



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUARIA,
CONTABILIDADE E SECRETARIADO
MESTRADO PROFISSIONAL EM CONTROLADORIA

SISTEMA DE CUSTOS PARA OS HOSPITAIS PÚBLICOS
MUNICIPAIS: ESTUDO NO HOSPITAL DISTRITAL
GONZAGA MOTA – MESSEJANA (HDGMM)

ALZENIR MORAIS FERREIRA

Fortaleza
2008

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUARIA,
CONTABILIDADE E SECRETARIADO.
MESTRADO PROFISSIONAL EM CONTROLADORIA**

ALZENIR MORAIS FERREIRA

**SISTEMA DE CUSTOS PARA OS HOSPITAIS
PÚBLICOS MUNICIPAIS: ESTUDO NO HOSPITAL
DISTRITAL GONZAGA MOTA MESSEJANA (HDGMM)**

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de mestre em Controladoria. Universidade Federal do Ceará. Programa de Pós-Graduação em Controladoria. Área de concentração: Contabilidade de custos.

Orientador: Prof. Dra. Maria da Glória Arrais Peter

Fortaleza

2008

Ficha Catalográfica

F 368 s Ferreira, Alzenir Morais

Sistema de custos para hospitais públicos municipais: estudo no hospital distrital Gonzaga Mota – Messejana (HDGMM)./ Alzenir Morais Ferreira. – Fortaleza, Universidade Federal do Ceará, 2008.

203 fs.: il.

(Dissertação de Mestrado Profissional em Controladoria)

1. Instituições de saúde - administração 2. Instituições de saúde – controle de custo I. Título

CDD: 362.11068

ALZENIR MORAIS FERREIRA

**SISTEMA DE CUSTOS PARA OS HOSPITAIS PÚBLICOS MUNICIPAIS: ESTUDO
NO HOSPITAL DISTRITAL GONZAGA MOTA – MESSEJANA (HDGMM)**

Esta dissertação foi julgada e aprovada adequada para obtenção do título de Mestre em Controladoria no Programa de Pós-Graduação em Controladoria da Universidade Federal do Ceará

Aprovada em ____/____/____

Apresentada à Comissão Examinadora composta pelos professores:

Prof^a.Dra.Maria da Gloria Arrais Peter - Orientadora
Universidade Federal do Ceará

Prof. Marcus Vinicius Veras Machado, Phd.
Universidade Federal do Ceará

Prof^a. Ana Maria Fontenelle Catrib
Universidade de Fortaleza (UNIFOR)

Professora. Dra. Sandra Santos
Coordenador do Curso

Dedico este trabalho à minha mãe, Maria Fernandes, e aos meus filhos Vanessa e Ubirajara Junior.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, que sempre estará presente em minha vida, tanto nos momentos de reflexão como nos de agradecimento;

Aos meus filhos Vanessa e Ubirajara Junior, estes que sempre estiveram ao meu lado, dando-me força para continuar e terminar esta jornada;

À minha mãe, que sempre será meu modelo de vida, exemplo de amor e dedicação;

À Sonia, uma pessoa especial que durante todo o tempo esteve presente, pelo estímulo e apoio incondicional, por muitas vezes assumir o papel de mãe dos meus filhos, para que eu pudesse me dedicar inteiramente aos meus estudos;

À Professora Dr^a. Maria da Gloria Arrais Peter, minha orientadora, pelo incentivo, pela sábia conduta de orientadora, pela atenção despendida durante o tempo que ocorreu na escrita e até este momento que antecedeu a escrita destas últimas páginas de minha dissertação e que me dar à oportunidade de citar seu nome com muito orgulho;

A professora Dr^a. Terezinha Maciel, pelas palavras de incentivo, pelas muitas dicas e pelo exemplo de dedicação a pesquisa;

Ao professor Dr. Marcus Vinícius, pela gentileza, compreensão e dedicação dada no início do trabalho que pra mim me deu muita segurança, muito obrigada não é suficiente para agradecer a todos vocês que pra mim se tornaram modelo profissional;

À professora Dr^a. Sandra Santos, coordenadora detentora de um conhecimento que partilha com seus alunos de forma espontânea que nos deixa apaixonar-se pelo conhecimento científico;

Aos meus prezados mestres, que passaram seus conhecimentos que servirão para minha valorização pessoal e profissional. Estar próximo a vocês para discutir e compartilhar conhecimentos, com o carinho e dedicação por vocês prestados fez grande diferença nesta jornada;

Aos colegas da CAGECE, Flavio Rocha e João Henrique pela compreensão;

Aos amigos de mestrado, com os quais tive a oportunidade de conviver e estudar, em especial os amigos Mônica, Max, Parodi e Lucielma, pela companhia e ajuda gratificante durante esta jornada;

Aos servidores do HDGMM, em especial aos seus diretores, Dr. Messias e Dr. Mauricio e a todos os coordenadores e funcionários que participaram e me ajudaram na presente pesquisa, contribuindo com seus conhecimentos e apresentação de dados;

Enfim a todos, que direta ou indiretamente contribuíram para o desenvolvimento desta pesquisa, os meus sinceros agradecimentos.

Se algum dia vocês forem surpreendidos pela injustiça ou pela ingratidão, não deixem de crer na vida, de engrandecê-la pela decência, de construí-la pelo trabalho.

Edson Queiroz

RESUMO

Os hospitais enfrentam serias dificuldades no processo de gerenciamento das suas atividades, devido à complexidade da estrutura organizacional e às restrições financeiras, humanas e tecnológicas que enfrentam, necessitando, portanto, buscar alternativas que contribuam para melhorar esse processo, nesse sentido que a implementação de um sistema de custos é fundamental. Dessa forma, o presente estudo tem como objetivo propor uma metodologia de apuração e controle de custos para hospitais públicos municipais, por meio de uma pesquisa exploratória e descritiva. Apresenta-se uma seqüência de informações da mais básica até as mais complexas sobre custos hospitalares. O nível da análise é organizacional e a unidade pesquisada é um dos hospitais Municipais da cidade de Fortaleza. O método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) foi descrito utilizando o modelo de custos proposto por Martins (2003), o qual foi adaptado às condições do hospital. O estudo de caso foi aplicado no Hospital Distrital Gonzaga Mota Messejana - HDGMM com o propósito de determinar o custo dos procedimentos médicos relacionados ao evento "parto", no setor Acolhimento com Controle de Risco - ACCR e de obstetrícia. Os resultados encontrados na presente pesquisa demonstram que o método de custeio ABC proposto pode ser aplicado na mensuração dos custos deste hospital detalhando ao nível dos procedimentos médicos, bem como trazer benefícios para o gerenciamento das diversas atividades desenvolvidas.

Palavras-chave: ABC (*Activity Based Costing*); Organização Hospitalar; Custos hospitalares.

ABSTRACT

Usually, the organizations are continually searching for improvements in their making-decision process. The hospitals linked to this context face many difficulties due to the organization structure complexity, besides the financial, human resources and technological shortcomings. In this sense, the implementation of a cost system is fundamental. Thus, the present study aims at proposing a Costing Model for public hospitals in the city of Fortaleza through an exploratory and descriptive research. An information sequence, which goes from the most basic to the most complex ones, is presented. The level of analysis is organizational and the researched unity is one of the public hospitals in the city. The Activity Based Costing (ABC) method was described with the help of a former one (Martins, 2003), which was adapted to the hospital conditions. The case study was applied in the HDGMM with the purpose of determining the medical procedures costs related to the birth event, in the sector ACCR and obstetrics. The importance of adopting the ABC system over the other systems is approached in this research, since the traditional ones do not fulfill all the hospital organizations' requirements. The ABC system enables a better and rational indirect costing tracking and shows how important is to get to know the real costs of a hospital public administration's services. With the adoption of the ABC system, the hospitals will be able to cut off waste, improve their services and evaluate results in search of quality and improvement of the management.. The final results show that the proposed ABC method can be applied in the medical procedures costing measurement in this hospital as well as bring benefits to many activities developed under the hospital's responsibility.

Key words: Activity Based Costing (ABC) method, hospital management, hospital costing.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 –	Atuação otimizada entre os centros de resultado	30
Figura 2 –	Esquema da contabilidade de custos	53
Figura 3 –	A atividade como processamento de uma transação	59
Figura 4 –	Relação entre recursos, atividades e objetos de custos.	61
Figura 5 –	Sistema ABC	63
Figura 6 –	Visão tradicional de custos versus visão de custos ABC	79
Figura 7 –	Sistema de custeios tradicionais	80
Figura 8 –	Sistema de custeio ABC	81
Figura 9 –	Modelo ABC de duas dimensões	82
Figura 10 –	Sistema de contabilidade de custos para organizações de saúde	87
Figura 11 –	Atividade de um hospital	95
Figura 12 –	Visão geral das atividades hospitalares	96
Figura 13 –	Análise de atividade hospitalar	98
Figura 14 –	Custo das atividades hospitalares	105
Figura 15 –	Cálculo do custo de uma atividade hospitalar	109
Figura 16 –	Processo de 4 etapas para elaboração de custos na área de saúde	110
Figura 17 –	Organograma do HDGMM	137
Figura 18 –	Custeio baseado em atividades para os hospitais municipais de Fortaleza	155
Figura 19 –	Fluxo das principais atividades desencadeadas no evento parto	159
Figura 20 –	Etapas de relaxamento do evento parto na sala ACCR e centro obstétrico	167
Figura 22 –	Imagem da sala de parto normal	167

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 –	Quantidades de hospitais por esfera de governo no Brasil	32
Gráfico 2 –	Quantidades de hospitais por categorias administrativas no Brasil	32
Gráfico 3 –	Quantidades de hospitais por esfera de governo no Ceará	33
Gráfico 4 –	Quantidades de hospitais por categoria administrativas no Ceará	34
Gráfico 5 –	Quantidades de hospitais por esfera de governo em Fortaleza	35
Gráfico 6 –	Quantidades de hospitais por categorias administrativas em Fortaleza	35
Gráfico 7 –	Quantidade Pessoal por origem	133
Gráfico 8 –	Quantidade Pessoal por nível	133
Gráfico 9 –	Valor dos recursos versus tipos de recursos	135
Gráfico10 –	Total dos gastos do HDGMM	139
Gráfico 11 –	Gasto médio por tipos de gastos	141
Gráfico 12 –	Custo das atividades por tipo de custo	179
Gráfico 13 –	Custo das atividades em modelo de pizza	180
Gráfico14 –	Custo de pessoal do evento parto	181
Gráfico 15 –	Custo de material do evento parto	182
Gráfico 16 –	Custo de serviços de terceiros do evento parto	183
Gráfico 17 –	Custo tipo outro do evento parto	184

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 –	Pontuação para classificação de hospitais	40
Quadro 2 –	Custos e seus direcionadores	72
Quadro 3 –	Etapas de implantações do ABC	74
Quadro 4 –	ABC <i>versus</i> VBC.	83
Quadro 5 –	Comparativo dos métodos de custeio	84
Quadro 6 –	Estudos empíricos no Brasil sobre ABC em hospitais	89
Quadro 7 –	Considerações acerca da implementação e manutenção do método de custeio ABC/ABM em organizações da área da saúde	91
Quadro 8 –	Dificuldades na implantação de sistema ABC/ABM	92
Quadro 9 –	Mapa das atividades da unidade de manutenção	99
Quadro 10 –	Classificação das atividades em primária e secundária do núcleo de apoio gerencial	100
Quadro 11 –	Classificação das atividades em primária e secundária do núcleo de diagnóstico	100
Quadro 12 –	Classificação das atividades em primária e secundária do núcleo de tratamento	101
Quadro 13 –	Classificação das atividades em primária e secundária do núcleo de internação	101
Quadro 14 –	Custo dos Procedimentos Médicos e Diárias	102
Quadro 15 –	Identificação dos custos fixos e variáveis através dos núcleos das atividades	103
Quadro 16 –	Bases causais mais comuns	106
Quadro 17 –	Bases causais típicas	107
Quadro 18 –	Classificação das unidades do HDGMM conforme núcleo das atividades	142
Quadro 19 –	Bases causais para os recursos organizacionais no HDGMM	149
Quadro 20 –	Classificação dos centros de custos que define as atividades primária e secundária	152
Quadro 21 –	Classificação centros de atividades e respectivas unidades de mensuração	154
Quadro 22 –	Mapeamento das tarefas realizadas na ACCR e no centro obstétrico - função técnico em enfermagem	163
Quadro 23 –	Mapeamento das tarefas realizadas no Centro obstétrico – função da enfermagem	164

Quadro 24 –	Mapeamento das tarefas realizadas ACCR “triagem” – função médico obstetra	165
Quadro 25 –	Mapeamento das tarefas realizadas no centro obstétrico – função médico obstetra	166
Quadro 26 –	Estrutura de pessoal e estrutura física do evento parto	168
Quadro 27 –	Relação das Atividades Realizadas, seu disparador de entrada e saída e os envolvidos na execução do evento parto	169

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 –	Hospitais no Brasil	31
Tabela 2 –	Hospitais no Ceará	33
Tabela 3 –	Hospitais em Fortaleza	34
Tabela 4 –	Leitos para internação em Hospitais no Brasil	36
Tabela 5 –	Leitos para internação em Hospitais no Ceará	37
Tabela 6 –	Leitos para internação em Hospitais em Fortaleza	37
Tabela 7 –	Nº. de atendimentos e indicadores do HDGMM	131
Tabela 8 –	Quantitativo de pessoal no HDGMM	132
Tabela 9 –	Recursos anuais 2007	134
Tabela 10 –	Gastos gerais do HDGMM dos meses de outubro, novembro e dezembro de 2007	138
Tabela 11 –	Saldo médio dos gastos gerais do HDGMM por unidade organizacional	140
Tabela 12 –	Número de atendimentos na sala de parto	146
Tabela 13 –	Gastos do evento parto	156
Tabela 14 –	Cálculo das horas trabalhadas por especialista/atividade - para parto normal	170
Tabela 15 –	Cálculo do número de horas efetivamente trabalhadas no ano	172
Tabela 16 –	Custo médio mês por especialidade do evento parto	173
Tabela 17 –	Custo para uma hora de atividade	174
Tabela 18 –	Cálculo do custo pessoal do Evento Parto	174
Tabela 19 –	Custo material	175
Tabela 20 –	Cálculo custo serviços de terceiros	176
Tabela 21 –	Cálculo de outros custos	177
Tabela 22 –	Custo das atividades do evento parto	178

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- ABC** – Custeio Baseado em Atividades
- ABC** – Activity based costing
- ABM** – Gerenciamento Baseado em Atividades
- ACCR** – Acolhimento com controle de risco
- AIH** – Autorização de Internação Hospitalar
- CAC** – Centro de assistência à criança
- CF** – Constituição federal
- CIM** – Computer integrad manufacturing
- CRC** - Conselho regional de contabilidade
- CRs**- Centro de resultados
- DST** – Doenças sexualmente transmissível
- DVO** – Departamento de veículos operacionais
- FBH** - Federação Brasileira de Hospitais
- HDGMM** – Hospital Distrital Gonzaga Mota Messejana
- HDEAM** – Hospital Distrital Evandro Aires de Moura
- HIV** – Vírus imunodeficiência humano
- HM** – Horas máquinas
- IBGE** – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
- INAMPS** – Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social
- JIT** – Just - in - Time
- LRF** – Lei de Responsabilidade Fiscal
- MAC** – Médio e alta complexidade
- MOD** – Mão-de-Obra Direta
- MP** – Matéria-Prima
- MS** – Ministério da Saúde
- OMS** – Organização Mundial de Saúde
- PAB** - Programa de atenção básica
- PMF** – Prefeitura Municipal de Fortaleza
- PMJ** – Prefeitura Municipal de Juazeiro
- P P** – Pré - Parto
- PROFEMI** – Programa feminino
- SADT** – Serviço auxiliar de diagnóstico e tratamento
- SAME** – Serviço de Arquivo Médico
- SESA** – Secretaria de Saúde

SIH – Sistema de Informações Hospitalares

SUS – Sistema Único de Saúde

UFC – Universidade Federal do Ceará

USP – Universidade de São Paulo

UTI – Unidade de Tratamento Intensivo

VBC-Volume based costing

SUMÁRIO

	LISTA DE FIGURA	
	LISTA DE GRÁFICO	
	LISTA DE QUADROS	
	LISTA DE TABELA	
	LISTA DE ABREVIATURA	
1	INTRODUÇÃO.....	18
1.1	Problema da Pesquisa.....	19
1.2	Pressupostos.....	19
1.3	Objetivos da Pesquisa.....	19
1.3.1	Objetivos Gerais.....	19
1.3.2	Objetivos Específicos.....	20
1.4	Relevância do Estudo.....	20
1.5	Caracterização da Pesquisa.....	22
1.6	Estrutura do Trabalho.....	22
2	ORGANIZAÇÃO HOSPITALAR.....	23
2.1	Conceitos de Organização Hospitalar.....	23
2.2	Breve Histórico da Organização Hospitalar.....	26
2.3	Sistema Único de Saúde (SUS)	27
2.4	Características das Organizações Hospitalares.....	29
2.5	Hospitais no Brasil.....	31
2.6	Hospitais Públicos.....	38
2.6.1	Classificação dos hospitais vinculados ao SUS.....	39
2.6.2	Financiamento da saúde.....	42
2.6.3	SUS - A fonte de financiamento dos hospitais públicos.....	43
2.6.4	Os municípios e sua participação no financiamento.....	44
2.6.5	Recursos aplicados na saúde pública do estado do Ceará.....	46
3	SISTEMA DE CUSTOS EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES.....	50
3.1	A Contabilidade de Custos.....	50
3.2	Sistema de Custos.....	52
3.3	Sistema de Acumulação de Custos por Atividade.....	55
3.4	Custeio Baseado em Atividade ABC.....	56
3.4.1	História do ABC.....	57
3.4.2	Conceitos do sistema ABC.....	58

3.4.3	Vantagens e Limitações do custeio ABC.....	65
3.4.4	Dificuldades na implantação do ABC.....	68
3.4.4.1	<i>Dificuldades na definição dos objetivos.....</i>	68
3.4.5	Metodologia do ABC.....	69
3.4.5.1	<i>Etapas de implantação do ABC.....</i>	74
3.5	O Sistema ABC e os Custeios Tradicionais.....	79
3.6	Custos Hospitalar.....	85
3.6.1	O sistema ABC para hospitais.....	88
3.6.2	Custo das atividades hospitalares.....	103
3.6.3	Implantação do custo hospitalar ABC.....	106
3.7	Implantação da Metodologia ABC em Unidade Hospitalar.....	110
3.8	Custos na administração pública.....	111
3.8.1	Breve histórico de sistema de custos hospitalar no setor público.....	114
4	METODOLOGIA DA PESQUISA.....	118
4.1	Tipo de Abordagem do Estudo.....	118
4.2	Local da Pesquisa.....	121
4.3	Participantes da Pesquisa.....	122
4.4	Coleta de Dados.....	123
4.5	Metodologia de Análise dos Dados.....	126
4.6	Conclusão.....	127
5	RESULTADOS DA PESQUISA.....	128
5.1	O Sistema Municipal de Saúde de Fortaleza.....	128
5.2	Caracterização da Unidade Pesquisada.....	128
5.3	Estrutura Organizacional do HDGMM.....	135
5.4	Dados Financeiros e organizacionais do Hospital.....	138
5.5	Estabelecendo uma Visão do Processo hospitalar.....	142
5.6	Projeto de Desenvolvimento do ABC no HDGMM.....	143
5.6.1	Definição dos termos de referência do projeto ABC.....	144
5.6.1.1	Escopo.....	144
5.6.1.2	Objetivos.....	146
5.6.1.3	Produto.....	146
5.6.1.4	Gestão do objeto.....	147
5.6.1.5	Recursos disponibilizados ao projeto.....	147
5.6.1.6	Estrutura do modelo ABC.....	147

6	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	185
	REFERÊNCIAS.....	189
	ANEXOS.....	201

1 INTRODUÇÃO

Ao longo do tempo, a administração pública seguiu uma linha de formalismo, em detrimento de uma visão gerencial. Entretanto, a ordem atual é melhorar os serviços públicos, com responsabilidade social, e nessa perspectiva, cada gestor tem deveres e obrigações regidas por lei. Com a publicação da Lei Complementar Federal de Nº 101 em 04 de maio de 2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), ficou mais evidente a responsabilidade dos gestores na administração do patrimônio público, com normas de finanças públicas bem definidas que não deixam alternativas quanto à busca incessante por melhores práticas administrativas, exigindo uma nova postura, ressaltando a importância, do controle dos custos e apuração dos resultados.

Assim, para alcançar índices satisfatórios, faz-se necessária a condução responsável da gestão pública, com o objetivo de buscar o equilíbrio, com base no orçamento e com respeito ao valor da contribuição do cidadão. Esse equilíbrio só será alcançado quando o gestor público introduzir, na prática, a estratégia dos custos. É nesse contexto que um sistema de custos poderá contribuir para o alcance de metas e resultados, comprovação da legalidade e controle dos gastos administrativos, dentre outros.

Considerado a escassez de recursos e a demanda crescente da sociedade por serviços públicos de uma forma geral, e serviços da saúde em particular, tendo em vista, dentre outros fatores o aumento da expectativa de vida da população e o elevado preço dos serviços de saúde oferecidos pela iniciativa privada, o presente trabalho tem como tema central o estudo dos custos em hospitais públicos municipais.

Os hospitais, de maneira geral, são instituições complexas que prestam serviços de diagnóstico, prevenção, tratamento, hospedagem, educação e pesquisa dentre outros. Os hospitais modernos são instituições destinadas a cumprir, independente do modo que se estruturam, cinco grandes funções na área da saúde: preventiva, de reabilitação, restauradora, de ensino e de pesquisa. Em consequência direta da diversidade dos serviços prestados, a apuração e a análise dos custos hospitalares é um trabalho complexo, que exige, entre outras condições, a perfeita delimitação dos centros de custos e um eficiente sistema de informações contábeis.

Em qualquer hospital, independente de tamanho, o controle de custos visa, fundamentalmente, determinar e analisar o custo total dos serviços prestados a cada paciente. Porém não é tarefa fácil determinar custos em instituições dessa natureza. É preciso conhecer os custos reais da máquina hospitalar, pois os recursos devem ser aplicados de forma que possibilite a detecção de desperdícios favorecendo ações em prol da sociedade.

Tendo em vista que a administração pública, no qual estão inseridos os hospitais públicos, tem em sua estrutura de custos, uma participação relevante dos custos fixos, considera-se oportuno, que um estudo nessa dimensão tenha como fundamentação a gestão estratégica de custos, e conseqüentemente, o custeio baseado em atividade.

1.1 Problema da Pesquisa

Diante do exposto, este estudo busca responder ao seguinte questionamento que orienta a pesquisa: que elementos devem conter um sistema de custos capaz de contribuir para a melhoria da gestão em hospitais públicos municipais?

1.2 Pressupostos

Para o desenvolvimento da pesquisa foram estabelecidos os seguintes pressupostos:

A informação de custos é crucial para a gestão das organizações em geral, notadamente para aquelas que integram a administração pública, tendo em vista a escassez de recursos e a crescente demanda por serviços públicos.

Um sistema de custos que tenha como elemento central o tratamento dos custos indiretos poderá contribuir para melhoria da gestão em hospitais públicos municipais.

A descentralização do sistema de saúde pública trouxe maior responsabilidade aos municípios na gestão dos hospitais públicos.

1.3 Objetivos da Pesquisa

Considerando-se o problema de pesquisa e os pressupostos estabelecidos, o presente trabalho tem os seguintes objetivos.

1.3.1 Objetivo geral

O trabalho tem como objetivo geral propor uma metodologia de apuração de custos para os hospitais públicos municipais, visando contribuir para a melhoria da gestão nessas organizações, em face do atual contexto socioeconômico e político.

1.3.2 Objetivos específicos

Para o alcance deste objetivo geral, torna-se necessário dividi-lo em partes representadas pelos objetivos específicos como segue:

1. Identificar o modelo de gestão de custos adotado em hospitais públicos municipais.
2. Verificar a estrutura de custos em hospitais públicos municipais .
3. Aplicar a metodologia de apuração de custos proposta em um hospital público municipal.

1.4 Relevância do Estudo

O governo e a sociedade não sabem em regra gerais quanto custam os serviços públicos. No caso dos hospitais públicos a realidade é a mesma, pois como não há medidas de custos também não há medidas de eficiência na administração. A opção pelo tema desenvolvido no presente trabalho, relaciona-se à possibilidade concreta de contribuir para melhorar a atuação dos gestores em hospitais públicos, no que diz respeito à gestão dos custos.

A gestão de custos em qualquer organização é apresentada como um instrumento fundamental, que poderá trazer, melhoria nos serviços como um todo, uma vez que permite conhecer a realidade de recursos técnicos, financeiros e humanos empregados, além de oferecer mecanismos de controle e gerenciamento do fluxo produtivo, principalmente na área pública, visto que estes são escassos.

Os administradores públicos, ao assumirem a responsabilidade pela utilização de recursos públicos, devem transformá-los em bens para a sociedade, considerando-se os responsáveis pela gestão em saúde necessitam investir na qualidade da saúde, o sistema de custo representa um importante instrumento que poderá contribuir para melhor tomada de decisão.

Sob um aspecto prático, tem-se a oportunidade de desenvolver um estudo que visa a fornecer aos gestores das organizações hospitalares uma fonte contínua e confiável de informações para que assegurem as unidades hospitalares uma melhor atuação, como condição fundamental à eficácia dos processos. A contabilidade deverá ser compreendida nesse contexto, como órgão ou função que irá contribuir no acompanhamento das informações do sistema de custos disponibilizadas aos gestores, possibilitando melhores práticas de gestão.

O sistema de custos deverá atuar não somente na apuração dos custos e responsabilidades legalmente estabelecidas, mas possibilitar que uma nova estrutura organizacional venha a ser desenvolvida, justificada pelo surgimento de novos processos de trabalho e para que os centros de custos sejam definidos com base na realidade.

No que se refere à aplicação do ABC, para o desenvolvimento do modelo proposto, justifica-se pela tentativa de utilizar suas vantagens para contribuir na identificação de atividades que não agregam valor, rastreamento dos custos indiretos, além do aperfeiçoamento que trará aos resultados obtidos, pela capacidade de rastrear e direcionar, de forma mais precisa, os custos às atividades que os consomem.

A autora, no início da sua gestão como diretora administrativa financeira no Hospital Distrital Evandro Aires de Moura – (HDEAM) hospital da rede municipal defrontou-se com um sistema deficitário de controle de custos, que gerava uma grande dificuldade para a aferição dos gastos envolvidos nos processos de trabalho e, dos possíveis desperdícios decorrentes deste descontrole. Essa situação provocava um incômodo, que transmitia uma enorme insegurança aos ordenadores de despesas no momento da autorização dos recursos para investimentos em melhorias e nas aquisições de material e/ou serviços para o hospital. Um sistema com falhas no controle dos gastos, não existindo um sistema de custos, traz incertezas ao processo decisório e leva, por vezes, a um enorme desequilíbrio financeiro da organização.

Aliada a essa questão, tem-se a carência de estudos sobre os custos nos hospitais da administração pública municipal, o desconhecimento dos custos nas unidades hospitalares, a falta de envolvimento dos gestores com o processo como um todo e, principalmente, o desconhecimento dos servidores acerca da área de custos.

Em se tratando o hospital municipal de um órgão que exerce papel fundamental no atendimento à saúde da população carente e que as respostas às indagações poderão ser motivadoras de ações corretivas e pro ativas para desenvolver a transparência e o bem social, justifica-se o desenvolvimento da pesquisa.

Com a implantação de um sistema de custos, as unidades hospitalares contarão com uma estrutura organizada, com funções e atribuições de cada setor estabelecidas, rotinas de trabalhos melhor definidas e controladas, possibilitando que cada gestor assuma e responda por suas respectivas responsabilidades.

Sob o ponto de vista acadêmico, com este estudo, tem-se a oportunidade de aprofundar pesquisas sobre metodologias de custos na administração pública, contribuindo para que cada vez mais se desenvolvam trabalhos nesta área, pois ainda é incipiente à literatura nesse sentido.

Espera-se que os resultados deste trabalho ultrapassem os limites acadêmicos, sensibilizando os tomadores de decisão da área da saúde, para a importância da problemática abordada, tendo em vista sua relevância social e econômica, fase às dificuldades financeiras e limitações enfrentadas pelos administradores das organizações hospitalares públicas municipais.

Considera-se necessário e urgente implantar um sistema de custos nas unidades hospitalares públicas para definir qual é a sua real contribuição para a administração pública municipal e para o processo geral da Secretária de Saúde com vistas à melhores escolhas.

1.5 Caracterização da Pesquisa

Trata-se de uma pesquisa de natureza qualitativa, adotando o estudo de caso para o desenvolvimento da pesquisa de campo. Utilizou-se também a pesquisa bibliográfica e documental, tendo em vista a necessidade de fundamentar teoricamente o estudo bem como analisar o conteúdo de documentos da entidade objeto do estudo de caso.

1.6 Estrutura do Trabalho

O trabalho está organizado em seis seções, comentadas a seguir, incluída a introdução, em que foi feita uma breve contextualização do tema, apresentando o problema de pesquisa, pressupostos, objetivos, relevância do tema, caracterização da pesquisa e a estrutura do trabalho.

A segunda seção apresenta as informações relacionadas às organizações hospitalares, conceitos, breve histórico, principais atividades, algumas considerações sobre suas características e classificação bem como as principais fontes de financiamento.

A terceira seção traz as abordagens e teorias que sustentam a temática escolhida, ou seja, o referencial teórico utilizado como base para o desenvolvimento da pesquisa, envolvendo conceitos, evolução, terminologias, tipos de custos e suas finalidades, com enfoque no custeio baseado em atividades (ABC). São também abordadas as questões voltadas para o estudo de custos em organizações hospitalares.

A quarta seção trata dos pressupostos metodológicos adotados para a realização da pesquisa, o tipo de pesquisa adotada, considerações sobre o método escolhido, formas de coleta de dados, bem como, relata as principais limitações identificadas.

A quinta seção apresenta o estudo de caso desenvolvido, contendo, a descrição da unidade hospitalar pesquisada, a filosofia de atuação do hospital, mostrará o novo organograma, quais as fontes de recursos, a operacionalização do método de custeio em forma de etapas de implementação do modelo proposto.

Por fim, são apresentadas as considerações finais sobre o trabalho e as recomendações para futuras pesquisas.

2 ORGANIZAÇÃO HOSPITALAR

A presente seção trata do estudo da organização hospitalar, abordando suas principais características, bem como um breve histórico, com o objetivo de melhor compreender tais organizações, contextualizando o objeto de estudo do presente trabalho. Para melhor esclarecer o processo de reformulação ,pelo qual o setor hospitalar vem passando, faz-se aqui um relato dos fatos mais marcantes de sua história, as principais definições, suas funções encontradas na literatura, bem como os maiores problemas encontrados neste setor.

2.1 Conceito de Organização Hospitalar

Para Almeida (1983, p.205) o hospital pode ser definido como:

Uma instituição destinada ao diagnóstico e tratamento de doentes internos e externos; planejada e construída ou modernizada com orientação técnica; bem organizada e convenientemente administrada consoantes padrões e normas estabelecidas, oficial ou particular, com finalidades diversas; grande ou pequenas; custosas ou modestas para atender os ricos, os menos afortunados, os indigentes e necessitados, recebendo doentes gratuitos ou contribuintes; 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.

Para Serra Negra e Serra Negra (2001, p. 2) “Os hospitais modernos são instituições destinadas a cumprir independentemente do modo que se estruturam, cinco grandes funções na área da saúde: preventiva, de reabilitação, restauradora, de custeio e de pesquisa.”

Carvalho (1984, p.31) define hospital como “[...] a instituição, devidamente aparelhada em pessoal e material, destinada ao diagnóstico e tratamento de pessoas que necessitem de assistência médica diária e cuidados permanentes de enfermagem em regime de internação.”

Ribeiro Filho (2005, p.160) afirma que derivado do latim *hospitale*, a palavra hospital denota um espaço destinados à hospedagem de pessoas doentes. Conforme Ribeiro Filho (2005, p.16), hospital denota um espaço destinado à hospedagem de pessoas doentes que necessitam de tratamento. Um hospital pode ser visto como uma estrutura física preparada para atender pessoas doentes ou necessitando de cuidados de saúde, através de médicos, enfermeiros e outros profissionais, ou como uma organização de prestação de

serviços em saúde, formada por profissionais do ramo, utilizando-se de uma estrutura física própria e de equipamentos e materiais médico-hospitalares.

O hospital, de acordo com a Organização Mundial de Saúde (OMS) (1992) é uma entidade definida como um elemento de organização de caráter médico-social, cuja missão consiste em proporcionar a população uma assistência médica e sanitária completa, tanto curativa como preventiva e cujos serviços externos se irradiam até a célula familiar, e também como um centro de formação do pessoal médico sanitário e de investigação biossocial.

Ainda segundo a OMS (1992) saúde é definida como um “estado de completo bem-estar físico, mental e social, não consistindo somente da ausência de uma doença ou enfermidade.”

Diante dos conceitos apresentados, pode-se afirmar que a organização hospitalar é uma organização prestadora de serviços, onde as atividades exercidas se destinam a curar as pessoas que buscam o restabelecimento de sua saúde, seguindo padrões diferenciados até mesmo na sua própria estrutura ,para adequar-se aos processos de atendimento. Outro diferencial deste tipo de organização é a agregação de uma grande diversidade de atividades, que por si só já formariam outros tipos de organização como, por exemplo: lavanderia, laboratório, nutrição etc., envolvendo também uma diversidade de profissões. São extremamente necessárias à sociedade porque além da busca pela cura, existem hospitais de ensino e pesquisa que preparam os futuros profissionais da área

Os hospitais oferecem aos seus clientes, intitulados pacientes, condições de diagnóstico e tratamento de enfermidades, mediante internação ou não, com assistência organizada para trabalhar vinte e quatro horas por dia. Para seu pleno funcionamento, demanda uma estrutura de apoio e atendimento extremamente complexa e própria às suas características.

De acordo com o Manual Brasileiro de Acreditação Hospitalar (MS, 2002) caracteriza o hospital como: um estabelecimento com no mínimo cinco leitos para internação de pacientes, que ofereça atendimento básico de diagnóstico e tratamento, tendo equipe clínica organizada vinte e quatro horas por dia, composta de médicos e serviço de enfermagem e que contemple ainda disponibilidade de serviços de emergência, serviços de laboratório e radiologia, cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados que permitem a rápida observação e acompanhamento dos casos.

Martins (2002, p.18) comenta que “os objetivos básicos dos hospitais de acordo com a OMS, são de prevenir, diagnosticar e restaurar as doenças, educar e desenvolver pesquisas para a geração de saúde.” As atividades preventivas se concretizam com o acompanhamento da gravidez e do nascimento; com o desenvolvimento da criança e do adolescente com programas de vacinação, campanhas contra febres, doenças venéreas,

invalidez física e mental. Quanto à restauração da saúde, ocorre através dos hospitais por meio das atividades de diagnóstico e tratamentos; atividades educacionais concretizam-se através de programas de treinamento nas áreas de saúde.

Para os hospitais alcançarem todos esses objetivos, precisam ser dinâmicos e manterem-se atualizados, realizando pesquisas constantes, utilizando novas tecnologias de serviços médicos de diagnósticos e de apoio para melhor realizarem suas atividades.

Abbas (2001, p. 9 e 10) apóia a afirmação anterior quando afirma que “os hospitais modernos são estabelecimentos destinados a cumprir cinco funções na área da saúde: preventiva, de reabilitação, restauradora, de ensino e de pesquisa.”

Na área preventiva o hospital deve fornecer à comunidade: serviços preventivos como educação sanitária, pré-natal e vigilância no parto normal; prevenção da invalidez mental e física; e auxílio nas campanhas de vacinação, organização de cursos e palestras como também distribuição de informativos com a finalidade de incentivar a prevenção de doenças.

