologia científica: guia para elaboração e apresentação de trabalhos acadêmicos. Goiânia: Alfa, 2003.

MÜLLER, Mary Stela; ECHENIQUE, Vera Lucia L. B. Manual de elaboração de monografias. 2 ed. Londrina, UEL/ CPG, 1985

NAKAGAWA, Masayuki. ABC: custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1993

OLIVEIRA, Cícero de. O Hospital do futuro no Brasil. 1998. Disponível em: <http://www.ciahospitalar.com.br>. Acesso em maio de 2015.

ROCCHI, Carlos Antonio de. Apuração de custos em estabelecimentos hospitalares. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, n. 41, p.19-27, 1982.

SANTOS, Milton. Espaço e método. 3ª ed. São Paulo: Nobel, 1994.

SEVERINO, A. J. Metodologia do Trabalho Científico. 21. ed. São Paulo: Cortez, 2000.

SIQUEIRA, Moema Miranda de. Organização dos serviços de saúde: trajetória de pacientes e metas operacionais em hospitais. São Paulo, 1985. Tese de Doutorado em Administração. Faculdade de Economia e Administração/USP, 1985

STAPLETON, D.; PATI, S.; BEACH, E.; JULMANICHOTI, P. Activity-based costing for logistics and marketing. *Business Process Management Journal*, v. 10, n. 5 p. 584-597, 2004. In: GUERREIRO, Reinaldo; MERSCHMANN, Elvira V. V.; BIO, Sergio R. Mensuração do custo para servir e análise de rentabilidade de cliente: uma aplicação em indústria de alimentos no Brasil. *Revista de administração. ERA USP*. Disponível em http://www.rausp.usp.br/Revista_eletronica/v1n2/artigos/v1n2a6.pdf. Acesso em maio de 2015.

STERN, Bernhard J. A saúde das cidades e o primeiro movimento de saúde pública. *Medicina social: aspectos históricos e teóricos*. São Paulo: Global, p.84-94, 1983.

TOGNON, Ivanir Vitor. 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. Florianópolis, 2000. Dissertação de Mestrado em Administração. Curso de Pós-Graduação em Administração/UFSC, 2000