Na área curativa deve manter atividades de diagnóstico; propiciar tratamento curativo de enfermidade; oferecer um serviço de alto nível no desempenho tanto de recursos humanos, quanto materiais; e oferecer assistência aos pacientes em casos de urgência.

Na área educativa deve adaptar cada centro do hospital para garantir um estágio de alta qualidade aos profissionais de saúde; oferecer cursos, seminários e simpósios aos chefes e diretores de unidades administrativas; promover cursos na área da saúde e ampliar o campo de literatura específica aos servidores que trabalham na instituição; e manter um número suficiente de convênios com entidades educacionais para residência e estágios oficiais.

Na área de pesquisa é preciso promover e incentivar pesquisas clínicas e na área administrativa; e procurar manter dados atualizados de todas as áreas do hospital. Um hospital é uma unidade econômica que possui vida própria e, difere das outras empresas porque o seu objetivo ou “produto” básico é a manutenção ou restabelecimento da saúde do paciente.

Nesse contexto, pode-se afirmar que o produto de um hospital são os serviços realizados para restabelecer a saúde do paciente, ou seja, produtos são as curas de doenças e traumatismos, redução de dores e o restabelecimento da saúde através de vários serviços realizados. Enfim a produção de um hospital consiste em uma serie de serviços prestados a um paciente, como parte do processo de tratamento realizado por uma equipe responsável pelo atendimento.

Esta complexidade dos hospitais exige que se forneçam à administração informações precisas sobre seus gastos, para que os objetivos se concretizem. É isso que a

contabilidade de custos procura fazer através de relatórios de custos do hospital: refletir, de maneira clara, como os recursos são consumidos pela produção médica.

Para uma melhor compreensão da organização hospitalar e sua contextualização social e econômica, será apresentado um breve histórico a seguir.

2.2 Breve Histórico da Organização Hospitalar

Na fase inicial da assistência médica, conforme Ribeiro Filho (2005, p.16) “existia a preocupação em atender a pessoas carentes e soldados feridos de guerra. Essas estruturas funcionavam como verdadeiros isolamentos sociais, destinados ao recolhimento de mendigos e peregrinos.”

Ainda segundo Ribeiro Filho (2005, p.16), “ainda sob uma visão predominantemente religiosa, funcionaram durante a Idade Média, na Europa estabelecimentos que se destinavam ao atendimento de doentes, com base em uma ideologia caritativa.”

Para Martins (2002 p.17), a forma de assistência utilizada teve origem no movimento iniciado na Idade Média, na Itália, denominado “Misericórdias”. No Brasil, o nascimento do sistema hospitalar ocorreu com a criação da primeira Santa Casa de Misericórdia fundada em São Paulo, serviço que se consolidou até hoje, com atendimento gratuito extensivo à toda população.

As organizações hospitalares sofreram mudanças, pois o modelo assistencialista, adotado até meados do século XIX, no qual as ações de saúde eram financiadas por recursos fiscais e doações, foi sendo substituído pelo sistema previdencialista que surgiu em função do fortalecimento dos processos de industrialização e crescimento da classe assalariada. Nesse momento, a responsabilidade dos recursos foi partilhada aos empregados e empregadores, através de contribuições sociais que recaiam sobre a folha de pagamento. Conforme Martins (2002, p. 17) a assistência hospitalar no Brasil, até 1930, era dedicada somente às pessoas que pagavam, e não se constituía em direito. Somente com a Constituição federal de 1988 e a criação do Sistema Único de Saúde (SUS) a população brasileira passou a ter direito a assistência hospitalar, indiscriminadamente.

Nos últimos anos as organizações da área da saúde vêm passando por grandes transformações, decorrentes do avanço tecnológico que alterou muito as técnicas de diagnósticos. A cada dia, os profissionais de saúde, tornam-se mais especializados, e paralelamente, procuram utilizar-se destas técnicas para exercer sua profissão médica. O rápido desenvolvimento das ciências médicas e a moderna tecnologia levaram os hospitais a um alto grau de especialização nas áreas da saúde: preventiva, de reabilitação, restauradora, de ensino, e de pesquisa. A excelência na qualidade do atendimento, a

eliminação do desperdício dos recursos e a redução dos custos dos serviços prestados têm sido uma busca constante dos atuais administradores destas organizações.

A organização hospitalar como prestadora de serviço é bastante antiga, entretanto somente nas últimas décadas, está sendo reconhecido como empresa hospitalar, vista como uma unidade econômica que possui vida própria, que pode ser pública ou privada e que difere das outras empresas pelo seu objetivo ou produto final, o restabelecimento da saúde do ser humano.

Nos anos 1970 e 1980, o Ministério da Saúde tornou-se mais atuante no desenvolvimento de políticas de saúde para a população. Foram criados programas voltados para a extensão da cobertura e para a descentralização da atenção à saúde, tanto no âmbito do Ministério da Saúde quanto pelo INAMPS.

A Constituição de 1988 reproduziu um avanço de demandas políticas e sociais, propondo um sistema de proteção social que reformulava e transformava toda a organização do setor saúde. Este sistema especificado na Constituição foi denominado Sistema Único de Saúde (SUS). O modelo de atenção à saúde, de acordo com os preceitos constitucionais, passaria a ser universalista, prevendo uma maior equidade na distribuição dos serviços e na atenção a toda a população.

O Ministério da Saúde representa a direção do SUS, quanto ao Ministro de Estado da Saúde, conforme art. 198 da Constituição Federal compete decidir questões relacionadas com a saúde no Brasil, na função normativa as competências do SUS e a de estabelecer as normas gerais.

2.3 Sistema Único de Saúde (SUS)

O SUS, regulamentado em 1990, baseia-se nas ações de promoção da saúde, na prevenção, tratando, reabilitando, colocando a saúde como um direito do cidadão independentemente de sexo, cor, raça, independente de quaisquer características pessoais ou sociais.

O SUS foi instituído pela Constituição Federal de 1988 e regulamentado pelas Leis Nº 080/90 (Lei Orgânica da Saúde) e Nº 8.142/90, para organizar as ações e serviços públicos de saúde no Brasil. Constitui o modelo oficial público de atenção à saúde em todo o país, sendo um dos maiores sistemas públicos de saúde do mundo e o único a garantir assistência integral e totalmente gratuita para a totalidade da população.

O Sistema é composto por um conjunto de instituições jurídicas autônomas e complementares entre si, instituições essas que dão ao SUS corpo, consistência e vida. A participação da sociedade na definição das políticas públicas de saúde, no planejamento e

no controle da execução das ações e serviços de saúde, se dá por meio dos Conselhos de Saúde, existentes nos três níveis de gestão.

É um sistema regionalizado que integra as ações de saúde da União, estados, Distrito Federal e dos municípios, onde cada esfera possui competências e funções específicas, mas que trabalham em conjuntos, caracterizando uma gestão onde os três níveis de gestão do Sistema a União, estados, Distrito Federal e os municípios compartilham as responsabilidades de promover e assegurar o acesso universal aos serviços de saúde.

Mesmo com índices de inflação baixo, o setor saúde cresce mais que os índices de inflação da economia em geral. A demanda com certeza influi neste fenômeno, pois a oferta não consegue suprir a necessidade do mercado. Estes fatos demandam custo, é um fenômeno bastante conhecido no setor da saúde.

Hoje o modelo de sociedade dá ao cidadão o poder de reivindicar seus direitos. A constituição de 1988, o código de defesa do consumidor, o Ministério Público, o SUS e a própria Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) criaram condições para que o cidadão de fato tivesse direito a saúde.

Quanto à regionalização de organizações da saúde, algumas regiões metropolitanas são carentes de hospitais em função de problemas no processo de urbanização, onde a falta de planejamento ocasiona problemas, como concentração de organização da saúde em determinada área em detrimento de outra área.

O cenário da assistência hospitalar apresenta-se em constantes indagações. Não há certeza de quantos leitos são suficientes, se são excessivamente caros, se a atenção prestada é de boa qualidade e se é melhor hospitais grandes ou pequenos. São indagações que buscam respostas, essas surgem conforme critérios e cenários de cada época.

Atualmente com a razoável estabilização de preços, a prefeitura poderá utilizar como ferramenta gerencial do modelo de gestão o sistema de custo, não mais como uma ficção, mas sim uma rotina relevante e imprescindível na eficiência e na qualidade dos sistemas de saúde no Brasil. São decisões que partem de forças maiores, mas que precisam ser discutida para decidir melhorias que os interesses são tantos que esquecem das questões primordiais na saúde.

A implementação de um sistema de custos com informações gerenciais condizentes com as reais necessidades dos gestores, de modo a darem sustentação aos seus processos decisórios. Em particular, tais sistemas devem contemplar medidas de resultados e de custo. Um dos mecanismos que pode ser utilizado para a obtenção das informações gerenciais supõe fundamentalmente a existência de um sistema de custeamento.

2.4 Características das Organizações Hospitalares

Um hospital possui características próprias, que o distinguem das outras organizações. Além das atividades médicas que acontecem no hospital, funcionam atividades como: hotelaria, lavanderia farmácia, restaurante e etc. Cada uma complexa o bastante para ser uma organização independente, no entanto são complementares entre si, juntas formam a organização hospitalar.

Outra característica marcante da instituição hospitalar é o fato de que pode possui um caráter social ou filantrópico, com responsabilidades mais amplas e complexas do que as organizações comerciais ou industriais. Além disso, sua força de trabalho possui uma diversidade de atividades tanto quanto peculiar, como exemplo a atividade médica onde existem valores profissionais e um código de ética próprio, onde cada um toma atitudes que achar correta.

De acordo com Martins (2002, p.25)

O serviço hospitalar possui características próprias de intangibilidade, inseparabilidade e variabilidade. Quanto à intangibilidade, além de os serviços hospitalares não poderem ser visto antes da aquisição, só podem ser avaliados à medida que vão sendo realizados, depois de executado.

O resultado só pode ser percebido mediante a aquisição do serviço, porque o serviço é produzido para o paciente e consumido simultaneamente por este, O paciente faz parte da produção hospitalar, sendo impossível sua separação. Quanto à variabilidade é grande porque dependem da capacidade dos profissionais e das condições vitais do paciente, cada caso e um caso, pois as reações dos pacientes independem do serviço prestado.

A organização hospitalar difere muito de outras organizações ate pela definição e ordenamento dos espaços físicos, pela padronização dos termos pela estrutura de produção das atividades terapêuticas. Essa produção está intimamente relacionada a uma rede de relações sociais e profissionais, onde as informações podem ocorrer por comunicação oral ou escrita, visando assegurar o desenvolvimento da ação terapêutica. Estas informações são geradas por diversos profissionais, com vistas a atingir um objetivo comum: o atendimento ao paciente.

As organizações hospitalares apresentam alto grau de complexidade e altos níveis de gastos incorridos na produção dos serviços, com um aparente baixo nível de eficácia, têm levado os financiadores do sistema de saúde a buscar novos modelos de prestação de serviços. O avanço das diversas áreas do conhecimento, a política de saúde

do governo e as novas necessidades dos pacientes contribuíram para rápido crescimento dos gastos dessas organizações.

A figura 1 permite visualizar interna a organização de uma entidade hospitalar, como uma perspectiva de interdependência entre as várias unidades integrantes.

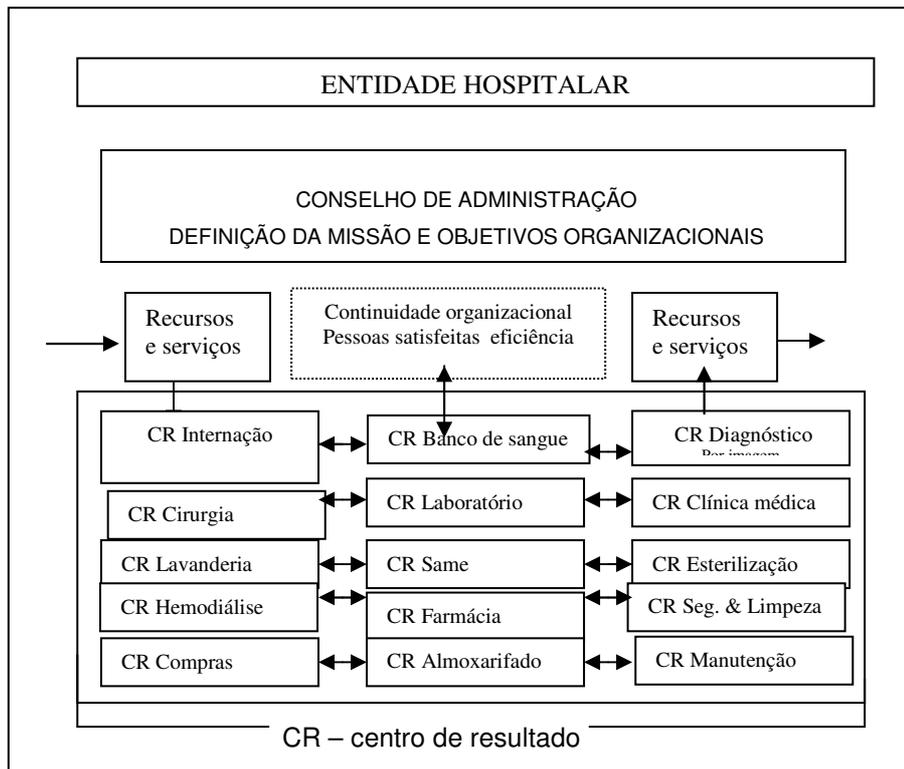


Figura 1 – Atuação otimizada entre os centros de resultado
Fonte: Ribeiro Filho (2005, p.32)

A figura 1 apresenta a integração entre os subsistemas que compõem a estrutura de uma organização hospitalar. Cada centro de resultado pode acionar uma demanda que pode impactar em outros subsistemas. Os Centros de Resultados - CR ofertam serviços entre si, de forma a atender demandas hospitalares que se sucedem. Sendo necessário que cada demanda seja previamente mensurada e devidamente comunicada quando repassado para o centro de resultado seguinte.

Como podem ser observados todos os CRs se utilizam de recursos humanos, materiais e tecnológico, que são movimentados dentro de todos os CRs que convergem ao atendimento da necessidade dos outros CRs. As setas e as linhas de ligação procuram evidências em fluxo contínuo e interativo de recursos entre os CRs.

Dentro desta perspectiva de interdependência que os centros de resultados, ou seja, os departamentos do hospital devem agir, procurando informar suas demandas para

no sentido de não interferir nos resultados em geral, pois apesar de agirem de formas independentes e a composição dos resultados que geram os serviços.

2.5 Hospitais no Brasil

No Brasil, hospital pode ser classificado como uma entidade de natureza administrativa pública ou privada, com ou sem fins lucrativos, que presta atendimento conveniado ao SUS ou não. Sua finalidade é a prestação de serviços de diagnóstico, prevenção, tratamento, hospedagem, educação e pesquisa.

O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) traz a público os resultados obtidos pela pesquisa, em 2005, relativamente ao número dos estabelecimentos, por esfera administrativa, condição de funcionamento, categoria e tipo de atendimento; serviços oferecidos por modalidade de agente financiador (SUS, particular e convênio); leitos existentes nos estabelecimentos com internação nas unidades da Federação e municípios das Capitais. A pesquisa também permitiu conhecer a evolução dos estabelecimentos de saúde e dos leitos existentes no País, no período de 1976 - data de início dos primeiros resultados sob a responsabilidade do IBGE até 2005 datas da pesquisa.

Os dados divulgados auxiliam a identificação das demandas regionais de investimentos públicos na saúde e, em conjunto com outros indicadores, a implementação de programas para suprir carências específicas do setor.

A tabela 1, conforme dados da pesquisa apresenta o número de hospitais existentes no Brasil, classificados quanto à natureza administrativa: pública e privada. Quanto aos hospitais públicos apresentam-se por esfera de governo.

Tabela 1 – Hospitais no Brasil

Categoria Administrativa	Esfera de governo/finalidade econômica	Quantidade	Total
Hospitais Públicos	Federal	1.044	
	Estadual	1.496	
	Municipal	42.549	45.089
Hospitais Privados	Sem Fins econômicos	3.864	
	Com Fins econômicos	28.051	31.915
TOTAL			77.004

Fonte: IBGE(2005)

Observa-se na tabela 1 que o governo federal tem um número bem reduzido de hospitais, concretizando a transferência da responsabilidade da área da saúde pública a esfera municipal. Do total apresentado dos hospitais privados apenas 9.766 atendem pelo

SUS, comparando o número de hospitais públicos e particulares apresenta apenas um percentual superior de 30 %.

O gráfico 1 ilustra a situação dos hospitais no Brasil, de acordo com os dados da tabela 1.

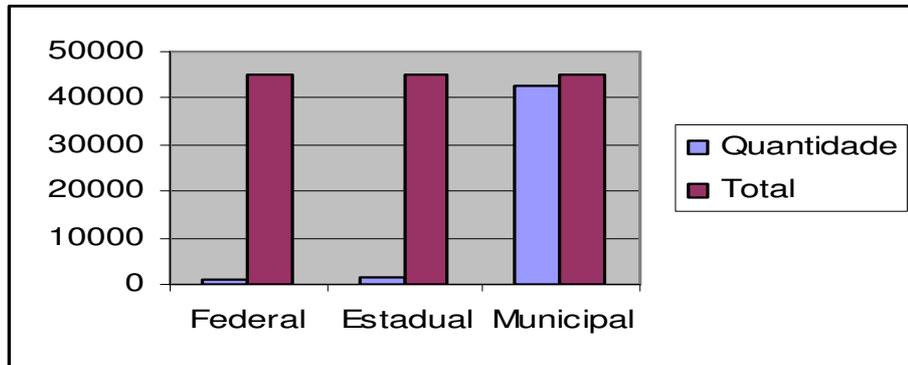


Gráfico 1 – Quantidade de hospitais por esfera de governo no Brasil

Fonte: IBGE, (2005)

Através do gráfico 1 a situação fica mais evidente, quanto à pequena participação da esfera federal e estadual na quantidade de hospitais no Brasil.

Logo a seguir, no gráfico 2 apresenta-se a quantidade de hospitais quanto à categoria administrativa classificada em pública e privada.

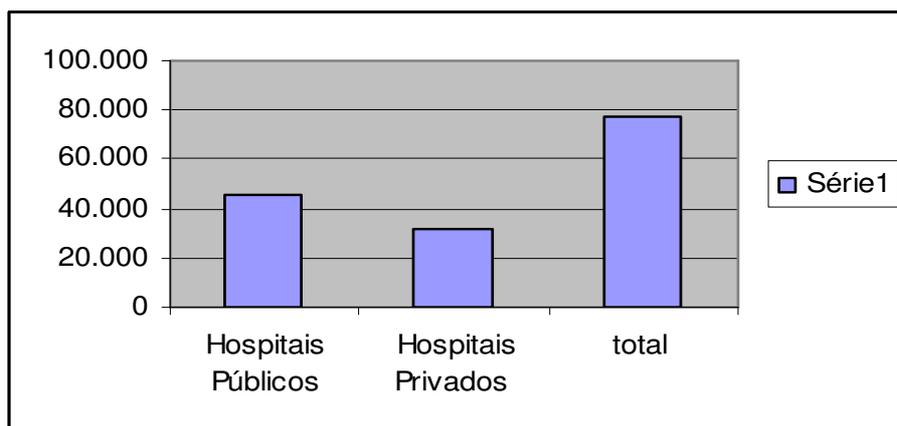


Gráfico 2 – Quantidade de hospitais por categoria administrativa no Brasil

Fonte: IBGE (2005)

No gráfico 2 a situação apresenta com certo equilíbrio. Quanto a quantidade de hospitais por categoria administrativa, observa-se que a categoria pública supera em

apenas 13.174 hospitais, considerando-se que para uma população de maioria pobre, este número deveria ser maior.

Detalhando mais a distribuição dos hospitais por categorias administrativas e esfera de governo, a tabela 2 apresenta o número de hospitais existentes no Ceará, buscando evidenciar o quantitativo de hospitais públicos municipais.

Tabela 2 – Hospitais no Ceará

Categoria Administrativa	Esfera de governo/finalidade econômica	Quantidade	Total
Hospitais Públicos	Federal	26	
	Estadual	36	
	Municipal	2.300	2.362
Hospitais Privados	Sem Fins econômicos	120	
	Com Fins econômicos	724	844
TOTAL			3.206

Fonte: IBGE (2005)

No Ceará, os hospitais públicos da esfera municipal representam 97,37% do total dos hospitais públicos existentes no Estado. Do total de hospitais a categoria pública representa 73,67% ,enquanto a categoria privado representa apenas 26,33% deste total. Do total de hospitais privados 34,71% destes atendem pelo SUS.

O gráfico 3 demonstra a representatividade da esfera municipal quanto ao total de hospitais públicos no Ceará.

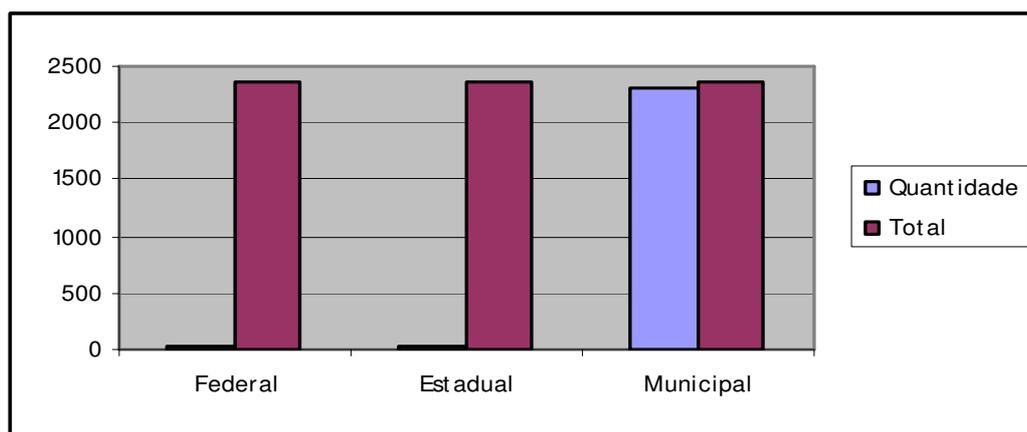


Gráfico 3 – Quantidade de hospitais por esfera de governo no Ceará

Fonte: IBGE, (2005)

Observa-se que na esfera federal, a quantidade representa apenas 1,10 % do total de hospitais públicos. Na esfera estadual, a situação apresenta-se similar a esfera federal alcançando apenas 1,53% do total de hospitais públicos no Ceará. Quanto à esfera

municipal a quantidade se aproxima do total e alcança o índice de 97,37 % do total de hospitais públicos existentes no Ceará.

O gráfico 4 apresenta o quantitativo de hospitais por categoria administrativa no Ceará.

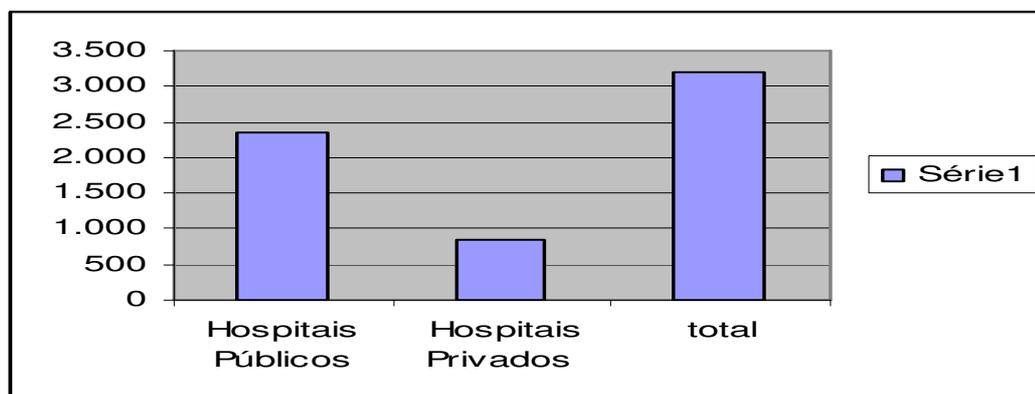


Gráfico 4 – Quantidade de hospitais por categoria administrativa no Ceará

Fonte: IBGE, (2005)

Diante dos dados apresentados poderia se questionar qual a quantidade ideal de hospitais públicos para o número de pessoas carentes existentes no Ceará. São indagações que precisam ser respondidas, mas se for observada a quantidade de pessoas que buscam os hospitais, e às vezes, não conseguem atendimento, nenhum cálculo matemático seria necessário, pois se sabe que o número existente ainda não é o ideal.

Detalhando o objeto de estudo do presente trabalho, que são os hospitais públicos municipais, apresenta-se a tabela 3 com o número de hospitais existentes nesse município, classificados quanto à natureza administrativa: pública e privada. Quanto à natureza pública apresentam-se por esfera de governo.

Tabela 3 – Hospitais em Fortaleza

Categoria Administrativa	Esfera de governo/finalidade econômica	Quantidade	Total
Hospitais Públicos	Federal	8	
	Estadual	16	
	Municipal	83	107
Hospitais Privados	Sem Fins econômicos	43	
	Com Fins econômicos	393	436
TOTAL			543

Fonte: IBGE (2005)

Em Fortaleza, apenas 34,71% dos hospitais particulares atendem pelo SUS. Os hospitais públicos da esfera municipal representam 77,57% do total dos hospitais públicos existentes em Fortaleza, da esfera estadual este percentual alcança apenas 14,95% e na esfera federal alcança apenas 7,47%. Quanto ao total de hospitais existentes em Fortaleza a categoria pública representa 19,71% enquanto a categoria particular representa 80,29% deste total. Situação contrária no nível do estado quando a categoria pública supera a categoria privada.

O gráfico 5, apresenta a quantidade de hospitais por esfera de governo em Fortaleza.

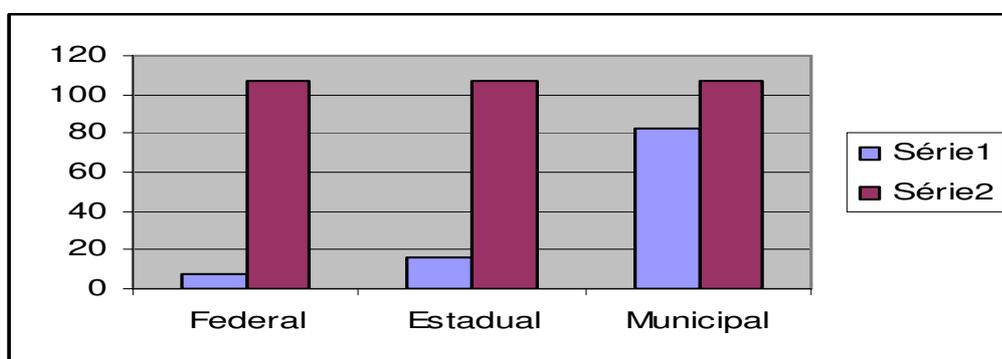


Gráfico 5 – Quantidade de hospitais por esfera de governo em Fortaleza

Fonte: IBGE(2005)

O gráfico 5 compara a situação por esfera de governo ao total de hospitais públicos existentes em Fortaleza. Conforme apresenta o gráfico, a coluna que representa a esfera municipal muito se aproxima do total de hospitais públicos existentes em Fortaleza.

O gráfico 6 apresenta a quantidade de hospitais públicos versus hospitais privados.

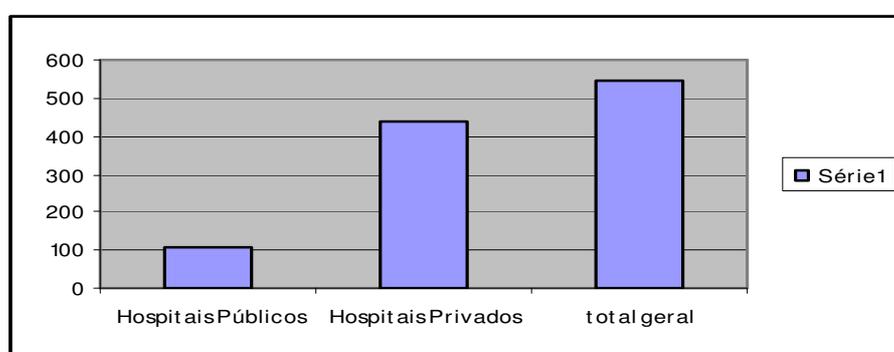


Gráfico 6 – Quantidade de hospitais por categoria administrativa em Fortaleza

Fonte: IBGE (2005)

Conforme os gráficos 5 e 6 pode-se observar que o Ceará apresenta um número razoável de hospitais públicos municipais, em relação ao total de hospitais por esfera, alcança um índice de 97,37%. Fortaleza, uma vez que concentra 77,57 % acaba assumindo responsabilidades de outros municípios em função do reduzido número de hospitais existentes no interior. É preciso, portanto, redistribuir melhor estas responsabilidades.

A tabela 4 apresenta o quantitativo de leitos para internação disponíveis no Brasil, possibilitando uma relação com o número de hospitais comentado anteriormente.

Tabela 4 – Leitos para internação em Hospitais no Brasil

Categoria Administrativa	Esfera de governo/finalidade econômica	Quantidade	Total
Hospitais Públicos	Federal	17.189	
	Estadual	61.699	
	Municipal	70.078	148.966
Hospitais Privados	não SUS	52.666	
	SUS	241.578	294.244
TOTAL			443.210

Fonte: IBGE (2005)

Na tabela 4 apresenta-se o número de leitos por categoria administrativa: público e privado e a quantidade de hospitais públicos por esfera de governo, bem como dos leitos privados e quantos destes são disponibilizados ao SUS. O quantitativo de Leitos públicos e leitos privados, que atendem pelo SUS, somam o número de leitos disponíveis à população carente.

No tocante à quantidade de leitos para internação em hospitais no Brasil, a esfera federal alcança o percentual de 11,54% do total de hospitais públicos, na esfera estadual representa 41,42% e municipal 47,04%. Comparando o quantitativo de leitos em hospitais públicos e privados, o número de leitos disponíveis em hospitais públicos alcança 33,61% e em hospitais privados atinge 66,39%, superando a categoria pública. A quantidade de leitos privados, atendidos pelo SUS, representa 82,10%. Comparando a quantidade de leitos para internação em hospitais públicos e privados. Os hospitais públicos chegam a 33,61% e privados 66,39, superando em quase 100% a categoria pública. Os hospitais privados disponibilizam mais leitos que o total dos hospitais públicos.

As tabelas 5 e 6 apresentam os mesmos dados da tabela 4, referentes ao Estado do Ceará e Município de Fortaleza, respectivamente.

Tabela 5 – Leitos para internação em Hospitais no Ceará

Categoria Administrativa	Esfera de governo/finalidade econômica	Quantidade	Total
Hospitais Públicos	Federal	765	7.270
	Estadual	1.545	
	Municipal	4.960	
Hospitais Privados	Não SUS	900	10.073
	SUS	9.173	
TOTAL			17.343

Fonte: IBGE (2005)

Verifica-se que a quantidade de leitos para internação em hospitais públicos no Ceará, Na esfera federal alcança o percentual de 10,52%, na esfera estadual 21,26% e municipal 68,22%. Comparando o quantitativo de leitos em hospitais públicos e privados, o número de leitos disponíveis em hospitais públicos 41,92% e em hospitais privados 58,08% ,superando a categoria pública. A quantidade de leitos para internação em hospitais privados que atende pelo SUS supera o total de leitos para internação em hospitais públicos alcançando o percentual de 91,06%. Comparando a quantidade de leitos para internação em hospitais públicos e privados, os hospitais públicos chegam a 41,92% e privados 58,08%.

Tabela 6 – Leitos para internação em Hospitais em Fortaleza

Categoria Administrativa	Esfera de governo/finalidade econômica	Quantidade	Total
Hospitais Públicos	Federal	733	3.086
	Estadual	1.509	
	Municipal	844	
Hospitais Privados	Não SUS	790	5.050
	SUS	4.260	
TOTAL			8.136

Fonte: IBGE (2005)

Observa-se que a quantidade de leitos para internação em hospitais públicos em Fortaleza, na esfera federal alcança o percentual de 23,75%, na esfera estadual 48,90% e municipal 27,35%. Comparando o quantitativo de leitos em hospitais públicos e privados, o número de leitos disponíveis em hospitais públicos 37,93% e em hospitais privados 62,07%, superando a categoria pública. A quantidade de leitos para internação em hospitais privados que atendem pelo SUS supera o total de leitos para internação em hospitais públicos, alcançando o percentual de 84,36%, situação que também ocorre em

nível de estado. Comparando a quantidade de leitos para internação em hospitais públicos e privados, os hospitais públicos chegam a 37,93% e privados 62,07%.

Conforme apresentado anteriormente (Tabela 2) em 2005, o Ceará possuía 3.206 estabelecimentos de saúde, com 17.343 leitos disponíveis para uma população de 8.097.276 habitantes. Em Fortaleza, este número chega a 543 estabelecimentos de saúde, 8.136 leitos disponíveis para uma população de 2.431.415 habitantes. Considerando-se que a esperança de vida do brasileiro, conforme o IBGE em um período de 46 anos, cresceu 32,4%, indo dos 54,6 anos, em 1960 para 72,3 anos, em 2006, a necessidade de atendimento hospitalar vem requerendo uma maior disponibilização de leitos, notadamente nos hospitais públicos.

2.6 Hospitais Públicos

Os hospitais se apresentam quanto à propriedade em: públicos federais, estaduais e municipais e privados, quanto à finalidade principal, classificam-se em beneficentes, lucrativos, de ensino, de pesquisa etc. A organização hospitalar pública apresenta-se em uma grande contradição. A medicina custa muito, porém a remuneração dos hospitais é muito baixa. Frequentemente, os custos dos serviços são superiores aos recursos repassados pelo governo, o que acarreta prejuízos ao hospital. Atender pelo SUS pode implicar um aumento expressivo de demanda, aumentando assim sua atuação no mercado. Porém, é preciso verificar se realmente existe viabilidade econômico-financeira para realizar os serviços estabelecidos na tabela de preços do SUS.

Os hospitais públicos existentes no Brasil apresentam-se como estabelecimento público aparelhado com todos os recursos médicos e cirúrgicos para o tratamento dos doentes: hospital de sangue, hospital ambulante para receber os feridos em campanha, os hospitais modernos com instalações modernas e aparelhagem requerida, hospitais de pesquisa e ensino dentre outros..

Fatores políticos e sociais estão presentes com mais intensidade nas instituições hospitalares públicas, talvez por força da Constituição Brasileira, por definir que todo indivíduo tem direito à assistência médica e hospitalar. Assim, o hospital tem a obrigação moral e legal de atender a todos os pacientes, mesmo sem remunerar esses serviços, fato este que não costuma ocorrer com os demais prestadores de serviços.

Uma outra característica dos hospitais públicos é o fato do Estado ser o intermediário responsável, através da Previdência, de fornecer assistência médica à população, gerando junto à instituição hospitalar uma influência maior do que nos demais setores da economia. Essa participação total do Estado como pagador e controlador dos serviços hospitalares trazem aos administradores hospitalares alguns complicadores

adicionais. Conforme Abbas (2001, p.126), “as organizações hospitalares públicas não possuem poder de decisão frente aos contratadores de seus serviços e se sujeitam às tabelas de preços fixadas pelo SUS.”

O setor público, que presta serviços públicos de saúde à população apresenta-se ineficiente. Esta é a forma generalizada com que à população vê estas instituições. A medicina tem alto custo, porém a remuneração dos hospitais é muito baixa e freqüentemente, não se tem como cobrar do paciente, o que acarreta prejuízos ao hospital. Além, disso, as diárias e taxas hospitalares são deficitárias, que conforme Abbas (2001) não cobrem os custos, enquanto o número de hospitais públicos não atende às necessidades da população, afirmação que não se precisa buscar em dados bibliográficos, bastando acompanhar as notícias divulgadas diariamente nos meios de comunicação, para confirmar o fato.

2.6.1 Classificação dos hospitais vinculados ao SUS

O Ministro de Estado da Saúde determinou a necessidade de classificação dos hospitais, conforme Portaria Nº 2.224/GM de 5 de dezembro de 2002. A necessidade da classificação dos hospitais deve-se à grande quantidade e diversidade de instituições hospitalares existentes no País, vinculadas ao Sistema Único de Saúde, bem como à possibilidade de estabelecer políticas e planejamento de ações específicas, compatíveis com as características de cada hospital, especialmente no que diz respeito ao número de leitos disponíveis, existência e complexidade de serviços, perfil assistencial, capacidade de produção de serviços, dentre outras. Somente a análise do conjunto destas características permitirá identificar as semelhanças para estabelecer uma classificação, visando sua inserção no Sistema Único de Saúde.

A classificação hospitalar ocorreu a partir do agrupamento dos hospitais com características semelhantes, sistematizando, desta forma, o conhecimento sobre grupos de hospitais. A classificação hospitalar foi aplicada aos hospitais integrantes do Sistema Único de Saúde, ordenando-os, de acordo com suas características, em um dos seguintes portes: Hospital de Porte I; Hospital de Porte II; Hospital de Porte III; e Hospital de Porte IV.

O enquadramento de cada hospital deve ser feito respeitando o intervalo de pontos atribuídos para cada Porte, conforme definido no Artigo 4º da referida portaria, considerando o somatório da pontuação alcançada como resultado da aplicação dos itens de avaliação, conforme apresentado no quadro 1.

PONTO POR ITEM	ITENS DE AVALIAÇÃO							PONTOS TOTAIS
	A	B	C	D	E	F	G	
	N.º DE LEITOS	LEITOS DE UTI	TIPO DE UTI	ALTA COMPLEXIDADE	URGÊNCIA /EMERGÊNCIA	GESTÃO DE ALTO RISCO	SALAS CIRÚRGICAS	
1 Ponto	20 a 49	01 a 04	-----	1	Pronto Atendimento	-----	Até 02	Mínimo 1
2 Pontos	50 a 149	05 a 09	Tipo II	2	Serviço de Urgência/Emergência	Nível I	Entre 03 e 04	
3 Pontos	150 a 299	10 a 29	-----	3	Referência Nível I ou II	Nível II	Entre 05 e 06	
4 Pontos	300 ou mais	30 ou mais	Tipo	4 ou mais	Referência Nível III	-----	Acima de 08	Máximo 27

Quadro 1 – Pontuação para classificação de hospitais

Fonte: Ministério da Saúde (2002).

O quadro 1 apresenta as condições necessárias a serem avaliadas quando da classificação dos hospitais para definição do porte. É a partir do número de pontos alcançados que o hospital é classificado quanto ao porte. A pontuação varia de 1 a 27 pontos. A variação de pontos ocorre considerando o número de leitos, número de leitos de UTI, tipo de UTI, definição da complexidade, classificação de urgência/emergência, gestão de alto risco e quantidade de salas cirúrgicas.

De acordo com o Ministério da Saúde (2002), a avaliação e enquadramento dos hospitais, no momento da classificação hospitalar, ocorrerão de acordo com os seguintes entendimentos estabelecidos:

1. Leitos Cadastrados: Coluna "A"-será considerada o quantitativo total dos leitos existentes no hospital cadastrados no Cadastro de Estabelecimentos de Saúde, contratados ou não pelo SUS;
2. Leitos de UTI: Coluna "B" - será considerado o quantitativo de leitos cadastrados em Unidade(s) de Terapia Intensiva (Adulto, Neonatal e Pediátrica), independentemente da classificação de tipo de UTI;
3. Tipo de UTI: Coluna "C" - será considerado o cadastramento de UTI no Sistema Único de Saúde de acordo com seu Tipo II ou III (conforme Portaria GM/MS nº. 3.432, de 12 de agosto de 1998), sendo que na hipótese da existência de mais de uma unidade cadastrada, será pontuada apenas uma delas - aquela que corresponder ao maior número de pontos;
4. Alta Complexidade: Coluna "D" - será considerado o quantitativo de serviços de alta complexidade existentes no hospital e devidamente cadastrados/contratados pelo SUS.;

5. Urgência/Emergência: Coluna “E” - será considerada a existência (1) de Serviço de Pronto Atendimento nas 24 horas do dia com equipe presente, pelo menos, de urgências em pediatria e clínica médica, ou equipe da especialidade(s) oferecida no caso de hospitais especializados, ou (2) de Serviço de Urgência e Emergência com atendimento nas 24 horas do dia, com equipe presente, de urgências e emergências em pediatria, clínica médica, cirurgia geral, ortopedia e anestesia, todos disponíveis para o SUS, ou ainda (3) a existência de Serviço de Urgência e Emergência cadastrado pelo Ministério da Saúde segundo a Portaria GM/MS Nº 479, de 15 de abril de 1999, em Hospital integrante do Sistema Estadual de Referência Hospitalar em Atendimento de Urgências e Emergências, de acordo com seus respectivos Níveis I, II ou III;
6. Gestação de Alto Risco: Coluna “F” - será considerada a existência de Serviço de Atendimento de Gestação de Alto Risco cadastrado pelo Ministério da Saúde segundo a Portaria GM/MS Nº. 3477, de 20 de agosto de 1988, como Hospital integrante do Sistema Estadual de Referência Hospitalar em Atendimento à Gestação de Alto Risco, de acordo com seus respectivos Níveis I e II;
7. Salas Cirúrgicas: Coluna “G” - será considerado o quantitativo total de salas cirúrgicas existentes no hospital.

A definição do porte hospitalar, de acordo com o Ministério da Saúde (2001)   alcançada a partir da quantidade de pontos obtidos conforme classificação: Porte I - de 01 a 05 pontos; Porte II - de 06 a 12 pontos; Porte III - de 13 a 19 pontos e Porte IV - de 20 a 27 pontos.

O total de pontos obtidos, resultantes da aplicação da tabela de pontuação, levará ao enquadramento dos hospitais no “Sistema de Classificação Hospitalar do Sistema  nico de Saúde” em seu correspondente porte. O governo, com estas informações, poderá desenvolver políticas de saúde, direcionar mudanç as em função da diversidade de instituições existentes e conforme as epidemias, direcionar a es, estabelecendo políticas de planejamento com a es específicas, compatíveis com as características de cada hospital.

Conforme Martins (2002, p.18) ” a classificação dos hospitais pode ser vista sob outro prisma, pois considera variáveis econ micas, administrativas, jurídicas e organizacionais.”

Quanto ao aspecto econômico, as empresas são classificadas em: setor primário, setor secundário e setor terciário. Os hospitais pertencem ao setor terciário porque atuam na prestação de serviço por meio de pessoas (médicos, farmacêuticos, enfermeiros administradores), equipamentos e instalações.

Quanto ao aspecto organizacional, classificam-se os hospitais em dois grandes grupos: hospitais gerais e hospitais especializados. Um hospital geral é composto por diversas especialidades, atendem a diversas patologias ligadas às clínicas cirúrgica, médicas, pediátricas, obstétricas e psiquiátricas. Neste grupo classifica-se a maior parte dos hospitais de ensino. Quanto aos hospitais especializados, correspondem aos que oferecem assistência a pacientes portadores de patologias específicas, como por exemplo, ortopedia e psiquiatria.

Quanto ao aspecto jurídico as empresas são classificadas em dois grupos: empresas individuais e empresas societárias por quotas de responsabilidade limitada, que inúmeros hospitais brasileiros privados se enquadram, assim como na forma de sociedade anônima.

Quanto à finalidade, os hospitais são classificados em entidades com fins lucrativos e sem fins lucrativos. Nas empresas hospitalares de fins lucrativos, a eficiência administrativa é avaliada pela maximização do lucro.

Do que foi apresentado, pode-se afirmar que a organização hospitalar tem aspectos peculiares, formada por uma diversidade de tipos organizacionais, privadas (com e sem fins lucrativos), públicas, especializadas e universitárias, classificada como uma organização de alta complexidade de informações e baixa escassez de recursos, isto é, que operam com um ambiente complexo e movimentam muitos recursos.

2.6.2 Financiamento da saúde

O financiamento público da saúde no Brasil é formado por receitas procedentes de impostos e contribuições sociais, arrecadados pela União e por estados e municípios, além de empréstimos como os realizados junto ao Banco Mundial. O tipo de fonte que financia o setor saúde não é uniforme, na realidade é uma base que sempre sofre alterações em função da política de governo. O financiamento público federal da saúde é marcado por acompanhar a situação econômica, como também é função das alterações nas políticas sociais do País.

A questão do financiamento é uma variável imprescindível no processo de organizar a oferta de serviços públicos de saúde e de legitimar as propostas da Constituição de 88, mas independente de decisões tomadas acerca da base de financiamento o que realmente importa é que esta base seja bem definida e estruturada de forma a garantir estabilidade à execução das políticas de saúde.

A Emenda Constitucional Nº 29 de 13 de setembro de 2000 definiu o limite mínimo a ser aplicado na saúde, com vigência a partir do exercício financeiro de 2000. Alguns municípios já se utilizavam da Lei Orgânica Municipal para definir o limite mínimo,

que é de 15%. A base de cálculo para o limite mínimo a ser aplicado na saúde são os recursos derivados das seguintes receitas: Imposto sobre Propriedade Predial e Territorialidade Urbana (IPTU), Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis Intervivos (ITBI), Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), Imposto Territorial Rural (ITR), Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Fundo de Participação dos Municípios (FPM), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI).

No caso do Brasil, em que o setor saúde é financiado por um grande percentual de recursos públicos, as decisões orçamentárias do governo federal têm papel fundamental na determinação dos recursos para a saúde. O arranjo do governo para financiar o setor saúde nos níveis federal, estadual e municipal também influencia o seu financiamento (OMS, 1992).

Uma grande parcela do financiamento do Ministério da Saúde destina-se à atenção ambulatorial e hospitalar. Uma parcela menor destina-se ao ensino e pesquisa, como por exemplo, o financiamento da Fundação Oswaldo Cruz.

Os órgãos responsáveis pelo financiamento da saúde são: Ministérios da Saúde, Seguridade Social, Transportes, Comunicações, Desenvolvimento Rural, Minas e Energia, Indústria e Comércio, Educação, Interior, Relações Externas, Defesa e outros; Governos Locais: regiões, estados, municípios, conselhos; outras agências públicas de utilidade pública, fornecendo água e/ou condições sanitárias etc.

2.6.3 SUS - A fonte de financiamento dos hospitais públicos

A fonte de receita dos hospitais públicos é o SUS, ou seja, o faturamento dos hospitais públicos depende, exclusivamente, de uma única fonte o governo. As receitas das instituições públicas hospitalares são obtidas por meio de reembolso unitário, por paciente e procedimento, cuja remuneração é definida pelo SUS, muitas vezes não chegando a cobrir os custos incorridos.

A receita consiste no pagamento dos valores apurados por intermédio do Sistema de Informações Hospitalares do SUS (SIH/SUS) definidos e disponibilizados pelo governo, que engloba o conjunto de procedimentos realizados em regime de internação, com base na Autorização de Internação Hospitalar (AIH), documento este de autorização e fatura de serviços (NOB, 1997, p. 22).

O valor do reembolso dos procedimentos pagos pelo SUS é determinado pelo governo, e dificilmente representam à realidade. A ideologia por trás do valor destes reembolsos é a do custo padrão, estabelecido para cada procedimento, porém, a falta de

atualização monetária gera discrepância entre o padrão estabelecido e o real (GUIMARÃES; COSTA, 2005).

O reembolso dos procedimentos cobertos pelo SUS, contempla os seguintes custos (GUIMARÃES; COSTA, 2005):

- a) Diárias de apartamento, UTI's, berçários, enfermarias e similares;
- b) taxas de ocupação de salas, como sala de recuperação e ambulatório;
- c) taxas de usos de equipamentos, exemplo: nebulizadores;
- d) materiais e medicamentos utilizados durante o atendimento;
- e) gases medicinais, como oxigênio e ar comprimido;
- f) serviços de diagnóstico, como exames de sangue e Raio X.

O valor definido para cada tipo de procedimento é reembolsado pelo SUS, conforme está descrito na tabela de procedimentos SIH/SUS, na qual são apresentados, de forma detalhada, todos os procedimentos a serem realizados. Este valor paga os serviços profissionais, exames, serviço auxiliar de diagnóstico e tratamento e ato anestésico (se for o caso) entre outros.

Desde os anos de 1980, o Ministério da Saúde, através do SUS, busca por novos modelos, que realmente remunerem o procedimento realizado, os materiais utilizados e os medicamentos que foram empregados, não seguindo apenas uma tabela pré-definida com valores que o próprio tempo trata de invalidar. O modelo de remuneração atual estimula o consumo, agregando maior custo ao sistema de saúde.

As dificuldades de obtenção de receitas compatíveis com as necessidades de manutenção e investimento, indispensáveis aos hospitais, devem estimular estas instituições a aperfeiçoar seus recursos e gerenciar seus custos. Porém, autores como Abbas (2001), Serra Negra e Serra Negra (2001), apontam a carência, e até mesmo a inexistência, de sistemas de informações relacionadas aos custos por parte da grande maioria dos hospitais do País.

2.6.4 Os Municípios e sua participação no financiamento

O processo de descentralização da saúde, implementado pela constituição de 1988, exigiu a participação de todos os entes federativos. Para os municípios suas responsabilidades foram ampliadas, na medida em que se desenvolvia o processo. Mudanças de gestão foram introduzidas, a cada Norma Operacional Básica – (NOB) publicada, novas responsabilidades foram agregadas aos municípios.

A Lei Complementar Nº 29 de 04 de maio de 2000 veio determinar a vinculação do percentual da receita líquida para a saúde, em 7% para os municípios em 2000, até chegar a 15% em 2004. Dessas receitas o município deverá aplicar o limite mínimo na saúde. Vale ressaltar, que não entram no cálculo das despesas da saúde, as despesas realizadas com base em recursos vinculados e recebidas da União ou dos estados, por já serem destinados a vínculos de saúde, tais como o Programa de Atenção Básica – (PAB) e o próprio SUS.

As Leis Federais Nº 8.080/90 e Nº 8.142/90 são leis que dispõem sobre a organização da saúde. Andrade (2002, p. 164) afirma que, conforme, artigo 33 da lei 8080/90, os recursos financeiros do Sistema Único de Saúde – (SUS) serão depositados em conta especial, em cada esfera de atuação, e movimentados sob fiscalização dos respectivos conselhos de saúde.

Andrade (2002, p. 164), define o Fundo Municipal de Saúde, como:

[...] um instrumento de planejamento por permitir ao gestor conhecer os recursos de que dispõem para as ações e serviços de saúde e controle por facilitar o acompanhamento permanente sobre as fontes de receitas, seus valores e as datas de ingresso, as despesas realizadas e os rendimentos de aplicações financeiros.

O Fundo Municipal de Saúde deve ser criado por Lei, gerenciado pelo Secretário Municipal de Saúde e dispor de contas bancárias específicas para cada fonte de recursos, orientados pelos seguintes indicadores:

- a) Programa de atenção básica (PAB) – Autorização de Internação Hospitalar – (AIH) - fixo e variável;
- b) Média e Alta Complexidade (MAC); Sistema de Informações Hospitalares (SIH) e Sistema Único de Saúde (SUS);
- c) Convênios (para obras aquisições de equipamentos, erradicações de dengue, etc.);
- d) Recursos do Tesouro Municipal;
- e) Doações.

O governo é a única fonte de recursos dos hospitais públicos, que são obtidos por meio de reembolso unitário por paciente e procedimentos realizados em hospitais públicos. As fontes de recursos são oriundas de procedimentos realizados em regime de internação – AIH e oriundas de procedimentos realizados em atendimento de emergência e urgência – PAB. É o governo que determina o valor destes procedimentos, valor que são insuficientes para cobrir os custos dos serviços. Estes valores são estabelecidos baseados no custo padrão, sem considerar a atualização monetária. O próprio Ministério da Saúde

reconhece a deficiência do modelo adotado, em virtude de estimular o consumo, gerando maior custo, além de remunerar incorretamente os procedimentos. É necessário buscar um modelo eficaz que remunere corretamente os hospitais para que as receitas sejam compatíveis com os custos incorridos.

2.6.5 Recursos aplicados na saúde pública do Estado do Ceará

Para milhões de cearenses, a saúde pública é a única alternativa para consultas médicas, exames e para o tratamento de suas enfermidades. Oferecer bons e dignos serviços de saúde, manter posto e hospitais funcionando com atendimento de qualidade, com profissionais motivados e instalações adequadas, é um dos maiores desafios para quem está na administração pública. Porque saúde custa caro. Saúde significa investimento permanente em profissionais capacitados, em medicamentos sofisticados, em equipamentos de alta tecnologia. Saúde significa gestão competente, criteriosa e séria, o que exige administradores qualificados. Enfim, a saúde pública, sem dinheiro, simplesmente não funciona e nem atende às necessidades da população. A atuação do estado na saúde dar-se-á em todas as 21 microrregiões de saúde e em todos os 184 municípios do Estado. Seu alcance vai repercutir em toda a população.

O maior conjunto de investimentos já realizado na saúde pública do Estado do Ceará foi planejado para o período 2007-2009, em consequência de verbas adicionais de custeio, que somam nada menos do que R\$ 766 milhões de reais. São recursos para novos investimentos, como a construção de hospitais, policlínicas e centros odontológicos.

Desse total, de acordo com Ceara (2007), R\$ 122 milhões são recursos do governo do Estado; R\$ 216 milhões, empréstimo do Banco Internacional de Desenvolvimento (BID); R\$ 233 milhões, recursos adicionais do governo federal; e, R\$ 195 milhões de reajuste da tabela do SUS. (<http://intsrv023.ceara.gov.br>)

O teto financeiro dos repasses federais para o custeio da rede de média e alta complexidade do Estado do Ceará, são recursos adicionais de mais de R\$ 100 milhões por ano, acrescidos ao teto financeiro do Estado, exclusivamente destinados ao custeio da rede de saúde do Ceará, além do aumento da tabela de procedimentos, que terá um impacto de mais R\$ 187 milhões, por ano, nos repasses do SUS para os hospitais credenciados. (<http://intsrv023.ceara.gov.br>)

O teto financeiro representa R\$ 8.396.930,00 a mais, todo mês, para a manutenção do dia a dia de hospitais, ambulatórios e demais equipamentos da rede de média e alta complexidade. Desses recursos 39,3% é destinado à capital, Fortaleza, que detêm cerca de 30% da população; enquanto 60,7% são destinados aos municípios do interior do estado, onde vivem os outros dois terços da população. Recursos para custeio.

Dessa forma, Fortaleza vai receber R\$ 3 milhões e 300 mil por mês para o custeio, assim distribuídos, R\$ 2.500.000,00, mensais, para o atendimento de média e alta complexidade, R\$ 800 mil mensais para o instituto José Frota (IJF).

Conforme o secretário Municipal da Saúde, Dr. Odorico Monteiro, o montante de recurso enviado pela esfera federal para pagamento dos serviços de saúde de Fortaleza da ordem de R\$ 3,5 milhões por mês. "Recebemos R\$ 25 milhões por mês do Ministério da Saúde para pagar tudo, média e alta complexidade da rede municipal, estadual, filantrópica e privada conveniada ao SUS" (Federação Brasileira de Hospitais, 2007).

Vale destacar que alguns aspectos reunidos no trabalho de Abbas (2001, p.12) sobre a situação atual dos hospitais no Brasil justificam a importância da discussão do tema "custos". Os hospitais públicos na sua grande maioria não se preocupam com a questão dos custos. O avanço Tecnológico na área da medicina é um fator determinante para o aumento dos custos, assim como a remuneração dos servidores, os medicamentos e os materiais médicos crescem cada vez mais, alterando a estrutura de custos, fazendo com que, apesar de ter todos os recursos disponibilizados, estes ainda sejam insuficientes para cobrir o valor dos custos incorridos. É necessário, portanto, rever a forma de remuneração dos procedimentos médicos, uma vez que valores baseados em custo padrão sem considerar a atualização do preço dos insumos esta fadado a erros. Deve também ser considerada a falta de administração profissional; os custos mal elaborados ou desconhecidos, como fatores que só acarretam prejuízos. É preciso repensar uma maneira de comprovar a realidade hospitalar e um destes caminhos é a gestão de custos.

Para Abbas (2001 p.12):

Os avanços tecnológicos são fantásticos, porém os preços cobrados pelos hospitais brasileiros são cada vez mais altos. Tecnologia é um fator determinante para o aumento dos custos da saúde. No caso dos hospitais brasileiros, no entanto, há um outro problema crucial: a administração.

Em relação à administração verifica-se, em muitos casos uma direção administrativo-financeira, por exemplo, ocupada por médicos que não possuem preparo técnico para administrar uma empresa de tamanha complexidade administrativa como é o caso dos hospitais.

Cerri (1998, apud ABBAS 2001, p. 13) afirma que há uma falta de auto conhecimento do setor e cita como exemplo a matéria da repórter Cláudia Vassalo, na Revista Exame, em que, ao mesmo tempo em que afirma "estamos pagando mais porque recebemos mais da medicina", aponta diversas razões para a manutenção dos serviços médico-hospitalares em níveis elevados tais como:

- a) Falta de especialização dos hospitais – Segundo Cerri, a cidade de São Paulo possui mais aparelhos de ressonância do que o Canadá inteiro, o que gera a necessidade de se estudar uma política de controle dessa prática;
- b) b) baixa produtividade – Para Cerri, a jornalista não pode afirmar que a produtividade é baixa, visto que não são conhecidos nem os índices técnicos dos hospitais para dimensionamento de pessoal e muito menos a média de permanência hospitalar por tipo de procedimento;
- c) forma de estabelecimento dos preços dos serviços – Cerri lança aqui a seguinte questão: “Existe algum embasamento técnico para o estabelecimento dos preços de serviços médico-hospitalares?”;
- d) desperdícios (“se a equipe pedir dez caixas de anestésico e só usar duas, tudo bem. O hospital não perde nada. O médico também não ...”) – Novamente aqui Cerri levanta as seguintes questões em contraposição à jornalista: “Ninguém nos glosa as contas apresentadas? Poderíamos equacionar melhor os recursos em nossas instituições?”;
- e) preço de um dia de oxigênio variando de valores baixos até valores exorbitantes Cerri questiona se é verdadeira a afirmativa da jornalista e, caso positivo com certeza há como corrigir esta situação;
- f) ponte de Safena a US\$ 31,5 mil nos EUA, incluindo passagem aérea, contra R\$60 mil no Brasil – Cerri levanta a seguinte questão: “Quais as razões para tão grande diferença?”;
- g) falta de concorrência (“... o paciente não tem escolha devido a falência do sistema público”.) – Cerri afirma que, com exceção dos pequenos municípios, existe uma boa oferta de serviços médico-hospitalares, não sendo portanto plausível a justificativa levantada pela jornalista;
- h) pequena margem dos compradores de serviço saúde – Novamente aqui Cerri lança a seguinte questão: “Alguém já calculou?”.

Nesta seção foram apresentados, o conceito de uma organização hospitalar, suas características e funções, deixando clara a evolução e afirmação como unidade econômica pública e privada, bem como ficou claro as constantes mudanças que vivem as organizações hospitalares. Fatores como tecnologia que altera constantemente as técnicas de diagnóstico tornando os profissionais mais especializados, que utilizando-se destas técnicas agregam maior custo aos procedimentos hospitalares, falta de gestão profissional especializado e serviços mal remunerados são fatores que afetam os custos incorridos e os resultados destas organizações.

Quanto ao financiamento da saúde, todas as esferas de governo partilham esta responsabilidade, conforme determina a Lei. O processo de descentralização introduzido pelas Normas Operacionais Básicas do SUS acarretou maior responsabilidade aos municípios, como responsáveis diretos em desenvolver a saúde, recebendo recursos que formam o fundo municipal de saúde, que acumula todas as fontes de recursos sob a gestão do secretário municipal de saúde.

Diante de todos os fatores apresentados, é primordial repensar o atual modelo de gestão, o que pode ser iniciado com a implantação de um sistema de custos.

Nesta seção foram apresentados, o conceito de uma organização hospitalar, suas características e funções, deixando clara a evolução e afirmação como unidade econômica pública e privada, bem como as constantes mudanças que vivem as organizações hospitalares. Fatores como tecnologia que altera constantemente as técnicas de diagnóstico tornando os profissionais mais especializados, que utilizando-se destas técnicas agregam maior custo aos procedimentos hospitalares, outros fatores como falta de gestão por profissionais mais especializados e serviços mal remunerados são fatores que afetam os custos incorridos e os resultados destas organizações.

3 SISTEMA DE CUSTOS EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES

Para realização de uma pesquisa faz-se necessário buscar suporte em um referencial teórico. Sendo assim, esta seção tem como objetivo apresentar os conceitos e os autores que dão sustentação teórica ao trabalho, pois a partir deste referencial, acredita-se que ser possível estabelecer uma base conceitual favorável ao desenvolvimento do estudo e ao alcance dos objetivos estabelecidos.

A construção de uma metodologia de apuração de custos para a organização hospitalar pressupõe, portanto, uma abordagem sobre sistemas de custos compreendendo os sistemas de acumulação, sistemas de custeios e métodos de custeio.

3.1 A Contabilidade de Custos

A necessidade de registrar as informações sobre as transações comerciais existe sempre que as pessoas utilizam-se do sistema de trocas. Historiadores evidenciam registros contábeis há milhares de anos, que remontam às antigas civilizações. O surgimento e a evolução da Contabilidade deram-se gradualmente. De princípios, predominavam os sistemas de produção familiar, de corporações domésticas, grupos limitados de pessoas, geralmente da mesma família e liderados por uns poucos artesãos, exerciam, na maioria das vezes em sua própria morada, as suas atividades.

No século XVIII até a época da revolução industrial, a contabilidade de custos existia para suprir a necessidade do mercado. As empresas comerciais procuravam conhecer seus custos apenas para efeito de fixação de preços ao consumidor. A preocupação inicial quanto à contabilidade de custos era encontrar uma forma de mensurar momentaneamente os estoques e o resultado e não de fazer dela um instrumento gerencial, razão pela qual a não-utilização de todo o seu potencial no campo das matérias-primas, mão de obra e outros recursos de produção.

De acordo com Martins (2000,p.19)

[...] até a Revolução Industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais. O controle de custos consistia apenas, em fazer um levantamento dos estoques do início do período, adicionar as compras efetuadas no mesmo período e deduzir deste total as mercadorias que ainda restavam por vender. Com o advento das indústrias, surge a necessidade de uma apuração mais detalhada do balanço e da demonstração de resultado, só que para essa apuração detalhada, o contador não dispunha facilmente de dados para atribuir valor aos estoques, surge assim a partir da Contabilidade Financeira a Contabilidade de Custos Industrial, onde os contadores tentavam utilizar os mesmos critérios aplicados nas empresas industriais, agora nas empresas comerciais e de serviços.

O desenvolvimento trouxe o crescimento de novas empresas, assim à contabilidade de custos passou a ser considerado como uma ferramenta necessária para a decisão. O Surgimento das indústrias trouxe a necessidade de uma elaboração mais detalhada do balanço e da demonstração do resultado, só que para essa apuração detalhada o contador não dispunha facilmente de dados para atribuir valor aos estoques. Nestas condições a contabilidade de custos recebeu seu maior impulso, a ponto de gerar um novo campo de aplicação conhecido como contabilidade industrial. Foi a partir deste evento que a contabilidade mudou seu foco de avaliação de estoques, para as diferentes técnicas de custos.

Surge, assim, a Contabilidade de Custos. Para definir o valor dos custos de fabricação dos produtos estocados, todo um sistema de registro, acompanhamento, apropriação e rateio de gastos, bem como toda uma parafernália de lançamentos contábeis e controles paralelos.

A contabilidade de custos, desde os seus primórdios sempre esteve em constante evolução e não está presa a nenhuma regra contábil específica. O seu único fundamento é a sua utilização efetiva e com eficácia dentro da organização. Os estudos da contabilidade com ênfase na área de custos ocorreram no auge da era industrial, razão pela qual ainda hoje existe um número muito menor de obras relacionadas a custos nas atividades de serviços.

No Brasil, até 1994, num contexto de inflação elevada pela qual passava a economia, a maior preocupação das empresas era com a especulação financeira, com o foco considerado era obter maiores ganhos. Existia pouco interesse com a área de custos até mesmo pelas empresas industriais. Isso ocorria devido principalmente a inúmeros anos de inflação em um mercado onde todos os custos, quaisquer que fossem, poderiam ser repassados aos preços que o processo inflacionário absorvia.

Após o Plano Real, com uma economia mais estabilizada, tornou-se necessário um melhor conhecimento de custos, pois o produto ou serviço poderia ficar fora do mercado, uma vez que nestas circunstâncias é o mercado que estabelece o preço.

Com o crescimento das empresas e o conseqüente aumento na complexidade do sistema produtivo, constatou-se que as informações fornecidas pela Contabilidade de Custos eram potencialmente úteis ao auxílio gerencial, função esta tão importante na maioria das empresas, quanto à determinação do resultado do período. Os sistemas de custos podem ajudar a gerência da empresa basicamente de duas maneiras: auxílio ao controle e às tomadas de decisões.

Os custos também buscam atender a avaliação de estoques, seja de produtos acabados, em andamento, ou matérias-primas e materiais secundários. No caso de

atividades de serviços, porém, mesmo que digamos não haver estoques, sem dúvida temos a existência de serviços em andamento, os quais, pelo princípio contábil da competência de exercício, não podem ser considerados como despesas sem a correspondente geração da receita.

3.2 Sistema de Custos

Para Martins (2001, p. 28), sistema representa um condutor que recolhe dados em diversos pontos, processa-os e emite, com base nestes dados, relatórios na outra extremidade.

Para as finalidades de Contabilidade de custos, Leone (2006, p. 22) afirma que: “[...] os sistemas são o conjunto coordenado de órgãos, pessoas, procedimentos, critérios de avaliação e de apropriação, conceitos, princípios, objetivos fluxos e relatórios, que vai coletar os dados de diversas fontes se transforma-los em informações.”

Para Martins (2001, p. 37), custeio significa apropriação de custo.

O sistema de custo que faz parte do conjunto de elementos, criados com a finalidade de gerar e fornecer informações úteis aos seus diferentes usuários. Dados são coletados para que a empresa possa fornecer informações (relatórios gerenciais) necessárias, precisas e em tempo hábil para a mensuração dos desempenhos, podendo ser verificados se todos os parâmetros predefinidos metas e orçamentos alcançaram seus objetivos.

Os sistemas de custos são desenvolvidos conforme, a necessidade das empresas, por isso observa-se diferentes tipos de empresas utilizando diferentes sistemas de custos, até porque é a administração que define a formatação de suas próprias informações. As informações de custos para fins gerenciais, e de uso interno não necessariamente terão que seguir os princípios contábeis geralmente aceito que conforme Maher, (2001, p. 44) são “regras, padrões e convenções que orientam a preparação de demonstrações financeiras para os acionistas.”

Para Kaplan e Cooper (1998, p. 13), as empresas precisam de sistemas de custeio para realizar três funções principais:

- a) avaliar estoques e medir o custo dos bens vendidos para a geração de relatórios financeiros;
- b) estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e clientes; e.
- c) oferecer *feedback* econômico sobre a eficiência do processo a gerentes e operadores.

Existem várias formas de se iniciar um trabalho com custos, podendo este ser desenvolvido observando-se as peculiaridades da organização ou de, outra forma importando um sistema de custos já utilizado em empresas semelhantes. Neste caso, o ponto que deve ser observado é se as empresas são semelhantes no processo de produção, na estrutura de custos e até mesmo se as informações solicitadas são semelhantes.

Na concepção de Padoveze (2006, p.85) um sistema de custos é formado basicamente por três elementos: sistema de acumulação, sistema de custeio e modalidade de custeio ou método de custeio. O sistema de acumulação se apresenta organizado por etapa do processo, por ordem de produção, ou por atividade; o sistema de custeio poderá trabalhar com custos históricos ou pré- determinados; o método de custeio será selecionado de acordo com as necessidades de informação de custos, podendo ser utilizado o custeio por absorção, custeio variável, custeio pleno, RKW ou custeio baseado em atividade (ABC).

A figura 2 apresenta o esquema de contabilidade de custos

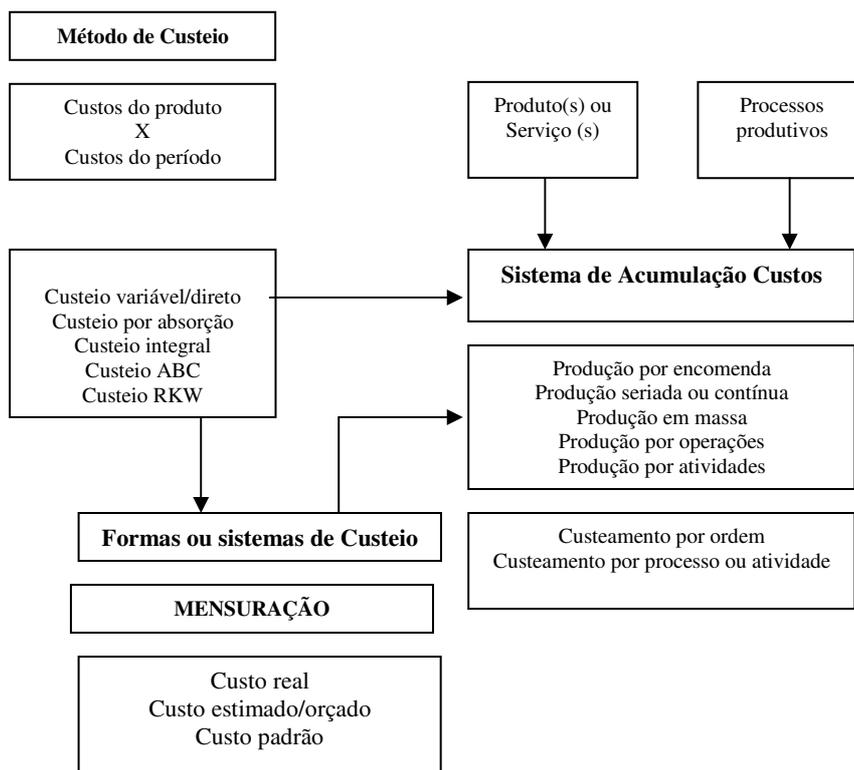


Figura 2 – Esquema da contabilidade de custos

Fonte: Padoveze (2006, p.85)

Conforme se pode observar a figura 2 tem oito combinações básicas. Para entender um sistema de custo utilizado por uma empresa, devem-se conhecer os três fundamentos utilizados e apresentados na figura: Sistema de acumulação dos custos, Forma

ou Sistemas de custeio e o método de custeio, como já comentado. Da forma como se vê a figura é o método de custeio que primeiro será definido, mas é o sistema de acumulação que primeiro deve ser definido, após esta definição o passo seguinte é a forma de custeio, podendo a empresa pode utilizar-se de uma ou mais formas. Quanto ao Método de custeio, percebe-se que após as definições do Sistema de acumulação de custos e métodos ou sistemas de custeio.

As principais deficiências encontradas nos sistemas convencionais de contabilidade de custos, segundo Martins (1996), são as seguintes:

- 1) Distorções no custeio dos produtos devidas aos rateios arbitrários dos custos indiretos;
- 2) Utilizando de um pequeno número de bases de rateio;
- 3) Não mensuração dos custos da não qualidade (provocados por falhas internas e externas);
- 4) Não segregação dos custos das atividades que não agregam valor;
- 5) Não utilização do conceito de custo-meta ou custo alvo;
- 6) Não consideração das medidas de desempenho de natureza não financeira (indicadores físicos de produtividade)

O sistema de contabilidade de custos tradicional já está “morto” há muito tempo para as finalidades de gestão. É difícil aceitar o fato de que em países desenvolvidos e em empresas transnacionais, ainda hoje, sejam utilizados determinados procedimentos rudimentares de contabilidade de custos, a exemplo da distribuição de custos indiretos com base no custo da mão-de-obra direta.

Hoje para competir neste mercado globalizante de empresas necessitam de informações de custos cada vez mais detalhadas e precisas, que permitam base de rateio diferente da hora-máquina (HM) ou, simplesmente, mão-de-obra direta (MOD).

Kaplan e Cooper (1998) defendem a idéia de que os principais fatores que proporcionaram o desenvolvimento do sistema ABC foram: prática da contabilidade gerencial divorciada das necessidades financeiras; insatisfação com dados de custos apurados pelos sistemas tradicionais, que distorcem os custos dos produtos/serviços pela atribuição de custos indiretos aos produtos, de acordo com bases de rateio arbitrárias (geralmente horas de mão-de-obra direta, horas-máquina ou custo de material); mercados cada vez mais competitivos, sendo necessários sistemas de custos gerenciais que gerem informações para melhoria nos processos; e a busca pela excelência empresarial.

3.3 Sistema de Acumulação de Custos por Atividade

A utilização do método de custeamento baseado em atividade (custeio ABC) leva à utilização de um sistema de acumulação muito parecido com sistema de acumulação de custos por processo. A acumulação ocorre quando todos os gastos de cada atividade são acumulados em contas contábeis específicas por atividades.

Conforme Padoveze (2006, p.84)

[...] a diferença básica com o sistema de processo clássico é que, no sistema por processo, os custos devem ser acumulados à medida que os processos avançam, enquanto no sistema de acumulação por atividades a acumulação é restrita e específica de cada atividade, sem acumulação sucessiva.

Assim, antes de decidir quanto ao sistema ou à modalidade de custeio a ser adotada, a empresa deverá escolher o sistema de acumulação de custos, orientando-se, estritamente, pelo sistema produtivo da empresa.

O sistema de acumulação de custos pode trabalhar com os métodos de custeio: Absorção, Direta ou Variável e ABC. Esses métodos têm pontos em comum, quando tratam dos custos indiretos, mas também apresentam diferenças porque cada um fornece informações específicas conforme as necessidades dos gerentes, pois a Contabilidade de Custos ao apresentar diferentes sistemas de custos pretende produzir diferentes informações para atender as necessidades distintas dos tomadores de decisão.

Para alcançar o sucesso continuado às empresas têm que vencer grandes obstáculos. A utilização de sistemas de custeio que foram desenvolvidos há muito tempo já não conseguiam apresentar as informações necessárias, pois novo ambiente exigiu das empresas informações precisas e oportunas para auxiliar a gestão e a mensuração de custos. Nestas circunstâncias, as empresas despertaram para uma nova realidade, foi quando novas tecnologias e filosofias de gestão surgiram. Foi constatado que, os sistemas tradicionais de custeio já não atendiam adequadamente às necessidades da gestão administrativa. Além dos avanços tecnológicos e a revolução dos processos que simultaneamente provocavam alterações, observa-se que, os custos com materiais e mão-de-obra direta vinham decrescendo, enquanto os custos indiretos de fabricação como depreciação, gastos com engenharia etc. aumentado, exigindo o surgimento de novas técnicas e sistemas de custos.

3.4 Custeio Baseado em Atividade – ABC

As mudanças e os novos desafios enfrentados pela empresa têm exigido enorme esforço de atualização no âmbito da contabilidade de custos no que se refere aos métodos de custeio. Nestas circunstâncias surgiu o ABC, metodologia na qual a empresa é dividida em atividades, para o cálculo dos custos, facilitando a percepção do seu comportamento. O método, além, de detalhar os custos indiretos, procura distinguir as atividades que agregam valor aos produtos das que não agregam. Atividade, segundo Nakagawa (2007, p.42), “é um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos.”

O Sistema de Custeio Baseado em Atividades, surge em contraposição ao custeio baseado-em-volume, buscando reduzir as distorções causadas pela arbitrariedade do rateio dos custos indiretos de fabricação. Antigamente esta arbitrariedade era aceita, pois a proporção dos Custos Indiretos de Fabricação em comparação aos demais custos era pequena, hoje com o advento da tecnologia e a crescente implantação de novos sistemas como o *Just-in-Time*, (*JIT*), *Computer Integrat Manufacturing (CIM)*, entre outros, os custos indiretos de fabricação foram crescendo, aumentando assim, as distorções provocadas pela arbitrariedade no critério de rateio.

Segundo Kaplan e Cooper, (1998, p.15)

O custeio ABC, também denominado de contabilidade por atividades, surgiu com o objetivo de suprir a necessidade de informações precisas sobre o custo, visto a escassez de necessidade de recursos de produtos, serviços, clientes e canais específicos.

O ABC continua obtendo sucesso porque proporciona melhor gerenciamento dos custos da empresa para manter a competitividade num mercado cada vez mais ocupado por concorrentes locais e, com a globalização, mundiais. Nakagawa (2007, p.17) diz que “A competitividade de uma empresa pode ser definida, em sentido amplo, como sua capacidade de desenvolver e sustentar vantagens competitivas que lhe permitam enfrentar a concorrência.”

O sistema de custeio baseado em atividades surgiu para superar as deficiências dos sistemas tradicionais, sendo de grande importância para as empresas que competem no atual ambiente de negócios, onde se exige a qualidade total, eliminando ao máximo os desperdícios, ou seja, os custos desnecessários. O ABC utiliza-se de bases específicas de alocação de custos para cada atividade, possibilitando mensurar com mais precisão a qualidade de recursos consumidos por cada produto ou serviço durante o processo

produtivo, sendo que cada um destes será custeado, nesse sistema, de acordo com os direcionadores de custos.

Cogan (1997, p.1) afirma que:

[...] O sucesso... se prendem ao fato de que a estrutura de custos dos produtos e serviços se alterou drasticamente nas últimas décadas. A parcela de despesas indiretas que no passado apresentava valores pequenos em relação aos custos totais, cresceu a ponto de hoje se fixar numa faixa de 35 a 70% dos custos totais. Isso se deve à conjugação de novas técnicas de gerenciamento, novas tecnologias de produção, a estratégias de *marketing* com uma diversidade de produtos cada vez maior, dentre outras causas.

Considerado muitas vezes um sistema de difícil implantação, trata-se em sua essência de uma poderosa metodologia de custeamento, que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelos sistemas tradicionais.

Conforme Vicecont e Neves (2003, p. 133), “surgiu o Custeio ABC como uma forma de tentar alocar os recursos produtivos da empresa de uma forma mais eficiente.”

3.4.1 Histórico do ABC

Foi nos primeiros anos da década de 1960, que surgiu do custeio baseado em atividades (ABC) em trabalhos desenvolvidos na General Eletric, nos Estados Unidos. Na década de 1970 o ABC foi codificado pelo prof. Robert Kaplan e Robin Cooper, da *Havard Business School*. A competição global e as inovações tecnológicas provocam mudanças impressionantes quanto à utilização de informações financeiras e não-financeiras. O novo ambiente passa a exigir informações mais relevantes relacionadas aos custos das atividades, processos, produtos e clientes.

Até os anos de 1970, a mão-de-obra direta e os materiais eram os fatores de produção predominantes. A tecnologia era estável, as despesas indiretas apoiavam o processo produtivo e existia um número limitado de produtos. O período compreendido entre 1920 a 1980 caracterizou - se por competitividade no âmbito organizacional; preços baseados nos custos; clientes passivos, acomodados; longos ciclos de vida dos produtos; produtos padronizados; marketing genérico; tecnologia com avanços moderados; sistemas de produção estável; grandes estoques; qualidade restrita ao produto e ao nível fabril e o mercado absorvia todas as ineficiências do processo.

Novas modificações foram surgindo e os negócios passam a demandar das empresas maiores gastos com desenvolvimento tecnológico, engenharia, marketing, desenvolvimento de produtos, serviços de atendimento a clientes e treinamento. Esse novo ambiente passou a exigir competitividade em âmbito global; preços ditados pelo mercado;

clientes cada vez mais exigentes; rapidez no lançamento de novos produtos, produtos customizados; marketing intensivo e dirigido; tecnologia com grandes e surpreendentes avanços; sistemas flexíveis de produção; pequenos níveis de estoques; qualidade total; e o mercado com um mínimo de ineficiências.

Com a globalização, o avanço tecnológico e o crescimento do montante de custos indiretos, o setor de serviços sofreu crescimento intensivo. Esse crescimento, aliado a forte concorrência fez surgir à necessidade de implantação de um sistema de custos que possibilitasse a geração de informações para a tomada de decisão.

Na década de 1980, o ABC foi desenvolvido voltado a análise de Custos de Atividades, seus direcionadores, objetos de custos focados para um tratamento especial de custos indiretos, pois essas mudanças provocaram uma redução sensível na mão-de-obra direta e crescimentos dos custos indiretos, como uma abordagem de tratamento dos custos indiretos, não mais por produtos ou serviços e sim por atividade, pois os custos indiretos cresceram vertiginosamente, enquanto os custos diretos com o avanço da tecnologia sofreram redução. Assim, visando superar distorções nos custos que causam dificuldades nas tomadas de decisões gerenciais, surgiu o sistema denominado *Activity Based Costing* (ABC), isto é, o custeio baseado em atividades.

Ao final da década de 1980 e início da década de 1990 ,o ABC começou a ser difundido no Brasil, principalmente entre os contadores, promotores de seminários e criadores de *software*. Em 1989, iniciaram-se os estudos científicos do ABC, no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de São Paulo (USP).

Segundo Kaplan e Cooper (1998, p.249), “o ABC, desde sua origem, voltou-se para o serviço, e não para a produção.” As empresas prestadoras de serviços necessitam do custeio baseado em atividades para um melhor detalhamento dos custos alocados aos recursos com informações financeiras e não financeiras dos recursos consumidos, o que faz com que essas empresas hoje utilizem as informações do ABC para enfrentar a competitividade do mercado.

3.4.2 Conceitos do sistema ABC

Antes de apresentar o conceito do sistema de custos ABC, como o próprio nome sugere, o custeio ABC identifica os custos das atividades da empresa. Mas, por que conhecer os custos das atividades? Segundo Ching (1995, p.49), as atividades foram escolhidas como nível apropriado para o gerenciamento de custos porque as funções são muito genéricas e globais para nelas se localizarem os custos e as tarefas são muito pormenorizadas e insignificantes.

No sistema ABC, atividade é tudo aquilo que é executado em uma empresa, consumindo recursos para a concretização de um processo. Deste modo, entende-se processo, como uma seqüência de atividades interdependentes. A figura 3 apresenta a atividade como processamento de uma transação.

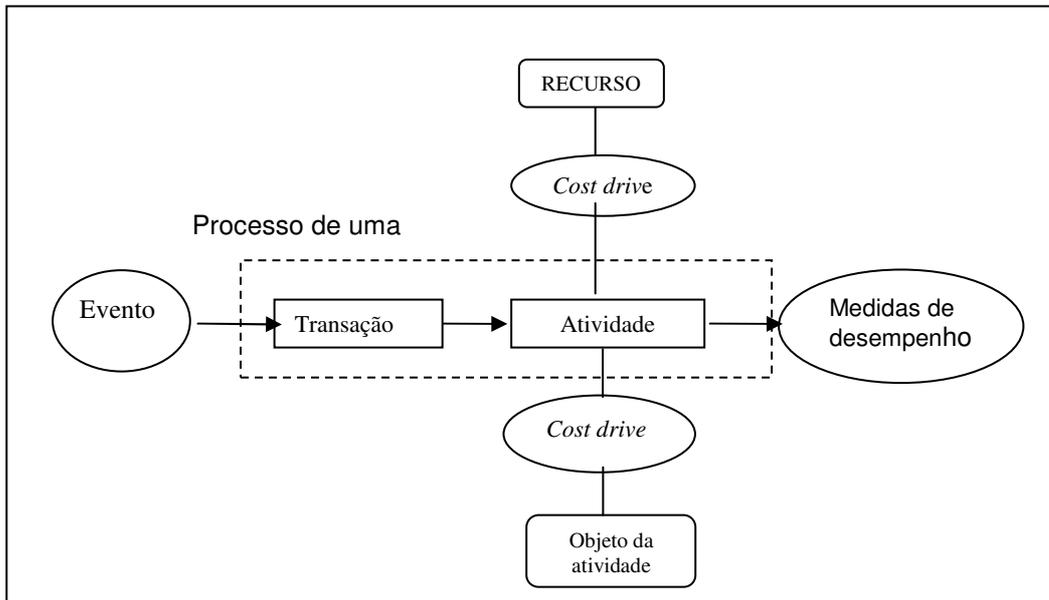


Figura 3 – A atividade como processamento de uma transação
Fonte: Nakagawa (2007, p. 42).

A figura 3 mostra que o evento é o passo inicial da atividade. A transação acontece e tem por objetivo reproduzir a atividade. É a partir das atividades que se identificam os objetos que consomem recursos.

De acordo com Kaplan e Cooper (1998, p.94), os recursos de uma companhia são utilizados para realizar atividades e estas são efetuadas para criar produtos e servir clientes. As mudanças no número de atividades empreendidas e o modo como são realizadas fazem os custos aumentarem ou diminuírem.

Nakagawa (2007, p.42) reduz as atividades a sua forma mais simples: processamento de uma transação. Várias atividades agrupadas constituem um processo.

A atividade é assim conceituada por Ching (1995, p.42) “A atividade retrata-se através do consumo de recursos para produzir um produto ou serviço.”

Nesse sistema de custeio faz-se necessária à classificação e a definição de conceitos das seguintes atividades:

- a) Primária, essencial ou principal: é a atividade cuja saída é utilizada fora da unidade organizacional;

- b) Secundária: é a atividade utilizada dentro de um departamento em apoio às atividades primárias;
- c) De alto valor agregado: é aquela que, do ponto de vista do cliente, é fundamental e que motiva a diferenciação do serviço em relação aos demais disponíveis no mercado;
- d) Necessária ao negócio: é a atividade que não possui a importância da anterior, porém sem a qual a empresa não consegue operar;
- e) De baixo ou nenhum valor agregado: é a atividade que não está incluída em nenhum dos itens anteriores, ou seja, não representa valor agregado para os clientes e nem é necessária à operação eficiente da empresa, podendo ser eliminada sem prejuízo à qualidade do produto ou serviço.

Outra definição essencial para a compreensão do Custeio Baseado em Atividades é a da palavra atividade no sentido contábil.

“Uma atividade é uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho.” (MARTINS, 2000, p.100).

Conforme Martins (2002, p. 38) as atividades

[...] podem ser primárias ou secundárias, sendo que as primárias contribuem diretamente para a missão de uma área, de uma atividade. As atividades secundárias dão suporte apenas às atividades primárias. Exemplo digitação para a atividade de informática.

Depois de explorados todas as definições de atividades que foram apresentadas podem-se partir para o conceito do próprio sistema de custeio baseado em atividades, que é definido por vários autores. O conceito do Custeio ABC para Padoveze (2006, p.254),

Um método de custeamento que identifica um conjunto de custos para cada evento ou transação de cada atividade na organização. Que age como um direcionador de custos. Os custos indiretos são alocados aos produtos e serviços na base de número desses eventos ou transações, que o produto ou serviço tem gerado ou consome como recursos.

O conceito do custeio ABC – *ABC costing*, segundo Kaplan e Cooper (1998, p.94) “um mapa econômico das despesas e da lucratividade da organização baseadas nas atividades organizacionais.”

Referir-se ao ABC como um mapa econômico baseado na atividade, e não como um sistema de custeio, talvez esclareça seu propósito. Esse sistema de custeio relaciona despesas relativas a recursos com atividades e usa geradores de custo da atividade para

relacionar custos da atividade a objetos. As atividades descrevem o que a empresa faz e suas funções são converter recursos em bens e/ ou serviços.

Para Leone (2006, p. 27) “O critério de custo ABC trata de administrar os custos indiretos de fabricação num primeiro momento [...] É uma forma mais sofisticada de aprimorar os custos indiretos.”

Nakagawa (2007, p.29) define que:

[...] o ABC é um novo método de análise de custos, que busca “rastrear” os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos “diretamente Identificáveis” com suas atividades mais relevantes, e desta para os produtos e serviços.

De acordo com Kaplan e Cooper (1998, p.94), os recursos de uma companhia são utilizados para realizar atividades e estas são efetuadas para criar produtos e servir clientes. As mudanças no número de atividades empreendidas e o modo como são realizadas fazem os custos aumentarem ou diminuir.

Para Nakagawa (2007, p.29) “O ABC é um novo método de análise de custos, que busca rastrear os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos diretamente Identificáveis” com suas atividades mais relevantes, e desta para os produtos e serviços.

Para Abbas (2001, p.38) o ABC é um sistema de custos que tem o objetivo de avaliar com maior precisão as atividades desenvolvidas em uma empresa, utilizando direcionadores para alocar as despesas indiretas de uma forma mais realista aos produtos e serviços. O ABC parte do princípio de que não é o produto ou serviço que consome recursos, mas sim, os recursos são consumidos pelas atividades e estas, por sua vez, são consumidas pelo produto ou serviço. A figura 4 apresenta a relação entre recursos, atividades e objetos de custos.

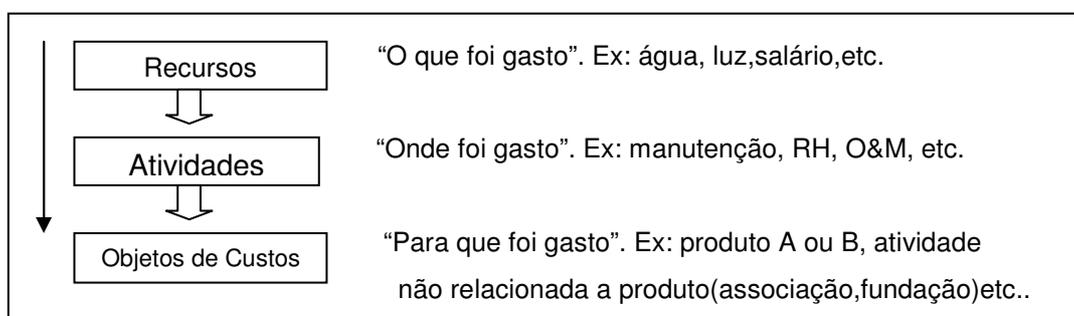


Figura 4 – Relação entre recursos, atividades e objetos de custos
Fonte: TECNOSUL (2000) *apud* Abbas (2001, p.39).

A figura 4 demonstra a relação entre recursos consumidos (o que foi gasto: água, luz, salários,...) quais as atividades onde foram gastos e os objetos de custos, que produtos ou serviços (para que foi gasto: produto A, produto B, atividade X,...).

Para Nakagawa (2007, p.40),

[...] conceitualmente, o ABC é algo muito simples. Trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos da empresa. A quantidade, a relação de causa e efeito e a eficiência e eficácia com que os recursos são consumidos nas atividades mais relevantes de uma empresa constituem o objetivo da análise de custos do ABC.

Este sistema pode ser considerado uma ferramenta para a mudança de atitude das pessoas, pois gera informações mais precisas sobre os custos das atividades e produtos, facilita a tomada de decisão e poder gera mudança de atitude.

Para Ching (2001, p.122)

ABC é um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos. ABC avalia o valor que cada atividade agrega para a performance do negócio ou departamento.

Conforme Vicecont e Neves (2003, p. 132) o Custeio ABC é um método de custeio que, como o próprio nome indica, está baseado nas atividades que a empresa efetua no processo de fabricação de seus produtos.

A figura 5 apresenta o esquema básico do custeio ABC.

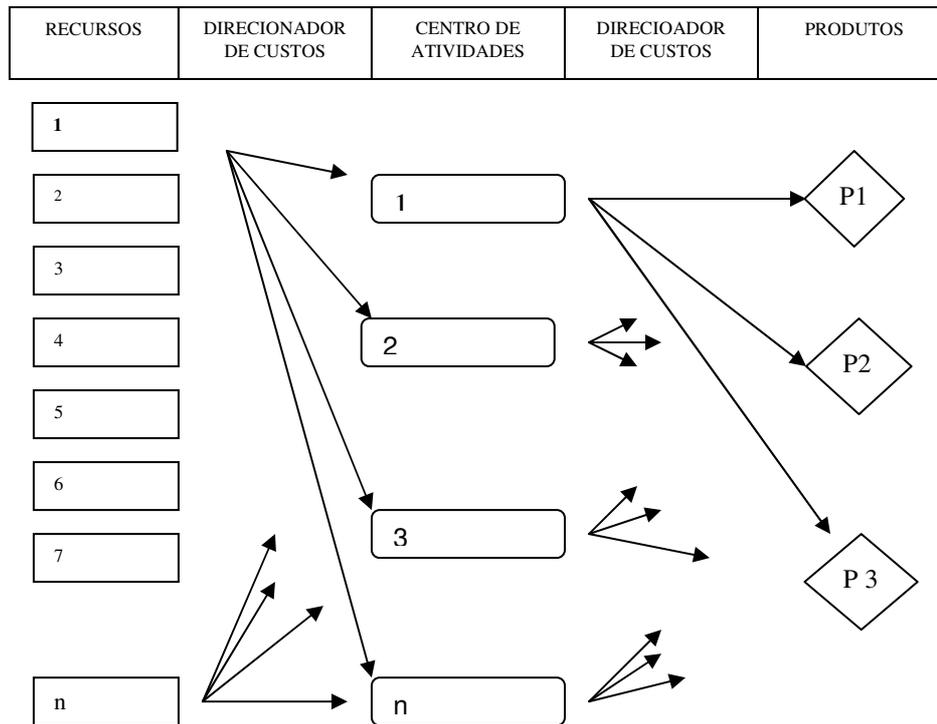


Figura 5 – Sistema ABC
 Fonte: Cogan (1997 p. 37)

Conforme pode-se observar no diagrama da figura 5, o modelo ABC é basicamente constituído dos recursos, dos centros de atividade e dos objetos dos custos (produtos). Os recursos são representados pelas despesas que impactam no dia-a-dia da empresa. Esses recursos são acumulados em centros de atividades como, por exemplo, mão-de-obra, material e tecnologia, distribuídos aos componentes/produto/serviços que são os objetos dos custos. Os recursos são representados pelas despesas que transformam o dia da empresa.

As atividades descrevem o que uma empresa faz, a forma como o tempo é gasto e os produtos do processo.

Kaplan e Cooper (1998, p.16), consideram que o ABC:

É uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividade, estabelecendo relações entre as atividades e o consumo de recursos, independente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação dos fatores que levam a instituição ou empresa a incorrer em custos em seus processos de oferta de produtos e serviços e de atendimento a mercados e clientes.

Kaplan (1998, p.2), afirma que o modelo ABC é um mapa econômico das despesas e da lucratividade da organização baseado nas atividades organizacionais, e não

como um sistema de custeio, talvez esclareça seu propósito. Esse sistema de custeio relaciona despesas relativas a recursos com atividades e usa geradores de custo de atividade para relacionar custos da atividade a objetos.

Segundo Ching (1995, p. 45), as atividades foram escolhidas como o nível apropriado para o gerenciamento de custos porque as funções são muitas genéricas e globais para nelas se localizarem os custos e as tarefas são muito pormenorizadas e insignificantes.

Segundo Martins (2000, p.112) O ABC é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos.

Para Ching (2001, p.41) o ABC é um método de ratear os custos de um negócio, aos departamentos para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos.

O custeio Baseado em Atividades não se configura como mais um método de acumulação de custos para fins contábeis, e sim, uma ferramenta com fins gerenciais.

Segundo Maher (2001, p. 280)

[...] o Custeio Baseado em Atividades,é um método de custeio em que os custos inicialmente são atribuídos às atividades e em seguida aos produtos,com base no consumo das atividades pelos produtos [...] baseia-se,portanto ,no conceito de que produto consomem atividades e atividades consomem recursos.

O custeio baseado em atividade, fornece informações a respeito dos custos das atividades afetadas pela decisão. Também fornece custos mais detalhados, que podem levar as decisões mais bem informadas. A implantação do custeio baseado em atividades geralmente mostra que os métodos convencionais de custeio em que os custos são rateados com base em direcionadores relacionados com volume, como horas de mão-de-obra ou horas-máquina, implicam estimativas de custos muito altos para trabalhos complicados ou muito baixos para trabalhos mais simples.

O custeio baseado em atividade é uma metodologia que mensura o custo e o desempenho de atividades, recursos e objetivos de custeio. Os recursos são atribuídos às atividades que são, na seqüência, atribuídas aos objetivos de custeio. O custeio por atividade reconhece a relação causal existente entre os geradores de custos e atividades.

Maher (2001, p. 280) relata que:

O custeio baseado em atividades é um método de custeio em que os custos inicialmente são atribuídos a atividades e depois aos produtos, com base no consumo de atividades pelos produtos. Uma atividade é uma tarefa discreta que uma organização realiza para fabricar ou entregar um produto ou serviço. O custeio baseado em atividades baseia-se no conceito de que produtos consomem atividades e atividades consomem recursos.

O Custeio ABC é um método de custeio que visa a alocação dos custos aos produtos, com base na atividade, conforme afirmação de Padoveze (2000, p. 261):

[...] procura aprimorar o custeamento dos produtos, através de mensurações corretas dos custos fixos indiretos, em cima das atividades geradoras desses custos, para acumulação diferenciada ao custo dos diversos produtos da empresa.

Para Serra Negra e Serra Negra (2001, p.10) o Custeio Baseado em Atividade (*Activity Based Costing* - ABC), É um sistema de custo que visa quantificar as atividades realizadas por uma empresa, utilizando vetores (direcionadores), para alocar as despesas de uma forma mais realista aos produtos e serviços. O princípio básico do ABC é que as atividades são as causas dos custos, é os produtos incorrem neste mesmo custo através das atividades que eles exigem produto ou serviço.

Kaplan (1998, p.2) afirma que “o modelo ABC é um mapa econômico das despesas e da lucratividade da organização baseado nas atividades organizacionais.” Referir-se a ele como um mapa econômico baseado na atividade, e não como um sistema de custeio. Esse sistema de custeio relaciona despesas relativas a recursos com atividades e usa geradores de custo da atividade para relacionar custos da atividade a objetos.

Com base nas definições apresentadas, pode-se concluir que o ABC é uma metodologia de custeio que visa alocar os recursos às atividades identificadas para cada tipo de organização e o consumo destas atividades pelos objetos de custeio. Esse sistema tem como propósito a redução das distorções provocadas por outros sistemas tradicionais de custeio.

3.4.3 Vantagens e limitações do Custeio ABC

A maioria dos estudiosos do ABC apresenta algum tipo de vantagens ou desvantagem relativas ao sistema. As desvantagens foram obtidas a partir das observações feitas por Ching (2001) e Martins (2003). Assim, pode-se mencionar:

- a subjetividade na definição de alguns direcionadores de custo pode distorcer a informação;

- complexidade para sua construção;
- dificuldade de determinação dos direcionadores de custos;
- dificuldade de envolver toda a equipe no processo de implantação;
- dificuldade de obtenção dos dados quando o processo de implantação parte de sistemas já existentes;
- dificuldades de implantação que podem levar ao risco de abandono do projeto ou implantação superficial;
- elevado tempo para implantação;
- falta de iniciativa de alguns gerentes em usar os resultados da análise do ABC;
- ignora restrições de custos fixos no curto prazo;
- impossibilidade de exatidão das informações geradas quando os direcionadores de custos estão relacionados com critérios ligados ao volume de produção;
- modificações nos volumes de produção e nos processos de produção dificultam a atualização do ABC;
- na área da saúde, existe baixa aceitação, por parte dos médicos, de gestão de custos;
- necessidade de equipe dedicada à implantação;
- o ABC não resolve os problemas nas organizações e, sim, as ações gerenciais;
- por sua complexidade, pode ser tecnicamente impossível para uma organização aplicá-lo;
- trata-se de um sistema complexo que despense altos recursos financeiros, humanos e organizacionais para sua implantação e manutenção.

A seguir, são descritas algumas vantagens, extraídas a partir das observações feitas por Ching (2001) e Cogan (1997):

- a análise da atividade fornece um detalhado estudo da logística dentro das organizações;
- a análise dos processos produtivos permite sua melhor compreensão;
- dados relacionados a custos focados no processo de tomada de decisão;
- flexibilidade na geração de relatórios, podendo focar atividades, recursos, clientes, fornecedores, entre outros;
- fornece informações relacionadas ao custo das atividades que agregam valor e as atividades que não agregam valor;
- instrumento de apoio para negociação de contratos;
- melhor exatidão na determinação do custo dos produtos ou serviços;

- na área da saúde pode fornecer informações de custo por procedimento e por paciente;
- oferece condições de apresentar resultados mais precisos para aquelas empresas que utilizam grande quantidade de recursos com estrutura indireta;
- permite a geração de informação para a implantação do ABM;
- permite a visualização dos fluxos dos processos;
- possibilidade de obtenção de informações relacionadas a medidas de desempenho;
- possibilita a implementação de melhorias no processo produtivo.

Cogan (1995, p.7) também apresenta alguns benefícios do ABC, dentre os quais podem-se citar os seguintes:

- a) Melhoria das decisões gerenciais, pois se deixa de ter produtos subcusteados ou supercusteados;
- b) Facilidade na determinação dos custos relevantes; e
- c) Possibilidade de que se tomarem ações para o melhoramento contínuo das tarefas de redução dos custos dos *overhead*.

Destaca-se também como vantagem o uso do ABC para os gestores a maior facilidade de encontrar os custos relevantes para a tomada de decisões, tais como fixação de preços, administração das relações com clientes, mix de produtos, projetos de produtos, melhoria de processos e aquisição de tecnologia etc.

O ABC estará sempre em condições de apresentar resultados mais precisos, quando a organização utilizar grande quantidade de recursos indiretos em seu processo de produção, mesmo que tenha diversificação em produtos, processos de produção e clientes.

Verifica-se que as diversas mudanças que estão se processando em nível do ambiente externo e em nível do ambiente interno das empresas, simplesmente aceleraram a percepção da realidade de que a Contabilidade, na forma como tem sido desenvolvida, não atende às necessidades informativas da gestão empresarial.

Quanto às críticas apresentadas com relação aos métodos de custeios, mostra que os gestores necessitam, constantemente, avaliar o método adotado e analisar possíveis alterações, uma vez que as mudanças são inevitáveis.

3.4.4 Dificuldades na implantação do ABC

A tarefa de implantação de um sistema de gestão requer alguns cuidados básicos. Exige abordagem técnica e específica sensibilização das relações humanas e adequação da tecnologia de processamento de dados empregada pela empresa.

Esses cuidados poderão ser explicitados por alguns aspectos fundamentais na implantação do sistema, tais como: apoio total da alta direção da empresa, análise dos custos e benefícios das informações geradas pelo sistema, conscientização por parte do grupo funcional de que o sistema não gera informações por si só (precisa ser alimentado) e de que deve ser constantemente revisto e atualizado.

O sistema de gestão de custos, por sua natureza, não pode prescindir de um patamar mínimo de organização dos subsistemas de apoio, como matérias, recursos humanos, finanças, produção, contabilidade. Portanto, tais subsistemas deverão ser articulados em torno dos dados que fornecerão ao sistema de custos, de forma sistematizada e organizada.

Os aspectos comportamentais geralmente representam barreiras à entrada do sistema de custos, na empresa. Muitas vezes isto ocorre pela falta de divulgação apropriada dos objetivos gerais de sua implantação. Em outras ocasiões, até mesmo pelo fato de alguns membros da organização, envolvidos com o sistema necessitar de uma introdução a esses novos conceitos, de forma a absorver as novas condutas requeridas.

A tecnologia de informática já utilizada pela empresa também poderá oferecer alguma resistência, em função de adequações e reformulações que se mostrem necessárias com a introdução do sistema. Em fase dessas situações, é fundamental que tanto a direção da empresa como a equipe responsável pela implantação do sistema de gestão de custos esteja atenta e assumam uma postura pró-ativa até que a organização absorva convenientemente a nova tecnologia da gestão.

3.4.4.1 Dificuldades na definição de objetivos

A definição dos objetivos é um dos pontos-chave para o sucesso da adoção de um sistema de gestão de custos. Constitui, também, para a empresa um importante fator de integração das pessoas e de unificação do seu entendimento acerca do que significa consumir recursos, atingir objetivo e metas, e da longevidade da empresa no mercado.

Esta definição exigirá, por parte da empresa, uma revisão de seu planejamento estratégico, de forma que as informações do sistema se coadunem com a estratégia de sustentação competitiva determinada por ela.

Os principais objetivos do sistema ABC são:

- a) apurar com maior precisão os custos dos produtos ou serviços;
- b) dar subsídios para a análise na tomada de decisão;
- c) determinar a eficiência e a eficácia das atividades executadas;
- d) identificar novas atividades, com a finalidade de melhorar o desempenho da empresa no futuro;
- e) detectar as atividades que estão onerando o produto/serviço;
- f) determinar quais as atividades que podem ser executadas por terceiros com menor custo e maior eficiência.

3.4.5 Metodologia do ABC

No ABC utilizam-se bases específicas de alocação de custos para cada atividade, possibilitando mensurar com mais precisão a quantidade de recursos consumidos por cada produto ou serviço durante o processo produtivo, sendo que cada um deles será custeado nesse sistema de acordo com os direcionadores de custo.

No sistema de Custeio ABC, o rastreamento de custos é um processo muito mais complexo e sofisticado do que o simples rateio dos custos indiretos de fabricação – (CIF) aos produtos. Todas as atividades que fazem parte do processo de fabricação da empresa são relacionadas e quanto de recursos cada uma delas está consumindo para que sejam direcionados aos produtos. Quando a atribuição de custos não pode ser efetuada diretamente a determinada atividade, a atribuição ocorrerá através dos direcionadores de recursos que indicam como as atividades consomem recursos.

Cabe ainda ressaltar e conceituar os direcionadores de custos ou *cost drivers*. Segundo Ludícibus (1998, p.304), “elemento muito importante no custeio baseado em atividades é o chamado direcionador de custo (cost drive), é a base pela qual cada produto é custeado no sistema ABC.”

Martins (2003, p.1) afirma que a atribuição dos custos às atividades deve ser feita da forma mais criteriosa possível, de acordo com a seguinte ordem de prioridade:

1. Alocação Direta: faz-se quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de certos itens de custos com certas atividades. Pode ocorrer com salários, depreciação, material de consumo, etc.
2. Rastreamento: é uma alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos. Essa relação é expressa através de direcionadores de custos de primeiro estágio, também conhecidos como direcionadores de custos de recursos (isto é; de recursos para as atividades).
3. Rateio: é realizado apenas quando não há possibilidade de utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento; porém deve-se ter em mente que, para fins gerenciais, rateios arbitrários não devem ser feitos.

Segundo Cogan (1997, p.30).

Para seleção de um direcionador de custos, três fatores são levados em conta:

- A facilidade na obtenção dos dados necessários para o direcionador de custos escolhido (custo de medição).
- A correlação entre o consumo da atividade e o consumo real(grau de correlação)
- A influência que um determinado direcionador terá no comportamento das pessoas (efeito comportamental)

Estes direcionadores de custos são essenciais para o funcionamento do ABC, pois são estes que determinam quanto do custo da atividade será transferido para cada tipo de produto, ou seja, a quantidade de recursos utilizados durante a fabricação e cada produto.

Entretanto antes da escolha dos direcionadores devem-se identificar as atividades, estas são geralmente identificadas por um verbo de ação e um objeto que recebe a ação. Ex.: comprar materiais, testar motores, inserir parafusos, etc.

As atividades ganharam importância, pois se passou a observar que conforme Ludícibus (1998, p.304) “[...] são as atividades desempenhadas que consomem recursos (e custos).” Ainda segundo o mesmo autor as atividades de uma organização são as mais variadas.

De acordo com Martins (2006, p.96) O direcionador de custos é o “fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador de custos é a verdadeira causa dos custos”. Portanto, o direcionador de custos deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus custos.

Basicamente, um direcionador de custo pode ser definido como todo fator que altera o custo de uma atividade. Martins (2006, p.96) defende a idéia de que existem duas categorias de direcionadores:

- a) Direcionadores de custos de recursos: estão associados ao “consumo” de recursos pelas atividades, ou seja, representam a quantidade de um recurso para a realização de uma atividade;
- b) Direcionadores de custos de atividade: estão associados ao “consumo” de atividades pelos produtos, ou seja, representam quantos de uma atividade destina-se a um produto.

Os recursos são alocados para as atividades através dos direcionadores de recursos e destes são distribuídos aos objetos de custos através dos direcionadores de atividades.

Direcionador de recursos, conforme Vicecont e Neves (2003, p.133) “são indicadores da forma como as atividades consomem os recursos produtivos, enquanto direcionador de atividade são indicadores de quanto os produtos consomem das atividades.”

Kaplan e Cooper (1998, p.109) explicam que a ligação entre atividades e objetos de custos como produtos, serviços e clientes é feita por meio de geradores de custo da atividade. Um gerador de custo da atividade é uma medida quantitativa do resultado de uma atividade.

Para Vicecont e Neves, (2003, p.133), tanto os direcionadores de recursos, quanto os direcionadores de atividades, embora tenham finalidades diferentes, são denominados direcionadores de custos (*Cost Drivers*).

A atribuição de custos ocorre de duas formas:

1. Quando não puder ser efetuada diretamente, deve ser feita através da utilização dos direcionadores de recursos.
2. Quando a atribuição de custos ocorre de forma direta quando se sabe quais as atividades no processo de fabricação estão consumindo recursos, e delas transfere para os produtos a esta se chama direcionador de custos.

No custeio ABC, preferencialmente, busca-se alocar os custos de forma direta, para evitar os critérios de rateios que provocam variações nos custos dificultando o gerenciamento estratégico de custos. Os custos devem ser alocados às atividades através do rastreamento de todos os gastos incorridos na execução daquela atividade, para que ela reflita o custo real do seu desempenho, podendo ser inclusive alocado diretamente quando o gasto é consumido pela atividade.

No caso de não ser possível alocar os custos diretamente aos produtos ou serviços, serão determinadas formas de rateio denominadas de geradores de custos, devendo estas possuírem estreita relação com a atividade, dispondo inclusive de elementos que permitam associar os custos às atividades.

Assim, podem-se apresentar os seguintes exemplos de geradores de custos:

- Recursos humanos – tempo de trabalho / n^o de funcionários;
- Tecnologia empregada – hora / máquina;
- Instalações – área / metro quadrado.

Não havendo possibilidade de determinação do gerador de custo de algumas atividades, pode-se utilizar a técnica de alocação com base em um critério de volume. Após elaboração do levantamento das informações sobre as atividades, é possível identificar os direcionadores de custos.

Segundo Kaplan e Cooper (1998), os principais e facilmente identificáveis são:

Direcionadores de avaliação: são os que avaliam com que frequência uma atividade é desempenhada, ou seja, o número de vezes que a atividade foi realizada, como por exemplo, a quantidade de ordens de serviços.

Direcionadores de transação: são os que avaliam quanto tempo uma atividade demorou a ser realizada, como exemplo, quantos minutos ou horas demorou-se para atender a um cliente.

Direcionadores de intensidade: são os que medem a quantidade de recursos consumidos numa atividade, como exemplo, inspeção de um lote ou produto - os recursos consumidos por essa atividade são alocados ao lote ou ao produto.

Dessa forma, na primeira fase os custos serão alocados às atividades através dos direcionadores de recursos, os quais podem ser encontrados na contabilidade da empresa. Os direcionadores de custos têm por objetivo encontrar a origem dos custos de cada atividade, visando alocá-los diretamente aos produtos ou serviços, baseando-se na quantidade de atividades por eles consumidas.

Como exemplo de direcionadores de recursos, pode-se ter vários tipos, conforme demonstrado no quadro 2

ATIVIDADES	DIRECIONADORES
Compra de material	Número de pedidos /tempo gasto
Desenvolver fornecedores	Número de fornecedores
Receber materiais	Número de recebimentos
Movimentar materiais	Número de requisições

Quadro 2 – Custos e seus direcionadores

Fonte: Ching (2001, p. 126)

O quadro 2 apresenta alguns elementos de custos com seus respectivos direcionadores de recursos, procurando explicar, quais os elementos que melhor definiriam os cálculos dos gastos para as respectivas atividades.

Não se pode dizer que o conceito de direcionador de custos difere das bases de rateio dos sistemas tradicionais, porém a diferença é que o custo associado a uma atividade específica no ABC facilita mais a determinação e a interpretação por meio do direcionador de custos do que através das bases de rateio do sistema tradicional.

Alocação dos custos das atividades aos objetos de custo. A ligação entre atividades e objetos de custo como produtos, serviços e clientes são feitos por meio de geradores de custo da atividade, que são medidas quantitativas do resultado de uma atividade.

Maher (2001, p.476) afirma que o ABC é um método de custeio em que os custos são acumulados por atividades e daí, são rateados aos produtos, com base no consumo das atividades pelo produto.

Para Kaplan e Cooper (1998, p.101), os recursos são à base de custo para o modelo. Um recurso compreende um agrupamento isolado e homogêneo de custos existentes que representam uma função semelhante ou, no caso de pessoas, que têm um perfil de trabalho semelhante. A soma de todos os recursos incluídos em um modelo, equivale ao custo total de uma organização, dentro de um período de tempo determinado.

O sistema ABC parte da idéia de que as diversas atividades geradas pela empresa geram custos, e que os diversos produtos consomem essas atividades. Assim, na operacionalização desse sistema, procura-se estabelecer a relação entre atividades e produtos, utilizando-se o conceito de "cost drivers" ou direcionadores de custos. Apura-se o custo das diversas atividades sendo esses custos alocados aos produtos via direcionadores específicos.

À proporção que as empresas utilizam tecnologia de produção mais avançada os custos indiretos de fabricação crescem e o valor da mão-de-obra direta diminui. Assim a distribuição dos custos indiretos proporcionalmente à mão de obra direta conduz a um custeio incorreto dos produtos.

Tendo em vista que a parcela crescente dos custos (custos indiretos de fabricação) está localizada nas atividades indiretas, uma forma de auxiliar a gestão dessas atividades é custeá-las e em seguida, fazer a identificação dos seus custos com os produtos, na pressuposição de que determinados produtos consomem mais ou menos de determinadas atividades. A mensuração do custo das atividades e do custo do produto apurado via custo de atividades e direcionadores de custos, constituem-se em informações relevantes para a gestão empresarial.

O sistema de custeio ABC pode ser aplicado a empresas de qualquer porte ou natureza, inclusive as de serviços, sendo especialmente recomendado àquelas que apresentam um montante significativo de custos indiretos, como é o caso das organizações hospitalares.

No caso do custeio pelo sistema ABC, não se busca mais uma visão por departamentos e sim por atividades e pelos processos por estas gerados. Tal procedimento propicia não somente informações quanto aos valores monetários envolvidos como também permite uma melhor visão no aspecto gerencial. Assim, possibilita aos gestores analisarem seu negócio, constituindo-se em uma ferramenta poderosa de gerenciamento estratégico para a empresa alcançar o sucesso no mercado.

De acordo com Kaplan e Cooper, (1998, p.251)

[...] os gerentes de empresas de serviços precisam de informações para melhorar a qualidade, pontualidade e eficiência das atividades que executam, além de compreender precisamente o custo e a lucratividade de cada um de seus produtos, serviços e clientes.

O sistema ABC não constitui mero relatório contábil de custos, e sim provoca um envolvimento dos vários setores da empresa promovendo uma sinergia com os gestores das diversas áreas para o sucesso de toda a equipe; nos casos de eliminação de atividades que não agregam valor ao serviço, ou mesmo que não sejam necessários à operação da empresa, os resultados poderão ser a reestruturação empresarial.

Além disso, constitui-se em um sistema de grande vantagem para empresas de serviços, principalmente por focar as atividades e não os produtos. Aliás, como esse tipo de atividade não possui estoques, a apuração dos custos por atividades irá identificar com maior clareza os resultados da empresa.

3.4.5.1 Etapas de implantação do ABC

Na etapa de implantação do ABC a definição dos objetivos de um sistema de gestão de custo, constituiu também para empresa um importante fator de integração das pessoas e de unificação do seu entendimento acerca do que significa consumir recursos, atingir objetivo e metas e da longevidade da empresa no mercado. O quadro 3 apresenta as etapas de implantação do ABC

Coleta de dados	Centro Processador de informações	Informações
Seleção de dados	Acumulação	Relatório
Planejamento	Organização	Gerencias
Treinamento	Análise	
Organização	Interpretação	
Apoio administração	Sistema de custo	
	Critério básico	
	Procedimento registro	Em conjunto com os usuários

Quadro 3 – Etapas de implantações do ABC

Fonte: *Revista FAE*, Curitiba – v. 2, n. 03 - set/dez 1999, p. 24-28

Esta definição exigirá, por parte da empresa, uma revisão de seus planejamentos estratégicos, de forma que as informações do sistema se coadunem com a estratégia competitiva estabelecida.

Conforme se verificou no quadro 3 o ABC desenvolve-se nas etapas de coletas de dados ,processamento de dados e informações.

O trabalho de coleta e seleção de dados internos e externos, quantitativos e monetários ocorre em um subsistema de apoio, constituído, pelas áreas funcionais e instrumento de controle da empresa tais como: etapas de produção, sistema de controle de matéria, controle de patrimônio e planejamento de produção. A atuação desse subsistema implicara um planejamento, treinamento, organização e integração entre esses setores, o que promoverá uma postura participativa e um entendimento sobre a importância da gestão de custos para empresa.

Na etapa de processamento dos dados, o centro processador de informações recebera os dados e executara a operação de acumulação, organização, análise e interpretação desses dados, transformando-os em informações compatíveis com as saídas esperadas, definidas na arquitetura dos sistemas de custos modelada especialmente para empresa.

Quanto às informações, os dados gerados pelo sistema de custo constituem-se em importantes elementos dos sistemas gerenciais específicos da empresa, levando em conta seus objetivos e metas, seus parâmetros e prioridades. Essas informações deverão ser definidas em contatos iniciais com os usuários do sistema (gerente de produção, finanças e recursos humanos, vendas, *marketing*, contabilidade, engenharia, projetos, desenvolvimentos de produtos) para que o sistema de custo produza relatórios gerenciais confiável, eficientes e úteis para diversas áreas funcionais da empresa.

Maher (2001, p.476) apresenta os quatro passos considerados para determinar o custo dos produtos.

1. Identificação das atividades que consomem recursos, e atribuição de custos a essas atividades;
2. Identificação do(s) direcionador (es) de cada atividade;
3. Cálculo de uma taxa por unidade do direcionador ou por transação;
4. Atribuição de custos com produtos, mediante a multiplicação da taxa de aplicação do direcionador pela quantidade de unidades do direcionador, consumidos pelo produto.

Seguindo os critérios do custeio baseado em atividades (ABC) se faz necessário passar por as seguintes fases: determinar o custo das atividades mais importantes da empresa, mostrar o custo baseado nas atividades identificadas como mais relevantes, conforme os direcionadores de custos; para finalmente atribuir custos a estas atividades. É desta forma que se determina o custeio de produtos ou serviços baseado em atividades.

Para Martins (2003) as etapas de Implementação do sistema de custeio ABC são as seguintes: identificação das atividades relevantes; atribuição dos custos às atividades; identificação dos direcionadores de custos e atribuição dos custos das atividades aos produtos.

a) Identificação das atividades relevantes

Segundo Martins (2003), uma atividade é uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológica e financeira para produzir bens e serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho. As atividades são necessárias para concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, interrelacionadas. Ainda de acordo com o mesmo autor, num departamento são executadas atividades homogêneas, onde o primeiro passo é identificar quais destas são relevantes.

b) Atribuição dos Custos às atividades

Martins (2003) afirma que a atribuição dos custos às atividades deve ser feita da forma mais criteriosa possível, de acordo com a seguinte ordem de prioridade:

Alocação direta: faz-se quando existe umas identificações claras, diretas e objetivas de certos itens de custos com certas atividades. Pode ocorrer com salários, depreciação, material de consumo, etc.

Rastreamento: é uma alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos. Essas relações são expressam através de direcionadores de custos de primeiro estágio, também conhecidas como direcionadores de custos de recursos (isto é; de recursos para as atividades).

Rateio: é realizado apenas quando não há possibilidade de utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento; porém deve-se ter em mente que, para fins gerenciais, rateios arbitrários não devem ser feitos.

c) Identificação dos direcionadores de custos

Direcionador de custos é o fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa de seus custos (MARTINS, 2003). Existem dois tipos de direcionadores de custos, os direcionadores de custos de recursos e os direcionadores de custos de atividades.

Os Direcionadores de custos de recursos identificam a maneira como as atividades consomem recursos e servem para custear as atividades, ou seja, demonstram a relação entre os recursos gastos e as atividades. (MARTINS, 2003).

Os Direcionadores de custos de atividades identificam a maneira como os produtos “consomem” atividades e servem para custear produtos (ou outros custeios), ou seja, indicam a relação entre as atividades e os produtos. (MARTINS, 2003).

d) Atribuição dos custos das atividades aos produtos

De acordo com Martins (2003), A última fase de implementação consiste em custear os produtos ou serviços prestados, uma vez que os custos, as despesas e as atividades relevantes já foram identificados, bem como seus direcionadores de recursos e direcionadores de atividades.

Para a implantação do sistema de custeio ABC faz-se necessário o conhecimento e análise de processos, bem como das atividades que os constituem. Portanto, o ponto de partida do sistema de custeio ABC é a identificação das atividades significativas desenvolvidas na empresa (representam valores expressivos de custos), entendendo-se por processos uma rede de atividades interligadas pelos produtos ou serviços que se trocam entre si. Dessa forma, este sistema provoca uma mudança do conceito de controle de departamento para o de processos.

Para Kaplan e Cooper (1998, p. 99) O sistema ABC, é desenvolvido com base em quatro etapas: Identificação das atividades mais relevantes, Atribuição de custos e direcionadores às atividades, Identificar produtos, serviços e clientes da organização e alocação dos custos das atividades aos objetos de custos.

Na etapa de Identificação das atividades mais relevantes em cada departamento da empresa, a organização identifica as atividades executadas mediante o uso de recursos indiretos e de apoio. É criado, então, um dicionário de atividades, onde as mesmas são descritas por verbos e pelos objetos associados (exemplo: comprar materiais). O referido dicionário relaciona e define cada atividade executada na realização da produção, esse dicionário permite o relacionamento e a definição de cada atividade executada.

Atribuição de custos e direcionadores às atividades significa a determinação de quanto à organização esta gastando em cada uma de suas atividades. Implica no desenho de um mapa que pode incluir todos os gastos inclusive despesas relativas à atividades, por meio do emprego de geradores de custo de recursos que associam os gastos e as despesas, com as atividades, de acordo com informações geradas pelo sistema financeiro ou contábil da organização. Nesta etapa, as despesas geradas pelo sistema são utilizadas pelos geradores de custos para calcular o quanto está sendo gasto em cada atividade.

Identificação dos produtos, serviços e clientes da organização é a fase da identificação dos objetos de custos. A organização necessita das atividades para desenvolver, construir e entregar produtos e serviços aos seus clientes. Assim, é preciso identificar todos estes produtos, serviços e clientes, a fim de tornar as atividades e processos mais eficientes para calcular a adequadamente a remuneração da organização.

Finalmente, a última etapa se restringe à aplicação dos custos as atividades.

Nesta etapa, alocam-se os custos das atividades aos objetos de custos. Identificam-se os geradores de custos da atividade que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes da organização.

Kaplan e Cooper (1998, p.109) explicam que

[...] a ligação entre atividades e objetos de custos como produtos, serviços e clientes é feita por meio de geradores de custo da atividade. Um gerador de custo da atividade é uma medida quantitativa do resultado de uma atividade.

Com o objetivo de obter uma taxa ou um índice de direcionador de custo, divide-se o custo total da atividade pelo direcionador de custo.

A implementação do ABC requer uma cuidadosa análise do sistema de controle interno da entidade. Sem este procedimento que contemple funções bem definidas e fluxo dos processos, torna-se inviável a aplicação do ABC de forma eficiente e eficaz. O ABC, por ser também um sistema de gestão de custos, pode ser implantado com maior ou menor grau de detalhamento, dependendo das necessidades de informações gerenciais para o gestor, o que está intimamente ligado ao ramo de atividade e porte da empresa.

O sistema de custeio ABC, considerado por muitos acadêmicos como uma forma mais avançada do tradicional custeio por absorção, é atualmente identificada como o sistema de custos que melhor afere os resultados das empresas, no longo prazo. O argumento básico para a superioridade do ABC é que, embora o sistema de custeio tradicional seja muito menos dispendioso que o ABC, os seus resultados podem causar consideráveis distorções ao custeio dos produtos. Tais distorções podem como consequência, levar a empresa a sofrer consideráveis perdas no longo prazo.

O ABC busca identificar a relação causal entre os produtos/serviços e os recursos utilizados para a sua produção. Com base nessa premissa, os defensores do ABC entendem que este sistema de custeio fornece, com maior exatidão, melhores informações de custo dos produtos/serviços e, por consequência, de lucratividade.

Utilizar o ABC como simples instrumento de redução de custos não é correto, este deverá apontar os recursos que não estão sendo utilizados adequadamente. Estabelecer conceitos e técnicas para a preparação das informações utilizadas pela gerência

no planejamento e no controle das operações da empresa, envolve a organização como um todo e que poderá ser de curto ou em longo prazo.

3.5 O Sistema ABC e os Custeios Tradicionais

Conforme Nakagawa (1994, p.36), os métodos de custeio tradicionais são divididos em: Pleno, Absorção, Direto/Variável e estes possuem uma característica comum: são métodos de custeamento baseados em volume-VBC (*Volume Based Costing*). Os sistemas tradicionais focalizam a apuração dos custos em três elementos: materiais utilizados na produção, mão-de-obra empregada e custos indiretos de fabricação, tendo os dois primeiros como elementos principais na composição dos custos dos produtos. A alocação de custos gira em torno do volume, apresentado pela quantidade fabricada de cada produto ou por base de atividades evidenciadas pela produção, tais como: horas de mão-de-obra, horas máquinas trabalhadas. A figura 6 apresenta a visão tradicional de custos versus visão de custos ABC.

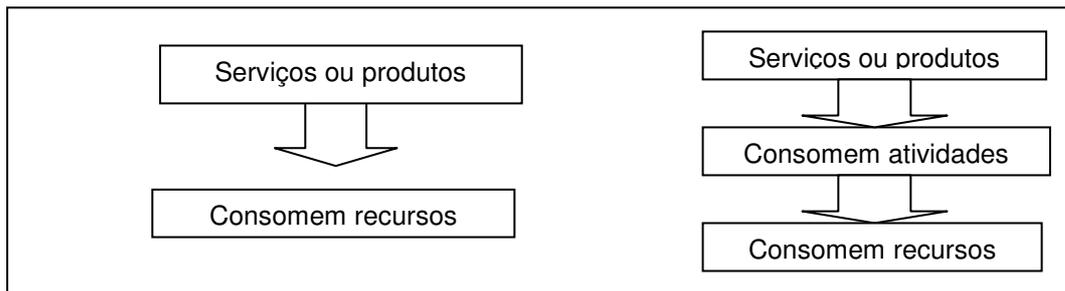


Figura 6 – Visão tradicional de custos *versus* visão de custos ABC
Fonte: Falk (2001, p.101)

A figura 6 apresenta a visão tradicional de custos é de que serviços ou produtos consomem recursos na prestação de seu trabalho, enquanto por outro lado a metodologia ABC acredita que serviços ou produtos consomem atividades e depois essas atividades consomem recursos para produzir um resultado. O ABC acredita que atividades consomem recursos para produzi um resultado, uma vez que cada paciente necessita de uma série de atividades para seu tratamento e recuperação.

Os contadores devem utilizar as informações de custo como parte de seu sistema global de inteligência para tomar decisões. Segundo Kaplan e Cooper (1998), o ABC pode ser usado com propósito estratégico (o que fazer) Para: custeio do produto; lucratividade de produto / canal / mercado; decisões sobre preços, linha de produto / mix, origem de recursos relacionamento com fornecedor e designe de produtos. Podem ser utilizados, também, como propósitos Táticos ou operacionais (como fazer) para: reengenharia dos processos do

negocio, melhoria de qualidade, redução de custo, redução de tempo de ciclo de eliminação de perda (valor agregado x valor não agregado).

O sistema ABC, portanto, visa minimizar as distorções causadas pelo sistema de custeio tradicional, possibilitando não só a identificação de critérios mais adequados de alocação de custos indiretos, mas permitindo, também, em alguns casos, a atribuição direta desses gastos, através de direcionadores de custos (*cost drivers*) a produtos específicos. Conforme figura 7, apresenta-se o sistema de custeio tradicional, para logo a seguir comparar com a figura do ABC.

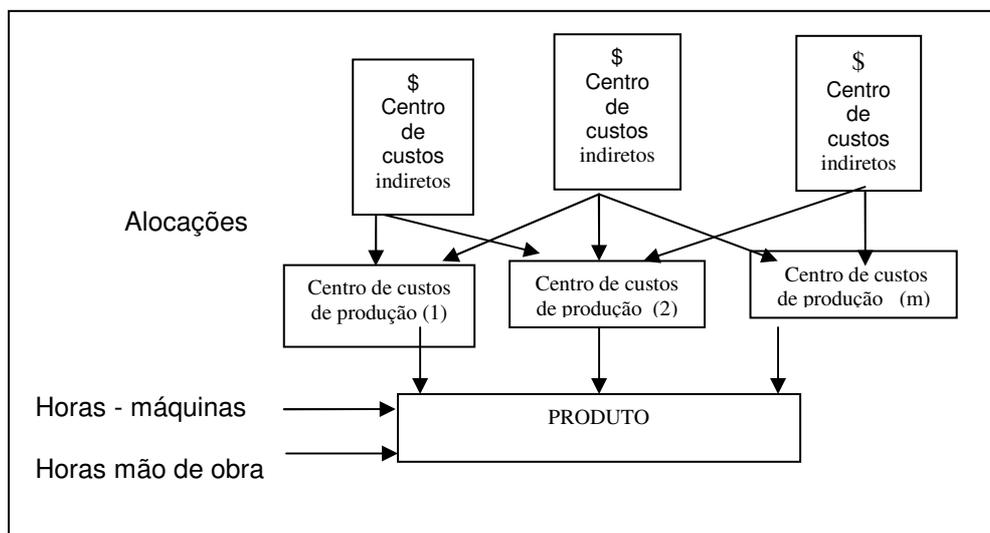


Figura 7 – Sistemas de custeio tradicionais
Fonte: Kaplan e Cooper (1998, p.99)

Através da figura 7 percebe-se que todos os custos indiretos são alocados aos centros de custos através de bases de rateios que são estabelecidas através de critérios adequados, relacionados com uma base lógica entre o recurso consumido e o uso desses pelos departamentos e produtos. Nos sistemas tradicionais de custeio tem como pressuposto que são os produtos ou serviços gerados pelas empresas que consomem recursos e que geram os custos. Quanto aos custos diretos os mesmos são direcionados ao produto de forma direta.

O ABC, na prática, leva a um rastreamento de dados que habitualmente não é considerado nos sistemas de custeio tradicionais, por extensão, ele ajuda a redimensionar a mentalidade gerencial das empresas onde é aplicado. Este método de custeio visa basicamente detectar os custos 'ocultos' existentes para produzir bens e serviços e auxilia no descobrimento de custos reais dos produtos e processos, na análise mais precisa dos custos de administração e na aferição de propostas mais competitivas em relação aos correntes. O ABC verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e

consumo dos recursos. O ABC avalia o valor que cada atividade agrega para a performance do negócio ou departamento.

Os sistemas convencionais de gerenciamento de custeio não permitem análises mais consistentes quanto a problemas graves das empresas como retrabalhos de produtos defeituosos ou gargalos de produção. Medir passo a passo o processo produtivo permite aos gerentes e supervisores a quantificação econômica de atrasos e ineficiência do processo produtivo. A figura 8 apresenta a alocação de custos no custeio ABC.

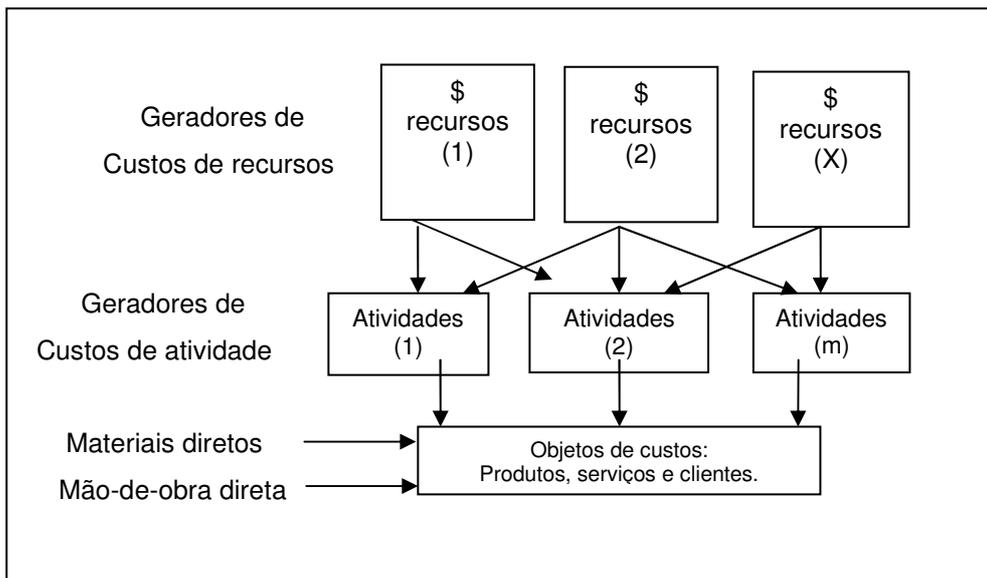


Figura 8 – Sistema de custeio ABC
Fonte: Kaplan e Cooper (1998, p.99)

A figura 8 representa como os recursos são relacionados às atividades, isto é, os custos indiretos são primeiramente direcionados às atividades para depois serem levados aos produtos. A figura mostra que não são os produtos que consomem os recursos e sim as atividades. Desse modelo, os produtos surgem como consequência das atividades que absorvem os custos das atividades executadas para a sua obtenção.

O ABC tem como primeiro pressuposto que os recursos indiretos e de apoio - administrativo e de vendas - fornecem capacitação para o desempenho de atividades, ao invés de gerarem custos para serem alocados. Assim, como já comentado, o primeiro estágio do ABC é atribuir os gastos com os serviços de apoio às atividades executadas pelos mesmos. O sistema ABC parte, portanto, da suposição de que as atividades causam custos.

O sistema de custeio ABC é considerado uma ferramenta mais voltada à gestão de negócios, proporcionando uma visão diferenciada do consumo de recursos de cada atividade da empresa.

O segundo pressuposto do sistema ABC é o de que produtos e clientes geram demandas por atividades, e que tais atividades produzem produtos e serviços. O custeio baseado em atividades (ABC) procura enfoque diferente, ou seja, a locação dos custos não se faz pelo volume produzido, como os sistemas tradicionais fazem.

A segunda versão ou geração do sistema de custeio do ABC, segundo Martins (2006, p.287) foi concebida de forma a possibilitar a análise de custos sob duas visões: a visão econômica de custeio, que é uma visão vertical, no sentido de que apropria os custos aos objetos de custeio através das atividades realizadas de cada departamento; e a visão de aperfeiçoamento de processos, que é uma visão horizontal, no sentido de que capta os custos dos processos através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais. A figura 9 apresenta o modelo ABC de duas dimensões.

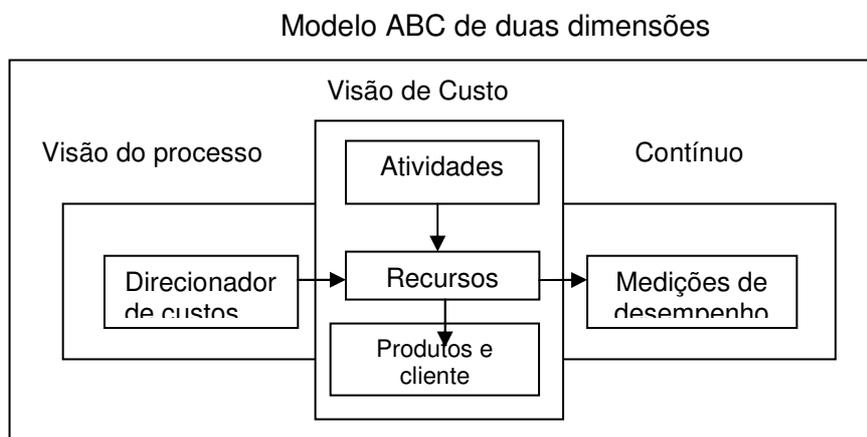


Figura 9 – Modelo ABC de duas dimensões
Fonte:Turney and Statton (1992) apud Cogan (1997, p. 40).

Esta figura é baseada no quadro desenvolvido por Turney e Statton que apresenta o ABC de duas dimensões, desempenhando importantes papéis quando transforma o ABC em um sistema de gerenciamento de custos o ABM. Como pode ser visto o ABC fornecendo informações ao ABM (Gerenciamento Baseado-em-atividades) enquanto o ABM utiliza-se destas informações para adaptar as estratégias do negocio. A primeira parte é a visão do custo de adjudicação (atribuição) que reflete a necessidade de se atribuir os custos dos recursos às atividades e em seguida levar os custos das atividades aos objetos dos custos que tanto pode ser produtos ou serviços. A segunda parte é a visão do processo, que reflete a necessidade de uma nova característica de informação sobre o desempenho da atividade.

Como se sabe, nos métodos tradicionais de custeio considera-se que os produtos ou serviços consomem os recursos necessários à sua produção e comercialização,

utilizando-se de critérios de rateios para apropriação dos custos indiretos de fabricação, baseados em salários pagos, horas-máquina, material consumido, horas de mão-de-obra etc.

Sem dúvida, há uma variedade de recursos gastos em atividades de produção, os quais não estão relacionados diretamente ao volume físico das unidades produzidas, assim como os gastos com manutenção, treinamento e depreciação, provocando desta forma distorções nos resultados finais dos custos dos produtos ou serviços.

Para Nakagawa (1994,p.12) nas pesquisa em nível teórico, as aplicações do ABC na prática apresentam algumas mudanças fundamentais em relação aos sistemas de custeios tradicionais, conforme o quadro abaixo.

	ABC	VBC
* Escopo	Eficácia dos custos	Custos para controle
* Objetivos	Competitividade das empresas	Elaboração de relatórios financeiros
* Gestão	Visão <i>ex-ante</i>	Visão <i>ex-post</i>
* Análise	Visão tridimensional	Visão bidimensional
* Mensuração	Acurácia	Exatidão

Quadro 4 – ABC *versus* VBC.

Fonte: Nakagawa (1994, p.12)

Segundo Nakagawa (1994, p.11), o VBC (*Volume Based Costing*), refere-se aos sistemas de custeio por absorção e o sistema de custeio variável. Conforme visto no Quadro 4, uma das principais diferenças do ABC para o VBC, é a competitividade.

Conforme Nakagawa (2007,p.17), no ABC a análise de competitividade possui duas abordagens.

A primeira associa à competitividade à parcela de mercado. Trata-se de uma abordagem *ex-post*, que avalia a atual posição de competitividade de empresas e países a partir da sua posição nos mercados domésticos e internacionais. Uma segunda abordagem refere-se à competitividade como a capacidade de longo prazo para competir e, ao contrário da primeira, é uma abordagem *ex-ante*.

Martins (2000, p. 314) afirma que “é absolutamente incorreto dizer-se que um método é, por definição, melhor que o outro. Na realidade, um melhor do que outro em determinadas circunstâncias, para determinadas utilizações, etc.” De acordo com Kaplan e Cooper (1998, p.251) “de modo geral, as empresas de serviços são candidatas ideais ao custeio baseado na atividade, mais ainda que as empresas de produção.”

Notando-se as deficiências dos sistemas convencionais na atualidade, são várias as entidades que tendem a mudar os seus sistemas de custeio, adaptando-se a abordagem

baseada nas atividades. Ainda que inicialmente aplicado em empresas de manufatura, a popularidade do ABC tem vindo a crescer junto a empresas de serviços e organizações não lucrativas.

A seguir, por meio do quadro 5, observam-se algumas diferenças entre o sistema de custeio ABC, e o outros sistemas tradicionais.

Custeamento por Absorção	Custeamento Pleno	Custeamento Variável	Método ABC
Não há preocupação com classificação de Custos	Não há preocupação com classificação de Custos	Classificação de custos em fixos e variáveis	Classificação de custos em fixos e variáveis
É um critério legal, fiscal e externo	É um critério gerencial, estratégico e interno	É um critério administrativo, gerencial e interno	É um critério gerencial, estratégico e interno
Método de custeio de produto, visão de longo prazo.	Método de custeio de produto, visão de longo prazo.	Método de custeio de período, visão de curto prazo.	Método de custeio de produto, visão mais eficiente.
Os produtos consomem os recursos	Os produtos consomem os recursos	Os produtos consomem os recursos	As atividades consomem recursos e os produtos consomem atividades

Quadro 5 – Comparativo dos métodos de custeio

Fonte: MARION (1993).

O quadro 5 dá uma visão geral dos métodos de custeio, mostrando as alterações que surgiram em função das necessidades dos gestores. É fundamental conhecer muito bem a área de atuação da empresa e sua cultura organizacional, para que todas as mudanças necessárias, quando adotado um sistema de custos, sejam implementadas com sucesso.

As aplicações do ABC em empresas modernas demonstram que este sistema de custeio tem sido eficaz, principalmente em empresas prestadoras de serviço, onde cada projeto é diferente. O custeio dos serviços através do ABC pode ser extremamente útil na gestão das atividades, como: orçamentos de projetos, programas de melhoria etc. Além disso, a correta utilização deste método de custeio como suporte a gestão de processos pode estar trazendo grandes benefícios para a empresa.

Conforme comentado, a metodologia ABC mostra-se bastante adequada para utilização em organizações de serviços. Destaca-se, no próximo tópico a utilização do ABC em hospitais, uma das mais complexas organizações de serviços.

3.6 Custo Hospitalar

O avanço tecnológico agravou a questão dos custos na área de saúde. A cada dia surgem novas técnicas de diagnóstico, terapia de curas, técnicas cirúrgicas agregando mais custos as atividades hospitalares e os profissionais de saúde tornam-se mais especializados. Tecnologia é um fator determinante para o aumento dos custos da saúde. No entanto, no caso dos hospitais brasileiros, há um outro problema crucial: a administração e os recursos.

Em uma entidade hospitalar, a correta identificação, mensuração e acumulação de custos é fator fundamental para a concretização de um ambiente operacional eficaz. A apuração dos custos serve para controlar, contribuir com a administração para alcançar os objetivos médicos e sociais com máxima economia, isto é, o mínimo custo por “produto” que é a saúde ou o restabelecimento da saúde, a convalescença perfeita ou quase perfeita saúde do paciente.

As organizações da área da saúde vêm passando por grandes transformações, decorrentes do progresso tecnológico que caracteriza este ambiente organizacional. A busca pela excelência na qualidade do atendimento a eliminação do desperdício dos recursos escassos e a redução dos custos nos serviços hospitalares prestados tem sido o trabalho principal dos administradores destas organizações.

Diante destas transformações as organizações desta área buscam ferramentas de gestão como os sistemas de custos, porque ao mensurar o custo dos serviços, geram informações para o planejamento, controle e tomada de decisão como a redução de custos. O sistema ABC, tem sido muito utilizado no setor de serviço hospitalar.

O contexto hospitalar apresenta certas especificidades no mundo do trabalho. Os hospitais congregam profissionais, conhecimentos, tecnologia e infra-estrutura diversificada. Sua configuração técnica e social é peculiar, caracterizada por uma divisão de trabalho extremamente precisa, bem como por diferentes modelos de ação profissional, sustentados nas competências e saberes de muitos profissionais.

Diante das características hospitalares, percebe-se que os sistemas de custos nessas empresas devem objetivar não somente à determinação dos preços dos serviços, mas também a uma análise interna que permita um melhor conhecimento dos resultados da gestão e uma melhoria no funcionamento da organização.

Um sistema de custos se destina a proporcionar um conjunto de dados e informações para suporte ao sistema decisório da empresa. Diante das características hospitalares, percebe-se que os sistemas de custos nessas empresas devem objetivar não somente à determinação dos preços dos serviços, mas também a uma análise interna que permita um melhor conhecimento dos resultados da gestão e uma melhoria no funcionamento da organização.

A metodologia tradicional de custos geralmente aloca os custos administrativos (overhead ou custos indiretos), para os centros de custos produtores de renda com base em alguma medida de volume total de serviço. Já a metodologia ABC permite custear paciente ou mesmo contratos específicos, isolando os custos de prestação de serviços para diversos objetos de custos.

Os custos hospitalares devem ser vistos como parte integrante do processo administrativo da entidade. Em função da complexidade das atividades desenvolvidas nos hospitais, torna-se imprescindível à construção de um sistema de informações que seja capaz de captar, mensurar e evidenciar os custos hospitalares

Conhecer o custo de cada serviço, do valor de cada conjunto de atividades que compõe os procedimentos médicos torna-se um diferencial competitivo da empresa em seu mercado. 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 se paga pelo que se usa e se usa apenas o necessário.

Com as informações fornecidas pelo Sistema de Apuração de Custos Hospitalares, para suportar os seus julgamentos, as altas administrações podem emitir diretivas, manter um constante controle das atividades e obter resultados operacionais que assegurem o equilíbrio financeiro e produtivo da unidade, o que é o desejo de todos os que dela depende.

É o sistema de custos que responderá ou alertará a alta administração quanto ao fato da unidade estar ou não operando eficientemente, qual o custo mais elevado ou se os preços pagos pelo SUS em relação ao custo, como também apresentará a base de cálculo para definir a produtividade que cada uma recebe ,quanto o SUS repassa os recursos pela atividade hospitalar executada.

O sistema de custos fornecerá as informações necessárias para o planejamento futuro, indicando o comportamento do custo histórico sempre que possível, separando o custo fixo do variável.

O funcionamento hospitalar possui diversos processos produtivos altamente integrados, que se caracterizam: (a) por processos decisórios cujos níveis de complexidade variam; (b) por certa instabilidade do sistema; e (c) pela necessidade de uma articulação eficiente e rápida de diferentes profissionais para garantir a qualidade dos serviços prestados. Tudo isso exige recursos que aparentemente não suprem as necessidades.

A adoção de um sistema de custos, na visão de Leone (2000a, p. 21), “se traduz pelo controle de custos das operações de cada atividade, no sentido de minimizá-los pela comparação constante entre os dados previamente estabelecidos (como orçamentos, estimações e padrões) e os dados que realmente ocorreram.”

O custo representa um dos aspectos mais importante para a tomada de decisões na concepção dos administradores hospitalares. Urgente é a necessidade de sua implantação para sobrevivência dos hospitais, por envolver aspectos relacionados aos crescentes gastos públicos na área, aos problemas de financiamento desses gastos.

A figura 10 apresenta um sistema integrado de contabilidade e custos para organizações de saúde.

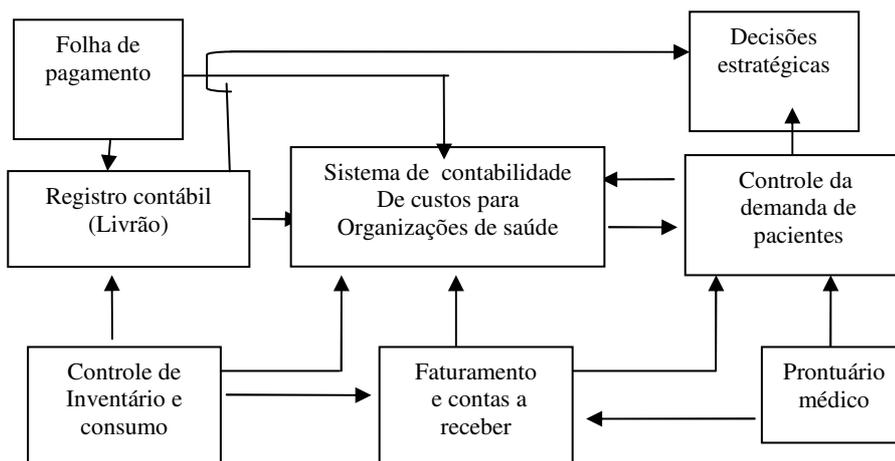


Figura 10 – Sistema de contabilidade de custos para organizações de saúde
Fonte: Falk (2001, p.39)

A figura 10 mostra os componentes considerados imprescindíveis para um sistema integrado de contabilidade de custos e indica o registro de gastos com pessoal, material, bem como outros gastos registrados nos livros de contabilidade, incluindo depreciação de equipamentos e instalação, bem como indica as receitas recebidas. As informações sobre as atividades e procedimentos realizados pela instituição de saúde estariam sendo fornecidas pelo prontuário médico.

A receita oriunda da prestação de serviços de saúde aos pacientes seria fornecida pelo serviço de faturamento ou contas a receber. Quanto o orçamento operacional seria fornecido pela diretoria de planejamento.

O sistema de custos fornecerá a base para o planejamento de gastos operacionais, oferecerá a base para comparar o custo de um hospital com os demais, permitirá conhecer a eficácia em termos de custos das intervenções nas diversas áreas do hospital, apresentará de forma clara o processo de produção dos serviços médicos.

Estudos mostram que a organização de trabalho hospitalar é marcada pelo particular ordenamento dos espaços físicos, pela singular padronização dos tempos cotidianos e pela estrutura rítmica da produção das atividades terapêuticas. Essa produção está intimamente relacionada a uma rede de relações sociais, no seio da qual circulam

informações pela via da comunicação oral (principalmente, a transmissão de relatório que ocorre intra e interequipes) e escritas (do tipo registro documental e de rotinas administrativas), visando assegurar a continuidade da ação terapêutica. Estas informações são articuladas e geridas por estratégias diferenciadas, segundo a função do profissional, com vistas a atingir um objetivo comum: o atendimento ao paciente.

O processo de trabalho no setor de saúde apresenta algumas especificidades: distingue-se do trabalho de outros setores da economia, pois seu produto final é um serviço resultante da ação compartilhada de vários profissionais e ocorrem nas relações interpessoais entre pacientes e executores (médicos, enfermeiros, assistentes social, etc.).

3.6.1 O sistema ABC para hospitais

Conforme Van Gersdorff (1980) “A contabilidade de custos hospitalares não pode usar nem o custo total (ou por absorção) e nem custo direto.” Esta afirmação fundamenta a utilização do ABC na área hospitalar.

É importante adotar os princípios do ABC (custeio baseado em atividades), que possibilita um racional rastreamento dos custos indiretos e que deve ser observado como importante instrumento gerencial para uma administração profissional. As organizações hospitalares por possuírem um volume significativo de custos indiretos fundamentam a indicação do sistema de custo ABC como o mais adequado.

Conforme Struett et al (2005) apresentam-se diversos estudos presentes na literatura com considerações acerca da implementação do método de custo ABC/ABM em organizações da área da saúde, conforme demonstrado no quadro 6.

Autor e ano	Campo/delimitação da Pesquisa	Objetivo principal da pesquisa
Baumgartner (1998)	Unidade de Terapia Intensiva, especializado em emergências	Comparação do sistema ABC com o sistema de custeio por absorção na mensuração dos custos dos serviços prestados.
Costa (2001)	Clínica Pediátrica em um hospital sem fins lucrativos em Rio de Janeiro.	
Habib (1999)	Empresa de prestação de serviços médicos e odontológicos em São Paulo	Reestruturação dos processos e análise das atividades e dos direcionadores de custos.
Tognon (1999)	Hospital Público – Clínica Pediátrica em Carazinho – SC.	Descrição dos processos e identificação das atividades e dos direcionadores de custos.
Bittencourt (1999)	Clínica Cirúrgica em um hospital Público em Rio Grande do Sul.	Custeamento do processo de internação e cirurgia e dois pacientes.
Abbas (2001)	Lavanderia de um Hospital Público em Santa Catarina.	Análise da gestão de custos em hospitais e aplicação do método ABC em uma lavanderia.
Botelho (2000)	Setor de ginecologia e obstetrícia de um hospital público em Montes Claros – MG e Maringá – PR.	Custeamento dos serviços parto normal e parto cesárea.
Struett (2002)		
Raimundini (2003)	Setor de ginecologia e obstetrícia em dois hospitais públicos.	Custeamento dos serviços parto normal e parto cesárea. Análise comparativa dos custos destes serviços entre os dois hospitais.
Reis (2004)	Hospital privado de pequeno porte em Londrina – PR.	Custeamento dos serviços prestados e análise da aplicabilidade do Custeio Baseado em Atividades.
Raimundini et AL.(2004)	Hospitais públicos e privados no Brasil.	Aplicabilidade do ABC e análise dos custos hospitalares em hospitais públicos e privados.
Pattio (2001)	Casa de Saúde Santa Maria S/A.	Implementação do sistema de custos ABC
Fukumoto e Freitas (2000), Freitas e Fukumoto (2001), Freitas; Fukumoto e Sousa (2002), Ching (2001), Ching e Souza (1999)	Banco de Sangue, Centro Cirúrgico, Laboratório de Anatomia Patológica e Maternidade do Hospital filantrópico Albert Einsten em São Paulo.	

Quadro 6 – Estudos empíricos no Brasil sobre ABC em hospitais

Fonte: Struett et al (2005)

A necessidade da contabilidade de custos em um hospital é conseqüência direta da diversidade de serviços prestados, a apuração e análise dos custos hospitalares é um trabalho complexo que exige um sistema de custo como o ABC.

Nos serviços hospitalares os principais custos são compostos por mão-de-obra e depreciação dos prédios e equipamentos, sendo que, normalmente, os custos de materiais são significantes, com algumas exceções nos casos de alguns serviços hospitalares, mais um motivo para adotar o sistema ABC.

O custeio ABC é adequado para organizações complexas, em que os produtos consomem os recursos de forma mais heterogênea. As entidades hospitalares parecem ser bons exemplos desse tipo de organizações.

Para as organizações que adotam o sistema ABC, tanto as informações gerenciais como a mensuração dos custos torna-se mais precisas e confiáveis, para a tomada de decisões.

O sistema ABC para hospitais tem sido aplicado, principalmente, porque é uma ferramenta gerencial valiosa para as organizações de saúde pública que presta serviços de extrema necessidade. Segundo Lima (1997), em organizações hospitalares, o ABC pode trazer as seguintes vantagens, dentre outras: fornecimento de informações de custos mais exatas que representem à realidade; demonstração de vantagens em se produzir todos os serviços no próprio hospital ou optar pela terceirização; estudo de tendências e comparação de custos por diagnóstico, por atendimento médico, ou por pacientes de diferentes planos de saúde.

Ao falar sobre o sistema ABC, relacionado ao gerenciamento de uma instituição de saúde, Ching (1997, p.84) afirma que “assim como ocorre em todos os segmentos de negócios, quer se trate de produção de bens ou de serviços, também a área hospitalar pode se utilizar os conceitos do custeio baseado em atividade.”

Lima (1997, p.77) concorda com o exposto e diz que, para beneficiar-se do ABC, os hospitais devem remodelar seus sistemas de custos para fornecer informações de custos relevantes. As pessoas envolvidas com o sistema gerencial de custos devem ser capazes de ir além dos custos médios para estudar os fatores básicos que afetam os custos hospitalares e as forças que controlam esses fatores.

O modelo de sistema de custeio ABC enfatiza custos hospitalares como: os custos de diagnóstico; os custos de tratamento; os custos de internação; os custos de apoio gerencial; os custos por procedimentos médicos; os custos por pacientes. O custeio hospitalar por atividade, rastreia os custos do hospitalar através das atividades, e os custos das atividades aos procedimentos médicos com base em relações causais.

Conforme Struett, Souza e Raimundinil (2005) o quadro 7 apresenta uma síntese das principais vantagens na aplicação do ABC/ABM apresentada por alguns autores.

Autor e ano	Principais vantagens na aplicabilidade o ABC/ABM
Baumgartner (1998)	Possibilitou a análise das atividades e aperfeiçoou o processo da prestação de serviços
Costa (2001)	Possibilitou a comparação do sistema tradicional versus ABC/ABM.
Habib (1999)	Mapeou os processos e forneceu a informação necessária para a tomada de decisão sobre quais atividades poderiam ser melhoradas e quais devem ser terceirizadas
Tognon (1999)	Auxiliou na análise dos custos e da eficiência operacional e na tomada de decisão minimizou as distorções oferecidas pelo custeio tradicional.
Bittencourt (1999)	Possibilitou uma melhor compreensão dos processos, uma maior acuracidade nos custos dos serviços e informações mais confiáveis para a tomada de decisão.
Botelho (2000); Struett(2001); Raimundini(2003); Raimundini et al(2004) e Reis (2004)	As informações facilitam a gestão, a negociação e a tomada de decisões com os convênios.
Pattio (2001)	Conhecer as rotinas hospitalares e racionalizar as atividades que não agregavam valor ao processo de prestação de serviço
Abbas (2001)	Conhecer os seus custos no setor de Lavanderia do Hospital. Melhor compreensão do inter-relacionamento das atividades e dos setores.
Fukumoto e Freitas(2000); Freitas (2000) Freitas e Fukumoto (2001) Freitas ; Fukumoto e Souza(2002) Ching(2001) Souza(1999)	Melhor compreensão do inter-relacionamento das atividades e dos setores envolvidos nos processos de prestação dos serviços..possibilitou o redesenho do fluxo dos processos com eliminação e/ou racionalização daqueles processos ou atividades que não agregam valor,proporcionando a redução de custos e a identificação de ociosidade dos recursos disponíveis ,principalmente humanos e tecnológicos.

Quadro 7 – Considerações acerca da implementação e manutenção do método de custeio ABC/ABM em organizações da área da saúde

Fonte: Struett , Souza e Raimundini (2005))

Dentre as vantagens apresentada a mais destacada foi à melhor compreensão e conhecimento das atividades, isto que todas as atividades são mapeadas e descritas minuciosamente.

Conforme Struett et al (2005, p. 4)

[...] todos os estudos apontam como os fatores mais preponderantes para a implementação do sistema, precisão e detalhamento das informações e possibilidade de descrever o fluxo dos processos que ocorrem durante a prestação dos serviços, de fazer a análise das atividades e de melhorar os processos que afetam o desempenho tanto operacional como financeiro.

A seguir o quadro 8 apresenta uma síntese das principais dificuldades apresentadas pelos pesquisadores na implantação do sistema ABC/ABM apresentados nas pesquisas.

Autor e ano	Dificuldades na implantação do sistema ABC/ABM
Baumgartner (1998)	Falta de conhecimento em custos e controles; tempo (a complexidade hospitalar exige mais tempo e dedicação para implantação do sistema).
Costa (2001)	Falta de informações estruturadas no levantamento de dados; convergir os interesses dos gestores com os interesses dos médicos – atendimento paciente;
Habib (1999)	O pesquisador não apresentou dificuldades.
Tognon (1999)	Detalhar as informações requeridas sem o uso de planilhas eletrônicas. Resistência humana na aplicação do método, uma vez que deixa claro, as ineficiências de cada setor. O preparo da gerência com relação à mudança de conceitos.
Bittencourt (1999)	Falta de um sistema de informações de custos e falta de recursos, oportunidade ou disposição, custo elevado de implantação; falta de envolvimento da equipe de saúde e demais áreas da organização; constante atualização entre as atividades e direcionadores.
Pattio (2001)	Pouca eficiência na gestão estratégica de custos; falta de conhecimento das rotinas administrativas.
Abbas (2001); Botelho (2000), Struett (2001); Raimundini(2003); Raimundini et al (2004) Reis (2004)	Desconhecimento dos custos pelos gestores, falta de recursos (sistema de informações estruturado, infra-estrutura e de pessoal qualificado) para a implementação e manutenção do sistema.
Fukumoto e Freitas (2000), Freitas e Fukumoto (2001), Freitas;Fukumoto e Souza(2002), Ching (2001), Ching e Souza (1999)	Falta de um sistema informatizado para controlar dados

Quadro 8 – Dificuldades na implantação de sistema ABC/ABM

Fonte: Struett, Souza e Raimundini (2005)

O desconhecimento e o despreparo dos gestores na área de custos e controle, a resistência humana e as dificuldades das atualizações de dados são algumas dificuldades mais mencionadas pelos autores.

Para eliminar qualquer dúvida, quanto à palavras técnicas de custos hospitalares e a que se refere, Serra Negra e Serra Negra (2002) apresentam alguns conceitos quanto a classificação dos custos em seis grupos, quando relacionados com o tipo de atividade hospitalar.

Grupo 1: Quanto ao seu objeto:

Aplicáveis: são custos que ocorrem durante a produção de bens ou serviços relacionados com a atividade fim do hospital ou serviço etc. Exemplo: O custo com o oxigênio em uma unidade de internação.

Inaplicáveis: são custos que não estão relacionados diretamente com a produção de um bem ou serviço hospitalar pertencente à atividade fim do hospital ou serviço. Exemplo o empréstimo de uma sala cirúrgica para outra unidade hospitalar da rede.

Grupo 2: Quanto ao grau de detalhamento:

Custo unitário: custo de produção de um único produto ou serviço, obtido através da metodologia do custo por ordem de produção. Este método parte da aglutinação dos custos unitários para os custos totais de produção. Exemplo: reforma de uma unidade de internação.

Custo médio unitário: custo de produção de um único produto ou serviço, obtido através do custo total de produção de “n” produtos divididos pela quantidade deste produto em determinado período. O sentido da aglutinação neste caso parte do custo total para o unitário. Exemplo: custo de um hemograma junto ao laboratório de patologia clínica. Custo total: é o custo para produzir “n” produtos ou serviços em hospital.

Grupo 3: Quanto ao relacionamento com nível de atividade:

Custos fixos: são aqueles que com a estrutura de produção constante, não variam com a quantidade produzida. Exemplo: energia elétrica gasta com a iluminação em laboratório de análise.

Custos variáveis: seu montante, no período em estudo, varia proporcionalmente a quantidade produzida. Exemplo: Filmes radiológicos e o número de exames realizados no serviço de radiologia.

Custo misto escalonado: sua variação é direta ao nível de atividade, porém não proporcional. Exemplo: custo de supervisão, para cada 10 pacientes internados, necessita-se de mais cinco auxiliares de enfermagem e para cada 5 novos auxiliares, necessita-se de uma nova enfermeira supervisora para equipe.

Custo misto composto: estes custos possuem parte fixa e parte variável. Uma varia diretamente proporcional à quantidade produzida e a outra se mantém constante e qualquer nível de atividade. Exemplo: a parcela de energia elétrica utilizada na iluminação e nos equipamentos do serviço do Laboratório de Patologia Clínica.

Grupo 4: Quanto à incidência:

Diretos ao produto: são alocadas diretamente ao produto. Exemplo: se tomarmos como referência a alta hospitalar, são custos diretos os medicamentos, as próteses, os salários e os encargos sociais do corpo clínico.

Indiretos ao produto: são os custos aplicados indiretamente ao produto. Podem em alguns casos, até incidir diretamente, porém apresentam dificuldade para controle individualizado, tendo-se que utilizar bases de rateio para sua alocação ao produto.

Grupo 5: Quanto ao momento do cálculo:

Custos históricos: são custos já realizados a valor original ou da época em que foi formado. Seu cálculo serve para medir o desempenho empresarial.

Custos futuros: são os custos calculados objetivando o planejamento empresarial.

Grupo 6: Quanto a natureza do processo

Ordens específicas de produção: baseia-se na agregação dos custos específicos de cada produto fabricado ou serviço prestado.

Por série de produção: tipo de produção baseada na fabricação de vários produtos ou na prestação simultânea de vários serviços.

Essa classificação é necessária para evitar qualquer tipo de dúvidas quando a definição dos tipos de custos, da forma como foram apresentados não resta dúvidas quando a definição do tipo de custos e como devem ser considerados, pois dados incorretos geram informações incorretas para o sistema de custos.

Numa organização hospitalar com objetivos de assistência, existem basicamente três formas de atendimento: ambulatorial, internação e emergência.

A estrutura organizacional é o meio pelo qual os hospitais coordenam o trabalho humano, dos equipamentos, o tempo e o dinheiro para alcançar o objetivo de oferecer serviços hospitalares. O agrupamento de atividades facilita o fluxo das informações, a realização do trabalho e o controle. Apresentam-se as funções básicas, de um hospital, por meio da figura 11.

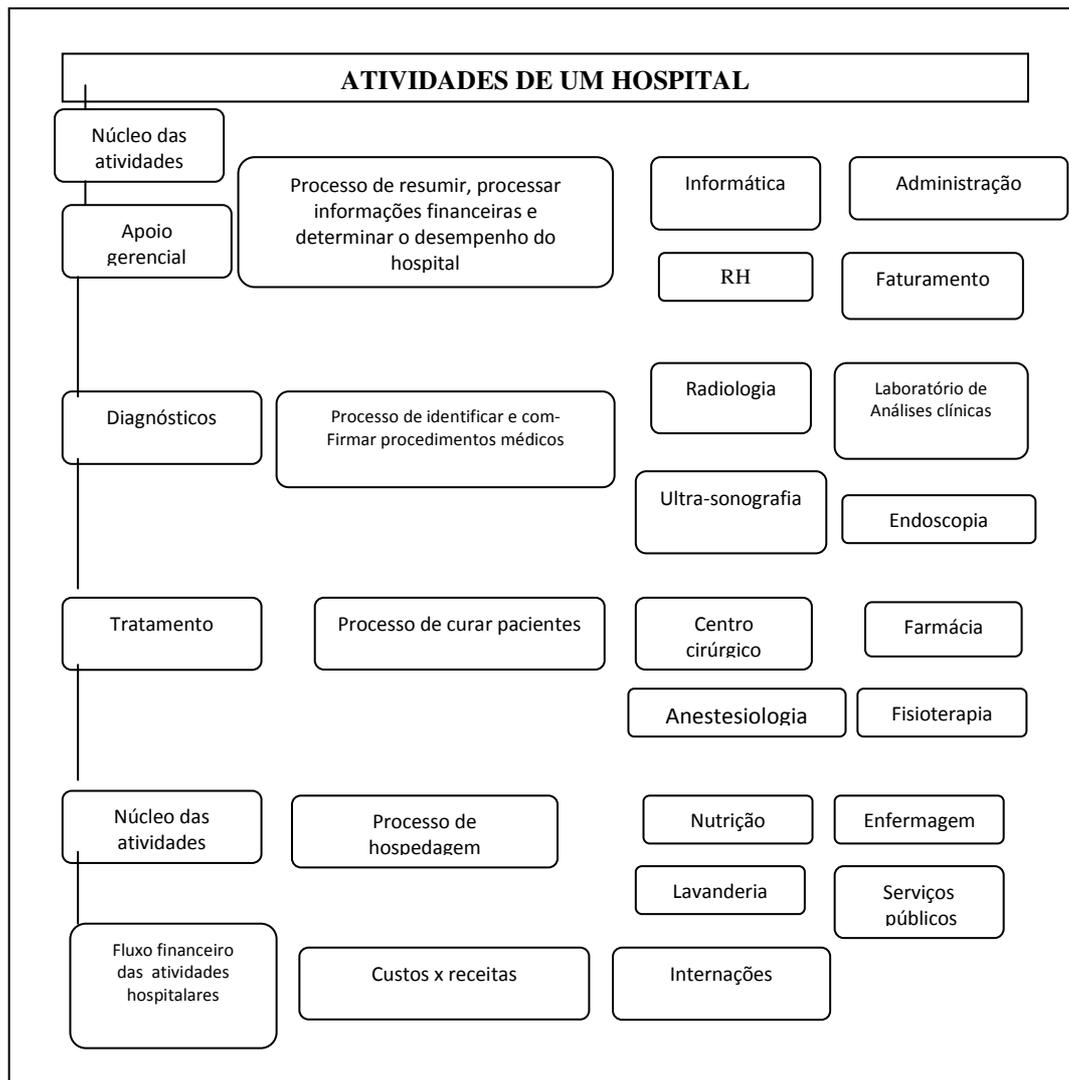


Figura 11 – Atividade de um hospital
Fonte: Martins (2002)

A figura 11 apresenta o conjunto de tarefas que constituem as atividades hospitalares, verificando-se que deste conjunto de atividade forma-se o processo hospitalar.

Segundo Martins (2002, p.2) o custeio hospitalar por atividade para gerenciamento de custos fraciona o hospital em atividades, possibilitando identificar o que o hospital realiza; a; forma como realiza; o tempo consumido para realizar e o volume da produção da atividade.

Ainda de acordo com Martins (2002, p.28 e 29) um sistema de custeio hospitalar por atividade deve: identificar as atividades hospitalares; determinar o custo e o desempenho da atividade; determinar a produção da atividade; relacionar os custos da atividade com os objetos de custos; avaliar a eficiência e eficácia da atividade.

A finalização do serviço hospitalar é dada quando o paciente recebe alta, ocasião em que o serviço é encerrado e inicia-se o processo de avaliação deste serviço. A avaliação

é ligada à qualidade do serviço prestado e se o mesmo foi realizado com baixo custo, confirmando ou não a excelência hospitalar.

O funcionamento hospitalar possui processos produtivos integrados a processos decisórios diversos, nos quais atividades complexas são realizadas, gerando certa instabilidade, exigindo decisões rápidas de diferentes profissionais para garantir a qualidade dos serviços prestados. Sendo o processo hospitalar uma variedade de atividades que são executadas, interdependentemente, para produzir serviços hospitalares, pode-se destacar a organização hospitalar como empresa prestadora de serviços.

No contexto hospitalar, atividade, segundo Martins (2002, p.35) é um conjunto de tarefas, e tarefa é trabalho realizado por pessoas, equipamentos, instalações, métodos etc. para gerar um serviço hospitalar. As atividades descrevem o que o hospital faz, a forma como o tempo é gasto e os resultados do processo hospitalar.

No sistema de custeio por atividade o processo de produção é descrito em termos de atividades relacionadas aos procedimentos médicos, não sendo necessário classificá-los em direto e indireto. Neste sentido o processo é um conjunto de atividades relacionadas e interdependentes pela própria produção dos serviços hospitalares, conforme figura 12.

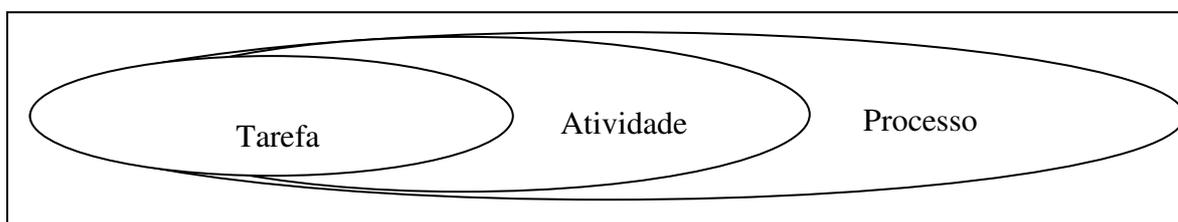


Figura 12 – Visão geral das atividades hospitalares
Fonte: Martins (2002, p. 36)

A figura 12 apresenta a visão geral das atividades hospitalares, observando-se que o processo engloba todas as atividades e tarefas realizadas para produção dos serviços de atendimento hospitalar.

Para atingir seus objetivos, as atividades necessitam de recursos. Na área hospitalar esses recursos podem ser: mão-de-obra, tecnologia, equipamentos, medicamentos, materiais médicos, materiais de limpeza, de manutenção, de escritório, de serviços de terceiros etc. Os recursos são externos ou oriundos de outra atividade, nestas circunstâncias uma atividade pode tornar-se recursos de outra.

O custo de uma atividade é o total de todos os recursos consumidos pela atividade, incluindo produtos de outras atividades. Os recursos e a produção da atividade são expressos em unidades físicas e têm suas origens em fornecedores internos e externos e quanto ao direcionados de custos é o fator que causa o custo. Por exemplo: a aplicação de

um medicamento no paciente gera um custo. Quando os direcionados de custo forem positivos o mesmo apresenta uma receita de produção de um procedimento médico ou uma atividade. No caso de um direcionador negativo o mesmo causa retrabalhos e diminui o resultado do hospital sito como exemplo o caso das glosas geradas de anotações incorretas no prontuário do paciente.

Quanto à produção, pode-se dizer que é a transformação dos recursos organizacionais em serviços hospitalares que o paciente recebe.

Conforme Martins (2002, p. 56)

Uma atividade hospitalar é constituída por um conjunto de tarefas, e um processo hospitalar é constituído por um conjunto de atividades relacionadas e interdependente pela produção médica. A reunião das atividades hospitalares de apoio gerencial, de diagnósticos, de tratamento e de internação gera a cadeia de valor hospitalar ou processo hospitalar. O processo hospitalar (atividades) consome os recursos organizacionais do hospital, gerando os custos hospitalares. Por outro lado, o consumo das atividades pelo paciente gera as receitas hospitalares.

A produção é o resultado da atividade e não o seu objetivo, por exemplo, na lavanderia, a produção são os quilos de roupas lavadas e seu objetivo é lavar roupas, é uma forma simples de explicar, que não deixa dúvidas.

Classificação das atividades hospitalares

As atividades hospitalares recebem uma diversidade de classificações, as mais representativas para a gerência de custos hospitalares podem ser apresentadas como repetitivas, cita-se como exemplo os serviços de enfermagem e não repetitivas, cita-se como exemplo as reformas da recepção.

A definição do que constitui uma atividade que agrega valor varia bastante, entretanto algumas definições apontam para uma atividade que agrega valor frente ao cliente, ou que está sendo realizada da maneira mais eficiente possível, ou que sustenta o principal objetivo de produzir resultados (KAPLAN, COOPER, 1998). As atividades que não geram valor agregado representam atividades pelas quais os clientes normalmente não deveriam estar pagando.

Atividades que restabelecem a saúde do paciente: Alojamento, nutrição, enfermagem, serviços médicos, serviços de enfermagem, laboratórios, serviços de diagnósticos e terapêuticos, medicamentos, serviços de lavanderia e rouparia, custos administrativos e custos da depreciação. Estas atividades podem ser classificadas em atividades que agregam valor e que não agregam valor.

A figura 13 mostra a análise de atividades hospitalares

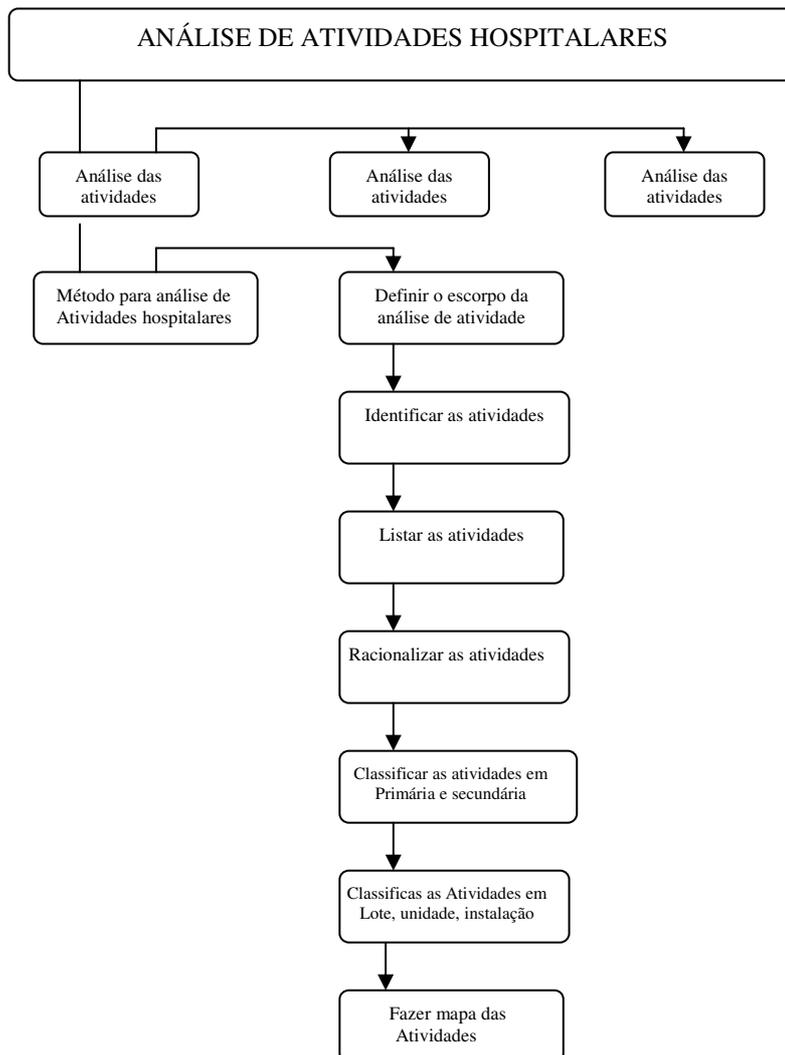


Figura 13 – Análise de atividade hospitalar

Fonte: Martins (2002)

O organograma apresenta a atividade como um instrumento de comunicação que fornece informação a respeito do que o hospital faz e como faz, e é muito útil ao processo de tomada de decisão.

Conforme Martins (2002, p.49), o método para a análise de atividade hospitalar segue os seguintes passos.

- Determinar o escopo da análise de atividade - definir os objetivos de cada atividade executada.
- Determinar as unidades da análise de atividades - Identificarem todas as atividades que devem ser analisadas que podem corresponder a uma unidade funcional. Redefinição da estrutura organizacional do hospital se necessário.

- c) Definir as atividades do hospital – Corresponde a listar as atividades, explique o trabalho realizado para a atividade. Ex: Manutenção que corresponde a uma unidade de atividade composta de outras atividades como, hidráulica, elétrica, civil, equipamentos etc.

Um mapa de atividade é muito útil porque resume as tarefas desempenhadas. O quadro 9 apresenta um exemplo de definição de um mapa de atividade. Este mapa é útil tanto para controle do material utilizado como definição do custo de pessoal:

Atividades	Empregado 1	Horas/	Empregado 2	Horas/	Totais	
		tempo		tempo	Horas	%
Manutenção da Construção civil	Descrição do trabalho	32	Descrição do trabalho	31	63	22,3
Manutenção Hidráulica	Descrição do trabalho	20	Descrição do trabalho	10	30	10,6
Manutenção Elétrica	Descrição do trabalho	40	Descrição do trabalho	50	90	31,8
Manutenção de equipamentos	Descrição do trabalho	60	Descrição do trabalho	40	100	35,3
Total					283	100

Quadro 9 – Mapa das atividades da unidade de manutenção

Fonte: Martins (2002)

- d) Racionalizar as atividades – Estruturar a atividade de forma que não seja grande demais nem pequena demais. Evitar agregar atividades com características econômicas diferentes, por exemplo: manutenção elétrica e manutenção hidráulica.
- e) Classificar as atividades em Primária ou Secundária.

Primária – é aquela cuja saída é utilizada fora da unidade organizacional.

Secundária – é aquela utilizada dentro de um departamento para apoiar as atividades primárias.

- f) Classificar as atividades relacionadas com o lote cujos elementos variam proporcionalmente ao volume de diárias, com a unidade são aquelas cujos elementos de custos variam proporcionalmente ao volume de pacientes e as de apoio as instalações hospitalares são aquelas que beneficiam a estrutura física do hospital.
- g) Criar mapa das atividades hospitalares corresponde à identificação da relação entre funções (finalidade da atividade), processos de negócios (compras, faturamento) e atividade.

Conforme Martins (2002, p.53) as funções básicas são: apoio gerencial; diagnóstico; tratamento; internação.

O quadro 10 apresenta as atividades primárias e secundárias do núcleo de apoio gerencial

NÚCLEO DE APOIO GERENCIAL	
Serviços Hospitalares de Apoio Gerencial	
PRIMÁRIAS	SECUNDÁRIAS
Diretoria	
Informática	Operações, sistemas operacionais.
Faturamento	
Recursos humanos	Recrutamento, seleção, treinamento, folha de pessoal;
Manutenção	Construção civil, elétrica, hidráulicas, máquinas e equipamentos.
Limpeza	
Administração	Tesouraria, custos, contabilidade, Faturamento, planejamento.
Assessorias	Jurídica, financeira e médica.
Marketing	Promoção, propaganda

Quadro 10 – Classificação das atividades em primária e secundária do núcleo de apoio gerencial

Fonte: Martins (2002)

O núcleo de apoio gerencial reúne e processa dados financeiros e de desempenho do hospital. Fornece o planejamento financeiro necessário para administrar o fluxo de caixa e para cumprir as obrigações financeiras, limpeza e manutenção do hospital entre outras. Principais atividades primárias e secundárias apresentam-se no quadro 6.

O quadro 6 apresenta as atividades do núcleo de diagnóstico.

NÚCLEO DE DIAGNÓSTICO	
Serviços hospitalares de diagnóstico	
PRIMÁRIAS	SECUNDÁRIAS
Laboratório. Análise clínicas	tipos de exames
Laboratório . de imunologia	tipos de procedimentos
Laboratório . de patologia	tipos de exames
Pneumologia	tipos de exames
Ultra-sonografia	tipos de exames
Radiologia	tipos de exames
Ressonância magnética	tipos de exames
Endoscopia digestiva	tipos de exames

Quadro 11 – Classificação das atividades em primária e secundária do núcleo de diagnóstico

Fonte: Martins (2002)

Núcleo de diagnóstico reúne equipamentos, pessoal, ambientes apropriados para diagnóstico, exames, imagem, testes etc. As principais atividades primárias e secundárias são descritas no quadro 6.

O quadro 12 apresenta as atividades primárias e secundárias

NÚCLEO DE TRATAMENTO	
Serviços hospitalares de tratamento	
PRIMÁRIAS	SECUNDÁRIAS
Centro cirúrgico	Laboratório
	Central de esterilização
Fisioterapia	Aspiração endotraqueal
	Hemiparesia
Farmácia	Medicamentos,
	Materiais médicos
Anestesiologia	Procedimentos
Ambulatório	Especialidades médicas
Emergência	Especialidades médicas

Quadro 12 – Classificação das atividades em primária e secundária do núcleo de tratamento.

Fonte: Martins (2002)

Núcleo de tratamento reúne as atividades incluídas no processo de curar o paciente. Suas principais atividades primárias e secundárias são descritas a seguir.

O quadro 13 apresenta as atividades primárias e secundárias do núcleo de internação.

NÚCLEO DE INTERNAÇÃO	
Serviços hospitalares de internação	
PRIMÁRIAS	SECUNDÁRIAS
Nutrição e dietética	tipos de refeições
Serviço Social médico	tipos de atendimento
Enfermagem	
Lavanderia	
Internação	Adulto
	Infantil
Esterilização	tipos de embalagem
Serviços públicos	Água, Luz e Telefone
Enfermarias	
Enfermagem	
UTI	

Quadro 13 – Classificação das atividades em primária e secundária do núcleo de internação

Fonte: Martins (2002)

O núcleo de internação reúne atividades incluídas no processo de hospedagem ao paciente.

Estes quadros irão orientar no momento de definir quais atividades deverão fazer parte dos núcleos, para daí definir os custos dos procedimentos médicos e custos das diárias.

Para a determinação do custo do procedimento médico e do custo das respectivas diárias, apresenta-se o esquema do quadro 14.

Custo dos Procedimentos Médicos e Diárias				
Núcleo das atividades	Diagnóstico	Tratamento	Internação	Apoio gerencial
A T I V I D A D E S	Laboratório de análise clínicas	Centro cirúrgico	Nutrição dietética	Diretoria
	Eletrocardiograma	Fisioterapia	Serviço social médico	Administração
	Pneumologia	Odontologia	Enfermagem	Recursos humanos
	Tomografia computadorizada	Farmácia	Lavanderia	Informática
	Ressonância magnética	Anestesiologia	Enfermarias, apartamentos, Utis	Faturamento
	Radiologia	Hemodinâmica	Esterilização	Compras
	Laboratório de imunologia	Epidemiologia	Serviços públicos	Limpeza
	Laboratório de patologia	Ambulatório	.....	Manutenção
	Ultra-sonografia	.....	.....	Assessoria
	Endoscopia	.....	.....	Marketing
	Custo do procedimento médico		Custo das diárias	

Quadro 14 – Custo dos Procedimentos Médicos e Diárias

Fonte: Martins 2002, p.56

O quadro 14 classifica as atividades conforme os núcleos: diagnóstico, tratamento; internação e apoio gerencial. A partir desta forma de classificação as atividades é possível encontrar os custos por tipos de núcleo como também o custo dos procedimentos médico como custo direto e custo das diárias como custo indireto.

3.6.2 Custo das atividades hospitalares

Para Martins (2002, p. 61) “Custo de uma atividade é o valor monetário de todos os recursos organizacionais consumidos para desempenhá-la”. Uma atividade tem custos rastreáveis e alocados. Rastreáveis quando sua produção é consumida diretamente por outra atividade ou pelo objeto de custo. Alocados quando sua produção não é consumida diretamente por outra atividade ou pelo objeto de custo.

O autor afirma que “O custo da atividade é expresso em termos da medida de produção da atividade”, como exemplo, tem-se: no setor de faturamento a quantidade de faturas emitidas; no laboratório a quantidade de exames produzidos; na enfermagem a quantidade de horas de enfermagem.

O quadro 15 demonstra a identificação dos custos fixos e variáveis através dos núcleos das atividades.

Núcleo das atividades	Diagnóstico	Tratamento	Internação	Apoio gerencial
A T I V I D A D E S	Laboratório de análise clínicas	Centro cirúrgico	Nutrição dietética	Diretoria
	Eletrocardiograma	Fisioterapia	Serviço social médico	Administração
	Pneumologia	Odontologia	Enfermagem	Informática
	Tomografia computadorizada	Farmácia	Lavanderia	Recurso humano
	Ressonância magnética	Anestesiologia	Enfermarias	Faturamento
	Radiologia	Hemodinâmica	Esterilização	Compras
	Laboratório de imunologia	Epidemiologia	Serviços públicos	Limpeza
	Laboratório de patologia	Ambulatório	Lavanderia	Manutenção
	Ultra-sonografia	...	...	Assessoria
	Endoscopia	...	...	Marketing
	...	...	Apartamentos	...
...	...	UTI	...	
CUSTOS DIRETOS + CUSTOS INDIRETOS	A soma dos custos das atividades de diagnóstico e tratamento corresponde aos custos dos procedimentos médicos (Custo Hospitalares Diretos)		A soma dos custos das atividades de internação e apoio gerencial corresponde aos custos das diárias (custo hospitalares indiretos)	

Quadro 15 – Identificação dos custos fixos e variáveis através dos núcleos das atividades.

Fonte: Martins (2002, p.98)

O quadro 15 apresenta os núcleos de atividades, nos quais cada atividade é classificada, e é através destas classificações são identificados os custos fixos e variáveis.

Quanto aos custos fixos e variáveis, um elemento de custo é variável quando varia na mesma proporção do volume de produção da atividade e de um elemento de custo é fixo quando não varia conforme a variação da produção da atividade. A definição dos núcleos das atividades é fonte de definição dos custos diretos (núcleo de diagnóstico e tratamento) e dos custos indiretos (núcleo de internação e apoio gerencial).

Os custos da atividade são relacionados com os objetos de custos, por exemplo: paciente, paciente-dia. Expressar o custo de uma atividade por meio daquilo que esta produz, fornece uma forma de rastrear custos das atividades para os objetos de custos de forma eficaz. O custo da atividade é apresentado em termo da medida de produção da atividade, que pode ser apresentado em: horas do centro cirúrgico, quantidade de faturas enviadas pelo faturamento, dentre outros.

A seguir, a figura 14 apresenta o esquema de definição dos custos das atividades hospitalares.

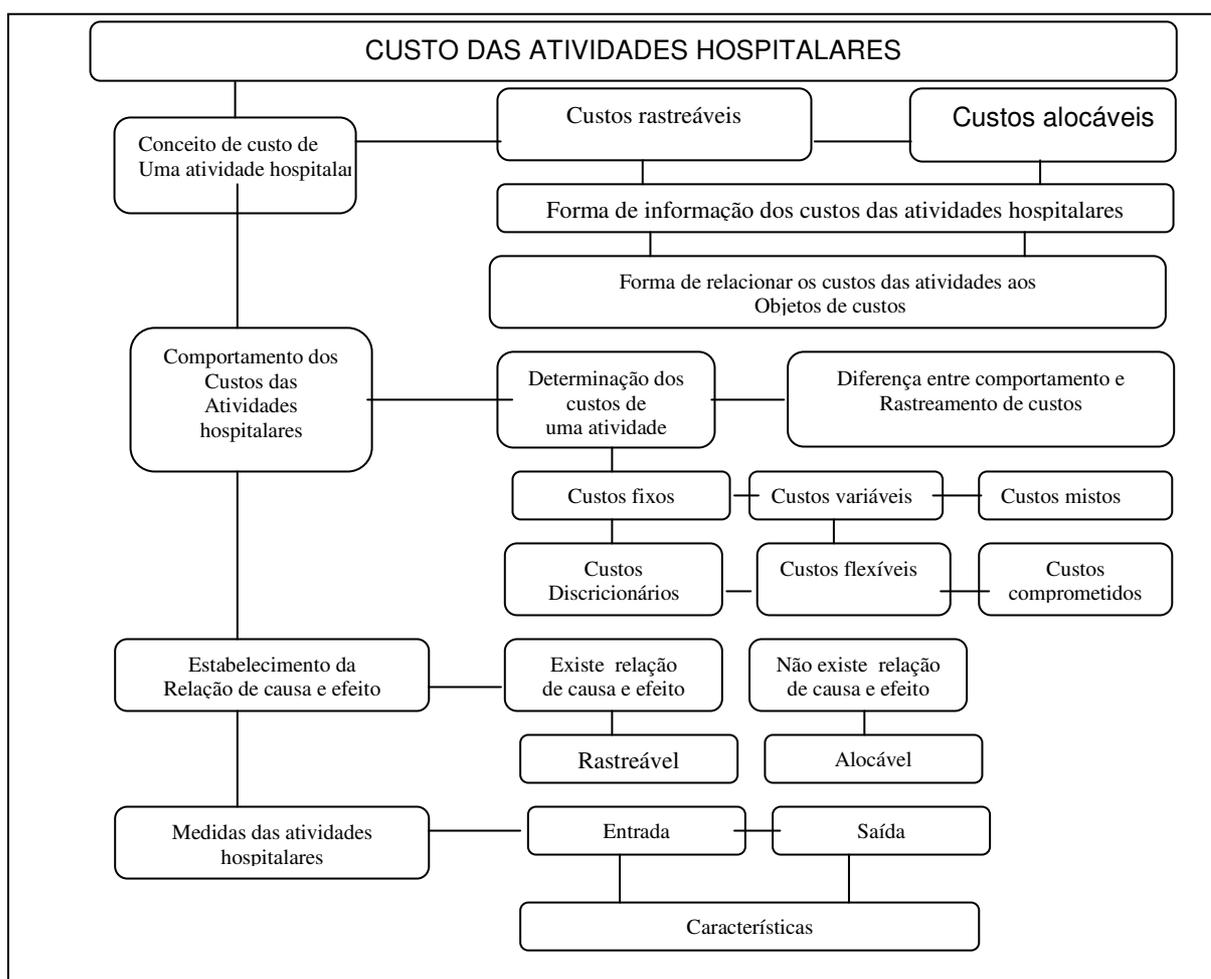


Figura 14 – Custo das atividades hospitalares

Fonte: Martins (2002).

O fluxo da figura 12 apresenta o custo das atividades hospitalares, definido o conceito, onde é identificado se os custos são rastreáveis ou alocáveis, onde seu comportamento dos custos das atividades identifica se os custos fixos ou variáveis, quanto ao estabelecimento da relação de causa e efeito é identificado para verificar se o recurso é rastreável ou alocável e para as medidas das atividades quando entrada ou saída identificar as características.

Martins (2002, p.85 e 86) apresenta a seguinte classificação das atividades: atividades relacionadas à unidade, ao lote, às instalações.

Atividades hospitalares relacionados à unidade, são aquelas que beneficiam várias vezes o procedimento médico assim o custo desta atividade rastreado ao procedimento médico que varia em função do volume de diários do procedimento médico. Ex: atividade serviços de enfermagem, quanto maior o volume de diários do procedimento médico, maior o custo do procedimento com enfermagem.

Atividades Hospitalares relacionadas com o Lote são atividades que beneficiam uma só vez o procedimento médico, assim o custo da atividade rastreado ao procedimento médico varia em função do volume de procedimentos médicos relacionados em paciente. Ex: Custo da atividade dentro cirúrgico é rastreado uma só vez ao procedimento médico.

Atividades Hospitalares de Apoio às instalações, são atividades que beneficiam diretamente as instalações hospitalares, o consumo varia pelo procedimento médico que varia em função das diárias de procedimentos médicos.

O comportamento dos custos das atividades quando flexíveis, discricionários e comprometidos. Flexíveis são elementos de custos que podem ser mudados no curto prazo, são adquiridos quando necessário e são considerados custos variáveis. Discricionários são elementos de custos que são adquiridos tática e estrategicamente e são considerados custos fixos. Ex: propaganda. Comprometidos são elementos de custos cuja demanda é conhecida, mas não pode ser reduzidos se a produção for reduzida. Ex: serviços de enfermagem são considerados fixos em curto prazo e variável no longo prazo.

Comportamento de custo das atividades hospitalares corresponde à verificação de como os elementos de custos de uma atividade alteram-se com a variação da produção da atividade, pois o custo de uma atividade é o custo de todos os recursos consumidos por esta, dividido pelo volume de produção. O comportamento está ligado à variabilidade do custo em relação ao volume, enquanto a rastreabilidade é função de causa e efeito.

Quando ocorre estabelecimento da relação de causa e efeito, entre um recurso e uma atividade, esse recurso é chamado de rastreável, portanto, pode-se demonstrar o consumo deste recurso, diretamente pela atividade.

Martins (2002, p.64) apresenta as bases causais mais comuns conforme, quadro

Recursos organizacionais	Bases
Pessoal	Tempo
Energia Elétrica	Quilowatt/hora
Telefone	Pulsos/minuto
Água	Litros
Equipamentos Hospitalares	Hora/máquina
Instalações Hospitalares	Área

Quadro 16 – Bases causais mais comuns

Fonte: Martins (2002)

O quadro 11 apresenta a relação de causa e efeito ,tornando-se os recursos rastreáveis,deixando claro que o consumo do recurso é identificado pelas atividades.

Medidas das atividades e uma entrada ou uma saída de atividade, são medidas fáceis de entender, como por exemplo, a entrada da atividade lavanderia é representada por quilos de roupas sujas e a saída por quilos de roupas limpas. Existe sempre uma relação direta entre variações dos volumes da atividade e os volumes de produção.

3.6.3 Implantação do custo hospitalar ABC

O processo de implantação do sistema de custos em uma organização requer, necessariamente, uma forma de saneamento nos processos administrativo. Este subproduto, gerado pelo sistema de custo poderá revelar uma das facetas que agregam altos custos aos hospitais. Deste processo tem resultado não apenas o conhecimento dos reais mecanismos de funcionamento das organizações, por parte dos responsáveis por estas, como a conseqüente identificação, mais pontual, dos problemas observados. Várias informações são necessárias para apuração dos custos dos setores do hospital, tais como: Informações sobre a lotação de pessoal pelos setores, bem como o correspondente valor do gasto Informações sobre a utilização de material de consumo, nos diversos setores; Informações sobre gasto na categoria outras despesas como: serviços contratados, taxas, impostos, veículos, água, luz, telefone, bem como informações sobre a produção das atividades realizadas naqueles setores.

Para Martins (2002, p. 71)

[...] o custo de uma atividade hospitalar é determinado rastreando-se o custo dos recursos organizacionais empregados para realizar a atividade. Esses custos têm origem pela identificação das atividades do hospital, pelo rastreamento dos recursos organizacionais às atividades e são expressos por meio de uma medida de atividade. As etapas básicas para determinação dos custos das atividades são descritas a seguir.

Para a implantação de um sistema de custeio baseado em atividades deverão ser seguidas as etapas adiante comentadas.

a) Etapa 1 – Seleção das bases de custos hospitalares

Definição do tipo de custo hospitalar a ser usado (custo real ou padrão) o tempo do custo (período de tempo escolhido, se dados trimestrais, semestrais ou anuais, a classificação das atividades em relação ao ciclo operacional do objeto de custo. No hospital o ciclo começa com a identificação inicial do procedimento médico (compras, manutenção, estoque) até o recebimento da fatura. O custo das atividades do ciclo de vida representa o custo do ciclo de vida do procedimento médico ou o custo do procedimento médico.

b) Etapa 2 - Rastreamento dos recursos organizacionais hospitalares. A fonte de dados é o razão geral da Contabilidade. O custo dos recursos organizacionais hospitalares deve ser rastreado às atividades

Os custos devem ser agrupados quando possuem padrões de comportamento semelhante, como por exemplo, pessoal (salários, encargos e benefícios), medicamentos, materiais médicos, depreciação (tecnologia), instalações (oxigênio, ar comprimido, vácuo, vapor), impostos, seguro, materiais, serviços públicos e serviço terceirizado

Para o estabelecimento de uma relação causal, é necessário que o recurso seja consumido diretamente por uma atividade. A base para estabelecer uma relação é definir uma medida de atividade que seja comum para o recurso e a atividade. As bases causais típicas são apresentadas no quadro 17.

Recursos organizacionais	Bases
Pessoal	Tempo/horas
Depreciação (tecnologia)	Hora/máquina
Instalações	Áreas quantidades
Serviço público	kWh, litros, impulsos.

Quadro 17 – Bases causais típicas

Fonte: Martins (2002)

Para o rastreamento dos custos com pessoal, são necessárias algumas informações, tais como: tarefas realizadas pelo funcionário; custos com pessoal relacionados por departamento; base de rastreamento causal.

O custo com pessoal é distribuído às atividades multiplicando-se os custos totais com pessoal pelo percentual de tempo que o pessoal trabalha para cada atividade.

Os demais custos devem ser rastreados obedecendo aos parâmetros, a seguir definidos:

- serviço realizado pelo recurso organizacional;
- custo com o recurso organizacional relacionados com a atividade e;
- identificação de base de rastreamento casual.

c) Etapa 3 – Determinação da medida de desempenho da atividade.

As medidas de desempenho de uma atividade podem ser: financeiras e não financeiras (atributos de uma atividade). Como por exemplo, busca-se responder aos seguintes questionamentos.

1. Quanto custa para realizar? Custo para realizá-la.
2. Quanto tempo consome para realizar? Tempo necessário para realizá-la.

d) Etapa 4 – Seleção de medida da atividade hospitalar.

A seleção de uma medida de atividade envolve: a determinação da medida da atividade; podem ser entradas, saídas ou atributos físicos de uma atividade para seleção da medida deve ser considerada a homogeneidade e o custo da atividade em relação ao custo total.

Uma saída de atividade é considerada homogênea quando cada saída (produto de atividade) é igual às demais.

e) Etapa 5 – Cálculo do custo por atividade.

Depois que a administração tenha rastreado os custos à atividade, selecionado as medidas de entrada e saída, seu custo unitário pode ser determinado. O exemplo a seguir ilustra o que foi mencionado. Ex: lavanderia → atividade hospital classificada de apoio gerencial.

Custo rastreado de R\$ 46.628, medida de entrada de 154,32 kg de roupas sujas, medida de saída também 154,32 kg de roupas lavadas, o custo unitário da atividade lavanderia será de R\$ 0,302 ($46.628 / 154.320$) + custos não rastreáveis.

A figura 15 apresenta, de forma esquemática, o cálculo do custo da atividade hospitalar.

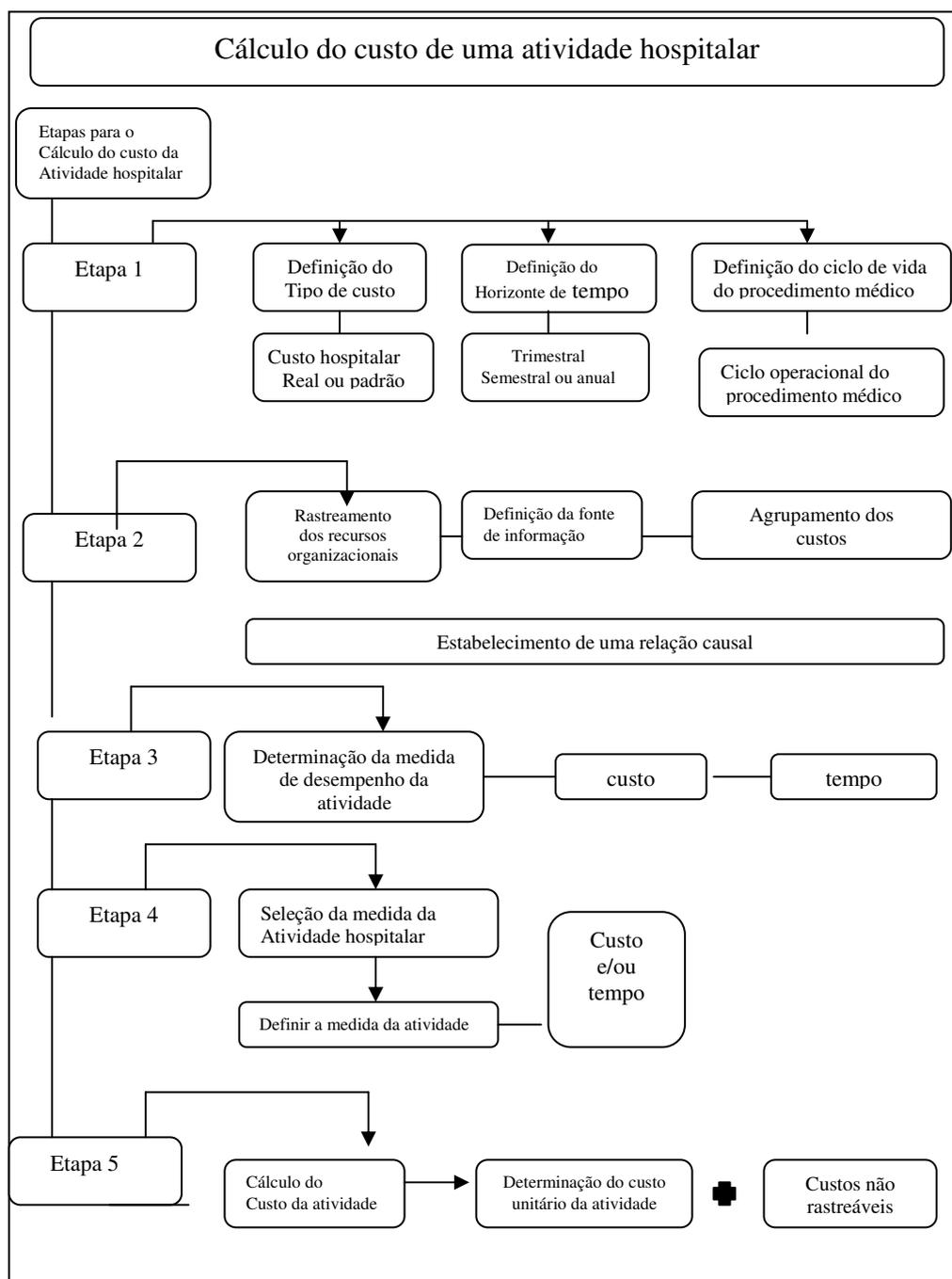


Figura 15 – Cálculo do Custo de uma atividade hospitalar.

Fonte: Martins (2002, p.76)

A figura 15 apresenta todas as etapas necessária para o cálculo do custo de uma atividade hospitalar, de todas as etapas a que exige muita atenção e quanto ao estabelecimento da relação causal, é na etapa 5 que se encontra o custo unitário da atividade e para a etapa final, é só somar ao custo unitário a porção dos custos não rastreáveis que é o custo das atividades secundárias.

3.7 Implantação da Metodologia ABC em um Hospital

O processo de implantação da metodologia ABC inclui quatro etapas. Este processo apresenta-se na figura 16.

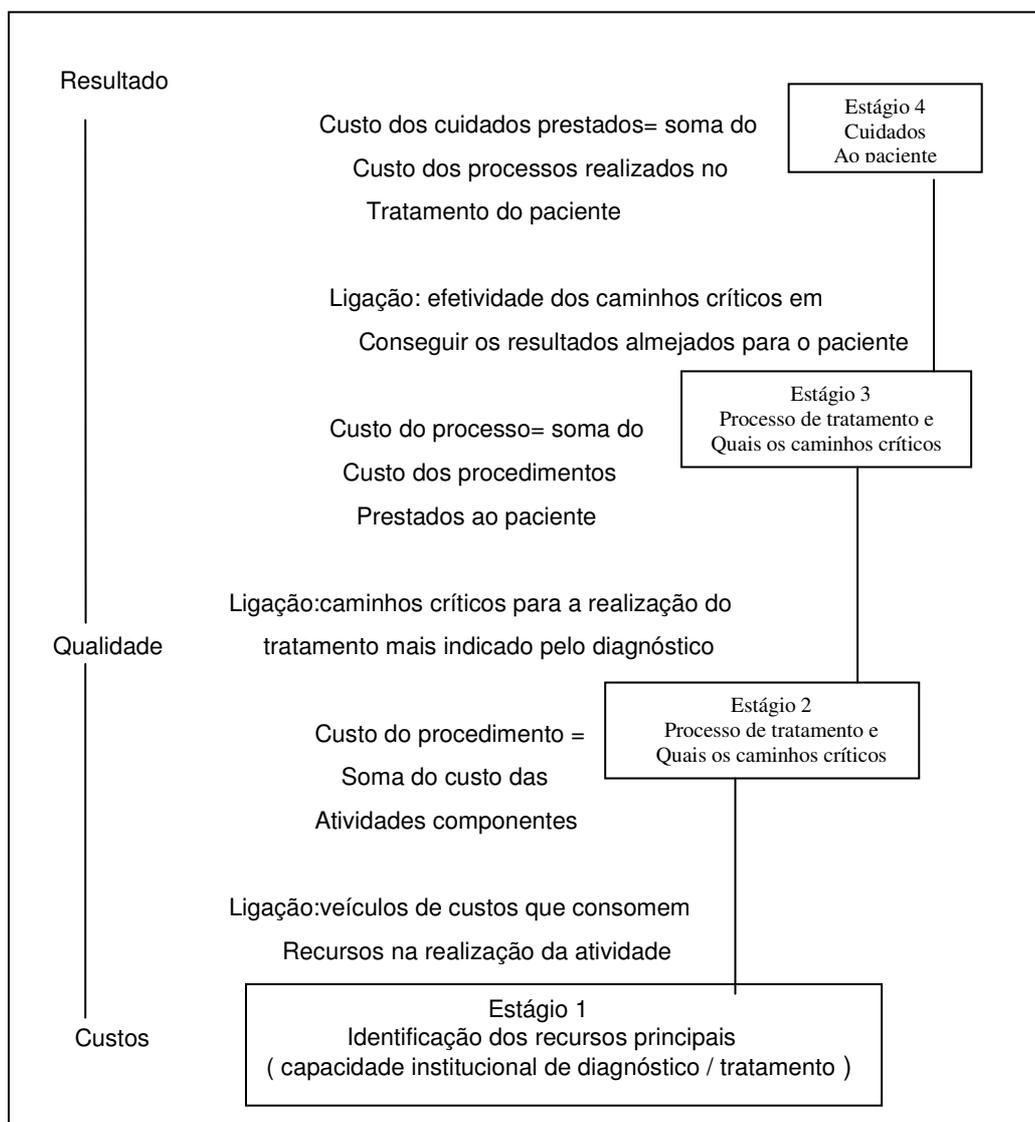


Figura 16 – Processo de quatro etapas para elaboração de custos na área de saúde

Fonte: Falk (2001, p. 103)

A figura 16 apresenta as quatro etapas para elaboração de custos na área de saúde.

Conforme Falk (2001, p.103) As etapas ou estágios componentes são:

- Identificação dos recursos existentes;
- Identificação dos veículos de custos (atividades básicas)
- A ligação dos recursos principais às atividades básicas;

- Desenvolvimento de um balancete com base no consumo dos recursos.

A primeira etapa envolve a seleção dos principais recursos (contas de custos) que serão consideradas no estudo. Por exemplo, despesas de pessoal de enfermagem (recursos humanos), material médico-cirúrgicos (recursos materiais) e facilidades (bens móveis e equipamentos) não deveriam estar na mesma conta de custos, pois cada uma é um recurso principal para a execução das atividades.

A segunda etapa identifica os procedimentos principais desenvolvidos pelo centro de custos e os veículos de custos (atividades básicas) envolvidas na realização de cada um. Uma vantagem dessa etapa é o conhecimento da própria funcionalidade do centro de custos, dos procedimentos principais e da forma como são realizados se apresentam e promovem a própria racionalização dos procedimentos principais e da forma como são realizados.

A terceira etapa envolve a definição, com a ajuda do corpo clínico, de caminhos críticos para a realização de certos procedimentos, que deveriam estar baseados nos diagnósticos mais freqüentes ou caros. Uma vez diagnosticado o doente, o fluxo de atividades a serem realizadas já começa a ser agendado pelo próprio sistema, uma combinação particular de procedimentos solicitados pelo médico responsável. Nesta etapa o controle começa a fugir das atribuições do centro de custos e de seu responsável. Nesta etapa é definido os caminhos críticos para realização de certos procedimentos.

A quarta e última etapa tem a finalidade de comparar resultados alcançados com os custos finais. Cada caso atendido na unidade de saúde pode ter seu custo computado, que seria, em última análise, a soma dos custos dos processos e procedimentos realizados. O resultado dos cuidados prestados é uma função de um processo adequado de diagnóstico e tratamento de cada paciente, individualmente.

3.8 Custos na Administração Pública

A gestão do patrimônio público não visa o lucro financeiro, mas o lucro social, buscando-se mecanismos capazes de promover o equilíbrio entre os gastos e os recursos, também disponibilizando informações corretas e em tempo hábil a fim de satisfazer às necessidades dos administradores públicos.

A Contabilidade pública busca distinguir receitas e despesas em orçamentárias e extra-orçamentárias, classificadas como efeitos transitórios de entradas e saídas de recursos.

A Lei Nº 4.320/64 institui normas para o balanço e orçamento público que devem ser seguidas por todos os órgãos públicos da Administração Direta e Indireta da União, estados e municípios.

Para Andrade (2002, p.27) Contabilidade Pública é uma ciência que registra, controla e estuda os atos e fatos administrativos e econômicos operados no patrimônio público de uma entidade.

No Brasil, a contabilidade pública é utilizada por todas as esferas, tanto na administração direta quanto na administração indireta. Para a administração indireta apenas as autarquias e fundações públicas utilizam a contabilidade pública.

Em relação ao estudo de custo, a Lei Complementar Federal Nº 101, instituída em 04 de maio, de 2000, estabelece normas de finanças públicas, no tocante ao planejamento, controle e verificação dos gastos públicos.

Depois de três décadas surge uma lei que tenta resgatar atitudes que nunca foram tomadas, apesar da existência de leis que determinava a análise de custos nos serviços públicos, mostrando o descompasso do setor público em relação à evolução do conhecimento humano em outras áreas; como tecnologia cada vez mais avançada: Internet, capacidade de armazenamento de dados de poucos “megas” para muitos “gigas”, a tecnologia evolui levou o Brasil a ser destacado mundialmente em função do sistema de votação nas eleições do País, e o controle de custos e de desempenho da gestão pública continua na lista de espera dos que anseiam por uma modernização da gestão governamental.

A Lei de Responsabilidade Fiscal que regulamenta o artigo 165 da Constituição Federal que trata da questão dos custos e da eficiência da área pública, até porque a ineficiência de ação governamental prejudica a todos, gera desperdícios de recursos e é fator de exclusão social. A implementação de sistema de controle de custos no setor público irá impulsionar a eficiência na obtenção e alocação dos recursos da sociedade. Havendo racionalização na ação governamental, os desperdícios de verbas públicas serão reduzidos, e os recursos poderão atender mais demandas sociais, excluindo mais pessoas nos programas sociais de alimentação, saúde, educação e outros.

O setor público necessita do controle dos custos, os tempos são outros, a sociedade anseia por melhor desempenho, o uso racional dos recursos por que é condição fundamental por que trará mais benefícios a sociedade. É preciso gerenciar eficientemente estes recursos tão escassos. Os gestores terão de superar a época em que o estado estima uma determinada receita e a partir daí, fixa as despesas globais.

O administrador público que não controla os custos pratica a exclusão social. Por sua vez, o gerenciamento de custos das atividades públicas permite gerenciar adequadamente o emprego de recursos na geração de bens e serviços públicos que atendam às demandas da sociedade tornando-se fator de exclusão social.

O quadro socioeconômico atual do País já não permite que a administração pública ignore os custos de atividades. Cabe aos órgãos de fiscalização previstos na

constituição exigir que o gestor público implemente com urgência a Contabilidade de Custos Governamental.

Conforme Cavalheiro (2005, p. 11), a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe nova ordem de postura gerencial à Administração Pública, ressaltando a importância do controle interno e de seus agentes responsáveis. Na mesma esteira, a Lei Federal Nº 10.028 – 2000 – Lei dos Crimes e Personalidade Fiscais estabeleceu sanções pelo descumprimento das regras da LRF.

É preciso reconhecer a LRF mudou o comportamento dos gestores no setor público. Todos da administração pública, após a vigência da Lei de responsabilidade fiscal, assumiram novas responsabilidades. A referida Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece princípios, normas e regras de gestão fiscal responsável, exigindo ações planejadas e transparentes, com controles rígidos das receitas e despesas fixando e cumprindo novos demonstrativos contábeis, mantendo um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Tudo isso para uma melhor aferição de desempenhos dos gestores públicos.

Apesar da existência de outras leis, o tema Custos passou a ter maior ênfase na administração pública com o advento de LRF que responsabiliza as administrações públicas quanto ao equilíbrio orçamentário e financeiro e exigindo planejamento mais eficiente.

A Lei de Responsabilidade Fiscal em seu artigo 50 determina: “Além de obedecer as demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes: §3. A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária financeira e patrimonial”.

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece as normas de finanças públicas, objetivando controle e transparência nos atos da gestão dos recursos públicos, para evitar desperdícios. Esta lei obriga os municípios a administrar suas finanças de forma mais planejada, de dispor de controles mais apurados sobre suas receitas e despesas, de realizar previsões e acompanhá-las, sob pena de terem suas contas rejeitadas pelos devidos tribunais de contas.

Este assunto representa um marco no gerenciamento dos recursos orçamentários da sociedade. A administração Pública contemporânea vive em grande dilema: receitas em declínio, altos índices de desempregos, exigências do cidadão por mais e melhores serviços públicos, esgotamento de capacidade de tributar. Para resolver esse dilema, é preciso que os administradores públicos busquem metodologias focadas na identificação das necessidades e no atingimento das necessidades.

Para isso é fundamental estabelecer um sistema de custo que atenda o setor público e permita, além disso, auxiliar os gestores a demonstrar ao cidadão a correlação entre custos-volume de atividades e resultados dos serviços que o ente público recebeu. No

setor público o controle de custos está presente no artigo 85 da Lei Nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de Direito financeiro para União, Estados, Municípios e Distrito Federal foi sancionada sob o amparo da Constituição Federal de 1946/ que no art 85, menciona a exigência de custos nos serviços industriais explorados pela administração pública.

Em 1967, o Decreto Lei Nº 200-67 ampliou exigências da lei anterior, determinando que os serviços de contabilidade devessem apurar os custos dos serviços públicos a fim de evidenciar os resultados, estendendo a exigência para todo o setor governamental, entretanto é desconhecido qualquer avanço deste período de 1964-2000.

Somente em maio de 2000, três décadas depois a Lei Complementar 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal), sancionada sob o amparo legal da Constituição federal de 1988 e a emenda constitucional n.19 que reeditou o Decreto Lei Nº 200 de 1967, retomou a preocupação de apurar e avaliar os custos dos serviços públicos.

No setor público o sistema de custeio assenta-se nos custos históricos e orçados. O custo histórico é o elemento fundamental na integração entre o sistema de custos e os sistemas de orçamento e contabilidade pública. Por sua vez, o custo orçado poderá basear-se em simples estimativas ou utilizar a ferramenta do custo-padrão. O método de custeio apropriado para órgãos públicos é o método que se tem como objetivo custear estruturas administrativas, de modo a tornar visíveis os custos ocultos dos processos burocráticos e compará-los aos novos processos que passaram por inovações organizacionais ou tecnológicas.

Custo na Administração Pública é fundamental para a própria sobrevivência das instituições governamentais. Conforme artigo 37 da Constituição Federal o gestor público deverá maximizar a utilização dos meios para obter maiores e melhores resultados em favor da sociedade.

3.8.1 Breve história de sistemas de custos hospitalares no setor público

Serra Negra e Serra Negra, 2001 apresenta algumas experiências que se tornaram mais significativas e explicitados para este trabalho, que são os casos das tentativas de implantação de custo em hospitais da rede universitária, pelo Conselho Interministerial de Preços – CIP e a utilização do manual de Custos Hospitalares pela rede do antigo INAMPS, que foram relatadas nos trabalhos pioneiros de Ralph C. J. Von Gersdorff e publicados na Revista Brasileira de Contabilidade nos anos de 1979, 1980 e 1983.

Segundo Von Gersdorff (1983) as primeiras tentativas de implantar um sistema de apuração de custos, em toda a rede de Hospitais Universitários do então Ministério da Educação e Cultura se reportam ao ano de 1982. Naquele momento o ministério da Educação

e Cultura já possuía 33 unidades hospitalares vinculadas as Instituições Federais de Ensino, sendo vinte quatro hospitais gerais, quatro maternidades e cinco institutos especializados totalizando 7.886 leitos naquela época. Estes hospitais estavam instituídos sob diferentes regimes jurídicos, sendo vinte e sete autarquias, cinco fundações e uma empresa pública. As unidades hospitalares vinham enfrentando crescentes dificuldades, quando a Secretaria de Educação Superior (SESU) tomou a iniciativa de implantar um sistema de apuração de custos.

Em 1984, através da Portaria MEC/SESU Nº 2, 24/07/84 publicada no *Diário Oficial da União* em 26/07/84, foi criada a Comissão de Coordenação do Sistema de Apuração de Custos, com a função de implantar o Sistema de Apuração de Custos nos hospitais universitários. Este sistema tinha como objetivo servir de instrumento na tomada de decisão por parte dos gestores hospitalares, bem como, possibilitar um maior intercâmbio entre as unidades para alocação e captação de recursos financeiros.

Serra Negra e Serra Negra (2001, p.12) afirma que:

desta experiência inicialmente observou-se uma grande heterogeneidade entre os hospitais, onde havia não só diferenças jurídicas e regionais, mas também diferenças de porte, sofisticação dos serviços oferecidos, inserção no sistema nacional de saúde e suas atuações na comunidade. Também ficou claro naquele momento, que alguns hospitais possuíam, mesmo que rudimentares sistemas de apuração de custos e outros não possuíam qualquer tipo de informação.

Após 1987, a SESU parou de incentivar a implantação do sistema em nível hospitalar. Isto se deu a questões estratégicas e políticas no âmbito do MEC, passando a incentivar a implantação de um sistema de apuração de custos para as Universidades como um todo.

No Brasil, outras duas experiências foram divididas sobre o assunto: a do Conselho Interministerial de Preços (CIP) no período de 1971 a 1974, abandonando a experiência em 1975, e a do Ministério da Previdência e Assistência Social –(MPAS) a partir de 1971.

Por sua vez, o Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social – (INAMPS) que, em 1973, possuía 20 hospitais próprios obrigava-os a usar o “Manual de Custos Hospitalares” e o “Plano de Contas Único” da União que deveria ser adotado também pelos governos estaduais, incluindo suas unidades hospitalares. A primeira edição deste manual é de 1973, a segunda de 1977.

Porém, outras tentativas ocorreram quando, em 23 de Dezembro de 1986, o Decreto Nº 93.872 foi publicado, dispondo sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualizando e consolidando a legislação pertinente. Nesse sentido, dispõe,

em seu artigo 137, que a contabilidade deverá apurar custo, de forma a evidenciar os resultados da gestão destacado no § 1º.

A mais recente tentativa de implantação de um sistema de custo, foi apresentada na Lei de Responsabiliza Federal – (LRF). Ao disciplinar a matéria, incorporou a normatização da prática orçamentária, conforme o disposto no artigo 4º, incluso I, alínea e: Artigo 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no 2º do artigo 165 da Constituição e: I-disporá também sobre: [...] (e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos [...]"

A lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que é parte do sistema de planejamento integrado introduzido pela Constituição Federal de 1988, ficou fortalecida, pois incorporou a partir da edição da LC Nº 101/2000, novas e importantes dimensões, notadamente orientadas para os resultados das ações do poder público.

Apesar da existência de vários diplomas legais, ainda não foi implementados um sistema de custo e resultado, com fulcro numa abordagem que permita a análise dos princípios da eficiência, eficácia, economicidade e efetividade. Cumpre destacar que os custos estão entre os principais indicadores de desempenho das organizações. No entanto, a Administração Pública não tem dado a devida importância à matéria.

Com a estabilização de preços, a adoção de um sistema que permite o acompanhamento dos custos, isso se tornará uma rotina relevante e imprescindível na eficiência e na qualidade dos sistemas de saúde no Brasil. Cabe ao Ministério da Saúde e aos governos estaduais e municipais, a tarefa de estimular estudos para implantar sistemas de apuração de custos em saúde, tanto nos hospitais e estabelecimentos de saúde públicos, como postos de saúde e postos de vacinação, vinculadas as SUS, pois com o crescimento dos gastos na área de saúde e as limitações impostas pelos usuários de serviços hospitalares, torna-se necessária à adoção de um sistema que forneça, simultaneamente, possibilidade de redução nos custos e melhorias nos processos.

A questão dos custos na área de saúde tornou-se relevante nos últimos anos por envolver aspectos relacionados aos crescentes gastos públicos na área, aos problemas de financiamento desses gastos, à grande necessidade e ainda pequena disseminação de métodos adequados de apuração ou mensuração de custos, à importância do gerenciamento e controle e do uso para decisão, análise e escolha de programas e estabelecimento de políticas para a área.

Apesar da existência de vários diplomas legais, ainda não foi implementado no Município de Fortaleza um sistema de custo nos hospitais públicos neste modelo, com uma abordagem que permita a análise dos princípios da eficiência, eficácia, economicidade e efetividade. Cumpre destacar que os custos estão entre os principais indicadores de

desempenho das organizações. No entanto, a Administração Pública não tem dado a devida importância à matéria.

Recentemente, a prefeitura de Fortaleza em parceria com a Universidade Federal do Ceará lançou um prêmio aos estudantes incentivando ao estudo científico nesta área. Cabe, no entanto, ao Ministério da Saúde e aos governos estaduais e municipais, a tarefa de estimular estudos para implantar sistemas de apuração de custos em saúde, tanto nos hospitais e estabelecimentos públicos, como em clínicas privadas, vinculadas ao SUS. Sem esses estudos é impossível aplicar metodologia de aplicação desses sistemas. A implantação do Sistema de Apuração de Custos Hospitalares possibilitará os custos dos serviços oferecidos pelos hospitais e compará-los com valores pagos pelo SUS e seguros privados.

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

Para o desenvolvimento de uma pesquisa faz-se necessário definir a metodologia a ser adotada, tendo em vista o alcance dos objetivos propostos. Assim nesta seção foi abordada a metodologia da pesquisa aplicada para a proposição do sistema de custos, definindo o tipo de abordagem do estudo e o local da pesquisa. Compreende ainda a definição do instrumento de coleta de dados, a escolha dos participantes da pesquisa bem como a estruturação para análise dos dados.

4.1 Tipo de Abordagem do Estudo

Para que a ciência, através do pesquisador, desenvolva-se de forma racional e o mais impessoal possível, torna-se necessário que seja desenvolvida a partir de métodos e técnicas que garantam a imparcialidade e legalidade das respostas obtidas.

Cervo e Bervian (2002, p. 10, 20), a respeito do método científico, escrevem:

Em seu sentido geral, o método é a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir um fim dado ou um resultado desejado. Nas ciências, entende-se por método o conjunto de processos que o espírito humano deve empregar na investigação e demonstração da verdade.

[...] Nesta busca sempre mais rigorosa, a ciência pretende aproximar-se cada vez mais da verdade através de métodos que proporcionem controle, sistematização, revisão e segurança maior do que possuem outras formas de saber não-científicas

O método é um elemento imprescindível no desenvolvimento da investigação científica e na interpretação dos resultados. "O método não se inventa. Depende do objeto da pesquisa." (CERVO; BERVIAN, 1996, p. 20).

Os procedimentos metodológicos aplicados à pesquisa servem para determinar a forma como o trabalho é realizado, ou seja, determinam o seu delineamento, ao mesmo tempo em que garantem o caráter científico ao trabalho.

A metodologia de uma pesquisa científica, o elemento facilitador no processo de realização da pesquisa, é um tipo de planejamento necessário para que se possam atingir os objetivos propostos, de acordo com o referencial teórico adotado para responder de forma clara ao problema da pesquisa.

As estratégias de pesquisa, segundo Yin (2001, p.24), podem ser: experimental, levantamento, análise de pesquisa, pesquisa histórica e estudo de caso. Estratégias que podem ser usadas para propósitos exploratórios, descritivos e explanatórios (causal).

Nesta pesquisa, o modo de investigação adotado foi o estudo de caso, que segundo Yin (2001, p.32), “ é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto de vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos.”

Ainda segundo Yin (2001, p.32) diz que o estudo de caso, como estratégia de pesquisa, é uma “investigação de natureza empírica, que se baseia fortemente no trabalho de campo e estuda uma dada entidade no seu contexto real, tirando todo o partido possível de fontes múltiplas de evidência como entrevistas, observações, documentos e artefatos”.

Para Gil (1998, p.78): “O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimento amplo e detalhado do mesmo [...]”

Por fim, o estudo de caso caracteriza-se como um estudo concentrado em um objeto específico. Focar um objeto específico permite que o pesquisador chegue a uma análise mais concentrada, mais por outro lado, impede sua generalização para o todo, principalmente quando há a ocorrência de grande diversidade entre o objeto escolhido, comparativamente aos seus semelhantes.

Segundo Gil (1998), o estudo de caso é recomendado para a realização de pesquisas exploratórias, apresentando relatórios com utilização de linguagem mais acessível, comparado a outros relatórios de pesquisa.

O método estudo de caso apresenta vantagens significativas. Para Gil (1998, p. 79)

A maior utilidade do estudo de caso é verificada nas pesquisas exploratórias. Por sua flexibilidade, é recomendável nas fases iniciais de uma investigação sobre temas complexos, para a construção de hipóteses ou reformulação do problema. Também se aplica com pertinência nas situações em que o objeto de estudo já é suficientemente conhecido a ponto de ser enquadrado em determinado tipo ideal. Por exemplo, se as informações disponíveis fossem suficientes para afirmar que existem três tipos diferentes de comunidade de base e houvesse interesse em classificar uma comunidade específica em alguns desses tipos, então o estudo de caso seria o delineamento mais adequado.

Em relação à finalidade exploratória, Vergara (1997, p. 45) relata que se aplica este tipo de pesquisa em áreas com pouco conhecimento acumulado. Desta forma, a natureza exploratória desta pesquisa justifica-se, apesar da existência de outros estudos quanto ao sistema de custo ABC, sua utilização no segmento hospitalar público municipal, conforme observado na revisão de literatura, mostrou-se ainda incipiente.

De acordo com Gil (1998, p.45-46), as pesquisas exploratórias têm como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições, encaixando-se no

contexto das pesquisas qualitativas, isto é, assumindo a forma de pesquisa bibliográfica ou estudo de caso.

A intenção da pesquisadora em aprofundar os conceitos teóricos do sistema de custeio ABC, , para que possa identificar uma opção de aplicação deste método nos hospitais municipais de Fortaleza caracteriza o estudo como um estudo exploratório.

Quanto ao delineamento descritivo Vergara (1997), afirma que a intenção de expor características de uma população ou de um fenômeno sem o compromisso de explicá-lo, em razão de sua natureza prática, embora o estudo sirva de base para tal explicação, caracteriza esse tipo de estudo.

Segundo Marconi e Lakatos(2004,p.36) a pesquisa é descritiva por que.

Delineia o que é abordando quatro aspectos: descrição, registro, análise e interpretação de fenômenos atuais, objetivando o seu funcionamento no presente. É exploratória, porque têm como objetivo a formulação de um problema para investigação mais exata ou para criação de hipótese.

Assim para os objetivos estabelecidos nesta dissertação, a pesquisa é descritiva tendo em vista sua própria natureza exploratória, uma vez que necessita descrever a estrutura física e de pessoal, os processos de execução das atividades e a forma atual de acumulação dos custos no HDGMM.

A presente pesquisa é do tipo qualitativa, especificamente, um estudo de caso, Gil (1994, p.78).

Segundo Yin (1990), o estudo de caso é um tipo de pesquisa qualitativa definida, como já comentada, como uma forma de se fazer pesquisa social empírica ao investigar um fenômeno atual dentro de seu contexto de vida real, em que as fronteiras entre o fenômeno e o contexto não são claramente definidas e na situação em que múltiplas fontes de evidência são usadas.

Quanto aos meios de investigação, a pesquisa se classifica como uma pesquisa bibliográfica e documental.

Fachin (1980, p.102), ao referir-se à pesquisa bibliográfica, assim a retrata: “conjunto de conhecimentos reunidos nas obras tendo como base fundamental conduzir o leitor a determinado assunto e à produção, coleção, armazenamento, reprodução, utilização e comunicação das informações coletadas para o desempenho da pesquisa.”

A pesquisa bibliográfica ou fonte secundária é composta de bibliografia já tornada pública e tem um papel relevante na elaboração da dissertação, uma vez que permite adquirir conceitos e informações anteriormente já pesquisados de forma rápida.

No presente trabalho, a pesquisa bibliográfica foi necessária para possibilitar estabelecer um referencial teórico, a partir de livros, artigos científicos e dissertações ou

trabalhos científicos publicados em congressos, que fornecessem os subsídios teóricos necessários para fundamentar os objetivos apresentados.

A revisão bibliográfica possibilitou a compreensão dos assuntos relacionados ao tema em estudo, por meio de opiniões dos diversos autores, especificamente sobre os assuntos: sistemas de custo e custo hospitalar com enfoque na Administração Pública em organizações hospitalares.

A pesquisa documental, também chamada de fonte primária, neste trabalho serviu como meio de investigação, buscando-se informações necessárias à operacionalização do estudo de caso, visto que para sua realização foram feitas pesquisas em relatórios, manuais e outros documentos internos do HDGMM.

O estudo de caso foi fundamentado no sistema de custeio baseado em atividades estudado por diversos autores como Martins, Kaplan e Cooper, conforme exposto no referencial teórico, adaptado às condições do Hospital Distrital Gonzaga Mota Messejana (HDGMM).

Como instrumentos de coleta de dados utilizam-se a observação direta e a entrevista, bem como a análise de conteúdo dos documentos da instituição objeto do estudo de caso.

4.2 Local da Pesquisa

Fachin (1980, p.102), refere-se à pesquisa de campo e apresenta-a como o ambiente, o local onde é detectado o fato social, ou seja, o fato (problema) a ser estudado, neste caso o HDGMM, órgão suplementar da rede municipal de saúde de Fortaleza, localizado à Avenida Perimetral, 7700, Bairro de Messejana.

Dentre os 83 hospitais públicos de Fortaleza elegeu-se o HDGMM, em razão da conveniência e da acessibilidade, bem como da relação da autora com a instituição fruto de sua atuação profissional na área.

A unidade hospitalar funciona desde 1986, tendo um contingente de pessoal equivalente a 626 funcionários. Caracterizado como hospital secundário, tem sua classificação, quanto ao nível de atenção como ambulatorial de atenção básica, prestando atendimento 14.700 média/mês. As fontes de recursos são provenientes do SUS.

Outro ponto que deve ser analisado é o fato do Hospital Gonzaga de Mota realizar um trabalho que vai além dos procedimentos clínicos ou cirúrgicos, desenvolvendo programas junto à comunidade, como o planejamento familiar para pacientes que fazem o pré-natal ou que tenham se internado no hospital via Centro Obstétrico.

Há ainda o programa de enfrentamento à violência contra a mulher e o programa de aconselhamento em DST/HIV doenças transmissíveis (vírus imunodeficiência humano).

Em função da diversidade de programas desenvolvidos para a mulher decidiu-se conhecer os custos reais do parto, os recursos devem ser aplicados de forma que possibilite a detecção de desperdícios favorecendo ações em prol da sociedade.

Quanto ao local específico definido para a pesquisa, a unidade organizacional Unidade Médica Assistencial, que têm como finalidade responder pelo funcionamento dos serviços de assistência médica ambulatorial e hospitalar, dentro dos limites da capacidade técnica de seu quadro de pessoal e de sua infra-estrutura de serviços. O estudo de caso será realizado no setor de serviço de ginecologia e obstetrícia, onde ocorrem as atividades e transações relacionadas ao parto, objeto de estudo em que o hospital se estrutura em duas áreas para executá-la, a saber: ACCR e Centro Obstétrico, que se desenvolvem em um único espaço físico, cada um fazendo partes deste processo com sua especificidade física e técnica.

Quanto à decisão pelo parto, O governo com o objetivo de reduzir o número de partos cesariano buscou no Japão o modelo de parto humanizado. Para o desenvolvimento deste projeto um profissional do HDGMM foi ao Japão para conhecer as técnicas e receber treinamento quanto à prática de parto normal humanizado. O projeto parto humanizado procura incentivar e desenvolver o parto normal, aplicando técnicas de conforto e redução das dores. O HDGMM aplicou este modelo de parto humanizado, seguindo orientações do governo de diminuir o parto cesariano.

4.3 Participantes da Pesquisa

Na definição da população pesquisada, esta pesquisa define como população todo o grupo de pessoas envolvido, de forma direta ou indireta, na gestão do HDGMM e, de forma específica o pessoal envolvido no evento parto.

A população participante da pesquisa, realizada entre os meses de janeiro e agosto de 2008, foi dividida em três grupos: diretoria, chefes das unidades organizacionais e colaboradores.

Diretoria são as pessoas que desempenham as funções de direção, conforme sua especialidade profissional, diretamente responsável pela área específica e pelos gerentes e colaboradores da área.

Chefe das unidades são as pessoas que desempenham as funções gerenciais, diretamente responsáveis pelos colaboradores de uma determinada área.

Colaboradores são as pessoas que não ocupam cargos ou funções gerenciais, mas que desempenham atividades organizacionais sob a orientação de gerentes da unidade.

4.4 Coleta de Dados

Para o desenvolvimento da pesquisa foram coletados dados referentes à estrutura organizacional do hospital, atribuições de cada unidade componentes da estrutura, buscando estabelecer a hierarquia das unidades de acordo com sua ligação com o produto /serviço finalístico. Em seguida, buscou-se identificar os recursos consumidos nessas unidades, mostrando uma visão dos custos totais da organização.

Considerando que o estudo ficou restrito a unidade de ginecologia e obstetrícia, foram então coletados dados financeiros, específicos dessa área, detalhados nas seguintes categorias: pessoal, encargos sociais, material de consumo, serviços de terceiros e depreciação.

Para realizar a coleta destes dados foi realizada pesquisa de duas formas: em dados secundários e em dados primários. As informações primárias foram colhidas pelo pesquisador, diretamente no hospital.

Uma das primeiras tarefas com vistas à viabilização e desenvolvimento da pesquisa foi solicitar autorização junto a Secretária Municipal de Saúde, no sentido de evitar qualquer tipo de impedimento. Obtida a autorização foi feita uma reunião com o diretor e demais gestores do hospital para explicar como seria o desenvolvimento da pesquisa, funcionando também como uma forma de sensibilizar a todos da importância do desenvolvimento de um modelo de sistema de custos para o hospital. Sem um apoio definido e decidido por parte da direção da unidade e a participação de cada um, tornar-se-ia difícil levar adiante o estudo da proposta de implantação de um sistema de custos ABC.

O segundo passo consistiu no esclarecimento acerca do sistema de custeio ABC para todos os gestores do hospital. Esse esclarecimento ocorreu em uma breve explicação do sistema de custeio, seus objetivos, as etapas de implantação, os resultados esperados, abordando também as principais vantagens e desvantagens do ABC se comparado com outros sistemas de custeio, como absorção e direto ou variável. A finalidade foi à busca do comprometimento dos funcionários com o objetivo de desenvolver o trabalho, no qual o apontamento das atividades realizadas por estes era de fundamental importância para a qualidade e confiabilidade das informações obtidas para o final da pesquisa. Foi neste momento que se constatou que o hospital não possuía nenhum sistema de custos que pudesse ser comparado ao trabalho. Após todos os esclarecimentos a pesquisa de campo foi iniciada o projeto se iniciou.

Esta fase consistiu em reunir os dados para posterior análise e avaliação. Durante a coleta de dados, diferentes fontes de pesquisa foram utilizadas, constituindo fontes de evidência.

Segundo Yin, (1990) a evidência para estudos de caso podem vir de seis fontes: documentos, registros de arquivos, entrevistas, observação direta, observação participante e artefatos físicos, requerendo cada uma delas, habilidades e procedimentos metodológicos específicos.

A documentação utilizada refere-se ao plano de conta do hospital, livros de escrituração contábil e demonstrações financeiras. Nesta etapa foram utilizada documentação específica de cada setor onde apresentava as atividades realizadas no período. Dados tipo folha de pessoal, dados contábeis de forma analítica do setor financeiro, relatório de controle de entrada e saída de medicamentos do setor de farmácia.

Foram também utilizados registros dos pacientes, organogramas, registros e anotações julgadas necessárias na condução da pesquisa, bem como dados estatísticos das atividades do hospital.

Para verificar a validade do modelo ABC, bem como definir qualitativamente o modelo e apresentar o caminho percorrido pelo setor do Hospital responsável pelas atividades do evento parto como também apresentar todas as atividades envolvidas e quais profissionais as executavam, várias entrevistas foram realizadas.

As entrevistas foram realizadas junto à diretoria geral e gestores de todas as áreas do hospital, para levantamento e conhecimento das atividades do hospital, incluindo neste item a verificação do sistema de custo que utilizam. Adotou-se a técnica da entrevista não-estruturada, não participante e individual.

Priorizaram-se iniciar o contato a partir das chefias, principalmente, as do setor financeiro, pessoal e de enfermagem. Através de entrevistas não estruturadas, foram obtidos dados que fundamentaram o desenvolvimento da pesquisa, bem como, documentos e formulários igualmente importantes para sua realização. Também foram realizadas reuniões em grupos por setor, para coleta de dados mais específicos da área.

A opção pela entrevista teve como objetivo dar maior aprofundamento e qualificação à análise realizada, com perguntas objetivas procurando evitar diferentes interpretações, na tentativa de evitar desvios na avaliação real da situação existente.

As entrevistas foram realizadas com todos os gestores do hospital, as informações foram colhidas e selecionadas por setor com o objetivo de identificar quais as atividades eram executadas para posteriormente tentar correlacionar aos respectivos gastos, com o intuito de apresentar os custos das atividades hospitalares.

Nas entrevistas informações foram coletadas, procurando um maior detalhamento, a fim de identificar todas as atividades executadas no setor, visto que foi

constatado falta de registro de determinadas atividades, foi desta forma que algumas atividades necessárias ao funcionamento do hospital foram identificadas pois as mesmas eram executadas por outros órgãos municipais.

A realização e tabulação das entrevistas com os principais gestores da organização tiveram também outro intuito, o de avaliar como estes gestores relacionam seus gastos com o desempenho do hospital.

A análise de conteúdo foi a ferramenta utilizada para interpretação das respostas às entrevistas, buscando evitar um entendimento superficial, reduzir a subjetividade e a utilização de intuição no processo interpretativo, procurando realizar uma análise fundamentada de forma lógica.

Com a finalidade de melhor perceber os pormenores do evento parto foi utilizado um gravador durante a entrevista do gestor da unidade, para que a mesma descrevesse em palavras todo o processo do evento parto.

Quanto à definição do tempo de execução das atividades do evento parto ocorreu acompanhando a execução no referido local, seguindo especificamente um tipo de parto normal sem complicações, em função da opção do modelo de estudo e pela redução dos gastos necessários na atividade e pelo fato de que apesar de necessitar de menos recursos não iria invalidar a pesquisa.

Quanto aos entrevistados, os mesmos reconhecem a necessidade de um banco de dados para facilitar a implementação do ABC no hospital, entretanto, este não é o único fator limitante, a falta de recursos financeiros e humanos também deve ser considerada para que o sistema ABC funcione de forma adequada e atenda ao objetivo que se propõe – fornecer elementos que auxiliem os gestores na tomada de decisão.

A pesquisa demonstrou que o sistema de informações foi um dos fatores que mais limitou a pesquisa, mas vale ressaltar e o desconhecimento e despreparo dos gestores na área de custos e controles, a divergência entre os interesses do corpo médico e gestores e a resistência humana a mudanças são fatores que devem ser considerados.

O estudo de caso desenvolvido no HDGMM teve como foco especificamente, Triagem e o Centro Obstétrico, os quais fazem parte da Unidade Médico Assistencial, deste hospital. Entretanto, além destes setores, contou-se com o apoio e o fornecimento de dados e documentos da área de financeira, contabilidade, setor de pessoal, serviço de arquivo médico (SAME), Almoxarifado, Enfermagem, Lavanderia, Farmácia e Centro de Esterilização.

A coleta de dados, por meio de entrevistas e observações ocorreram entre os meses de janeiro e agosto de 2008, em dias da semana e em turnos de trabalho diversificados, com a intenção de interagir com o maior número possível de funcionários diretos que atuam nas áreas anteriormente mencionadas.

No Centro Obstétrico, se obteve uma cópia do Manual de Rotinas dos Serviços da Maternidade e Ambulatório (MENDES, et al., s.d). Assim, extraíram-se informações detalhadas das rotinas realizadas nas áreas envolvidas na pesquisa. Este manual também descreve as necessidades relacionadas à estrutura física e de pessoal para o desenvolvimento das atividades pertinente a estas áreas.

A partir dos dados descritos pela chefe de enfermagem tornou-se possível construir a lista de atividades na ACCR e no Centro Obstétrico.No que se refere à determinação dos tempos de execução das atividades identificadas, optou-se por utilizar o tempo determinado pelo chefe do setor de enfermagem, confirmado pelos funcionários que às executam. Esta técnica foi aplicada por Ching (2001) em estudo de caso em uma maternidade. Os tempos de execução das atividades do evento parto foram estabelecidos, confirmados e ajustados após observações diretas durante a realização de um parto normal, embora não se tenha, para tal suposição, aplicado técnicas específicas de estudos de tempos e movimentos.

4.5 Metodologia de Análise dos Dados

A análise dos dados consiste no exame, categorização, tabulação, ou outro tipo de recombinação de evidência, para dirigir às proposições iniciais do estudo (YIN, 1990).

Esta pesquisa utilizou a estrutura descritiva para organização do estudo de caso, já que o propósito original era obter um estudo descritivo.

Primeiramente os dados foram coletados, analisados e utilizados para formar as características do hospital como: data da fundação, tipo de atendimento hospitalar, sistemas de avaliação, produtividades etc. Após a coleta os mesmos analisados, digitados e armazenados de forma também auxiliar no entendimento da história do hospital, bem como inferir em que estágio evolutivo se encontrava o hospital. Destacando as características representativas de cada categoria profissional, como é uma pesquisa tipo estudo de caso os dados foram tratados de forma não estatística, isto é, de forma qualitativa como requer a pesquisa.

Quando da revisão bibliográfica, foi selecionado na literatura livros que descrevem os modelos de sistemas de custos. Livros considerados relevantes para análise desta pesquisa foram utilizados no sentido de coletar informações que foram descritas após a leitura e imediatamente digitadas seguindo critérios para fundamentar a pesquisa em relação à definição de determinados autores. Informações bibliográficas também foram coletadas através de artigos previamente selecionados e catalogados.

As análises dos dados contábeis, das demonstrações financeiras e relatórios internos do hospital ocorreram de forma sistematizada. As informações foram coletadas e

classificadas conforme a origem, os dados foram classificados seguindo modelo do organograma, por setor para possibilitar a identificação dos direcionadores de recursos através das atividades exercidas por cada setor.

4.6 Conclusão

O desconhecimento do custo dos centros de atividades e dos custos dos serviços oferecidos pelo hospital, às decisões administrativas e financeiras não eram pautadas em informações confiáveis, é a contabilidade pública tradicional que auxiliava as decisões, estava atualizada.

Os fatores preponderantes para a implementação do método de custeio ABC, precisão e detalhamento das informações e a possibilidade de descrever todos os fluxos dos processos que ocorrem durante a prestação dos serviços, de fazer a análise das atividades e de melhorar os processos que afetam o desempenho tanto operacional como financeiro do hospital.

O benefício provindo do sistema de custeio está associado à necessidade de um sistema de informações para sistematizar os dados, formando um banco de dados para facilitar a definição dos direcionadores de custos e para implementar o sistema de custos.

5 RESULTADOS DA PESQUISA

Com base na fundamentação teórica, esta seção apresenta uma metodologia de apuração de custos para os hospitais públicos municipais, propondo-se a demonstrar a viabilidade da aplicação de um sistema de custeio baseado em atividades – ABC no Hospital Distrital Gonzaga Mota Messejana (HDGMM).

Esta seção inicia-se com a descrição da unidade pesquisada, procurando através das informações, apresentar o potencial do hospital.

5.1 O Sistema Municipal de Saúde de Fortaleza

O sistema municipal de saúde tem sob sua responsabilidade direta os postos de saúde e mais cinco hospitais. De acordo com as características de cada unidade, o atendimento é diversificado. Nos chamados “Gonzaguinhas”, prevalecem os serviços de obstetrícia, embora existam profissionais nas áreas de clínica geral e pediatria no pronto atendimento. Já os “Frotinhas” são hospitais predominantemente de urgência e emergência, com atendimento nas áreas de traumatologia, cirurgias gerais, clínicas e pediatria. Há também o Hospital Nossa Senhora da Conceição que se assemelha aos Gonzaguinha. O município mantém ainda um hospital especializado em atendimento infantil denominado Centro de Assistência à Criança (CAC). Quanto às outras unidades de saúde, com outras características tipo porte I,II,III ou IV todos possuem total autonomia administrativa .

5.2 Caracterização da Unidade Pesquisada

O Hospital Distrital Gonzaga Mota Messejana (HDGMM) conhecido como o “Hospital Gonzaguinha de Messejana” foi criada em 23 de setembro de 1986, com a finalidade de propiciar a comunidade condições necessária de atendimento nas clínicas médicas e pediatria e obstetrícia, serviços de odontologia e de zoonose. Faz parte da esfera administrativa municipal.

É um órgão suplementar da rede municipal de saúde da cidade de Fortaleza, localizado na Avenida Washington Soares Nº. 7.700, bairro: Messejana, telefone: (85) 3488.3313. No decorrer dos anos mudanças ocorreram, quando em 1997,foi extinto o serviço de odontologia. A grande mudança do perfil inicial para o atual ocorreu no período de 1999 a 2002, com a construção do muro de proteção do centro obstétrico, do berçário médio risco, como também com uma grande reforma no centro cirúrgico e aumento do número de leitos no hospital.

Quanto à caracterização do estabelecimento pode-se afirmar que não é uma unidade do tipo hospital geral. Quanto a hospital de ensino, o HDGMM mantém convênio com as seguintes Universidades: Estadual Vale do Acaraú (UVA), Universidade Estadual do Ceará (UECE), Universidade de Fortaleza (UNIFOR) e Faculdade CRISTHUS para estágio dos alunos dos cursos de medicina, enfermagem, terapia ocupacional e fisioterapia. Além deste convênio existe outro com escolas formadoras de profissionais de nível técnico, para alunos do curso de auxiliar de enfermagem e técnico de laboratório. O hospital também dá apoio ao desenvolvimento de pesquisa para os cursos de pós-graduação.

O hospital foi um dos idealizadores do parto humanizado, tornando-se modelo no município. Hoje, o hospital é referência da rede de saúde municipal, ocupando o terceiro lugar no Município como hospital maternidade, que o tem levado a intensificar o atendimento de pacientes nesta especialidade, em função do aumento da demanda da população. Entre os serviços prestados, os mais procurados estão os serviços de emergência nas áreas de pediatria e obstetrícia e maternidade. Os serviços mais procurados funcionam diuturnamente, atendendo todas as necessidades dentro da sua possibilidade.

O hospital, desde 1991, funciona com gestão plena. Conforme comentado na seção dois, gestão plena significa que o hospital tem orçamento próprio com recursos oriundos dos serviços prestados ao SUS. Não tem finalidade lucrativa, e os recursos para sua manutenção são transferidos pela Secretária Municipal de Saúde, que é responsável pela transferência dos recursos do governo federal. Quanto à folha de pagamento de pessoal médicos e demais servidores é de responsabilidade da Secretária da Administração do Município (SAM) e por definição do modelo de gestão, as contas patrimoniais são de responsabilidade da Secretaria Regional VI, responsável pelo pagamento das contas de água, luz e telefone.

A organização do HDGMM prevê as funções de atendimento de urgência, representado pelo serviço pronto – atendimento (SPA) em pediatria e clínica médica (sem internamento masculino), Obstetrícia, neonatologia e berçário médio risco (BMR). Quanto aos demais tipos de serviços de natureza ambulatorial, pode atender especialidades como ginecologia, mastrologia, nutrição dietética, pré-natal, doenças sexualmente transmissíveis (DST), psicologia, clínica médica (feminina), infectologia, psicoterapia ocupacional e pediatria, além de consultas ambulatoriais e cirurgias eletivas em ginecologia, obstetrícia e mastrologia, com horários definidos. A unidade realiza ainda exames laboratoriais simples e especializados como radiografia (sem contraste), mamografia e ultra-sonografias. Realiza consultas especializadas em mastrologia e mamografia que precisam de agendamento, feito pela Central de Marcação de Consultas e Exames.

O HDGMM possui uma área construída de 10.374 m², contendo um total de 86 leitos, 10 unidades intermediárias de neonatologia, 15 berçários médio risco, 38 clínicas de

obstetrícia, 3 clínicas médica, 9 clínica cirúrgica, 11 de clínicas pediátrica, com planejamento de mais 10 leitos a serem ativados para UTI neonatal.

Desenvolve uma série de programas que vão além do procedimento clínico ou cirúrgico, complementando sua atuação junto à comunidade. O programa de planejamento familiar é um destes.

Há também o programa de atendimento ao pré-natal. Para ter acesso não é necessário encaminhamento. As gestantes podem procurar diretamente o Serviço de Atendimento Médico e Estatístico (SAME), no próprio hospital, para marcar a primeira consulta.

Há ainda programa de enfrentamento à violência contra a mulher (PROFEMI – Programa Feminino) que atende a demanda espontânea da comunidade; o programa de aconselhamento em doença sexualmente transmissível (DST) e vírus da imunodeficiência humano (HIV) e o atendimento especializado em doença sexualmente transmissível (vírus imunodeficiência humano) com hepatite (DST/HIV/Hepatite).

Em 2005, o hospital reformou e ampliou o Berçário de Médio Risco, passando de 10 para 15 leitos, e construiu uma Unidade de Terapia Intensiva Neonatal com 10 leitos. A estação de tratamento de esgoto também passou por obras. Além das intervenções físicas, foi implantada uma comissão de humanização, que vem trabalhando para melhorar o ambiente hospitalar, e o serviço de Ouvidora.

Também em 2005, o laboratório do HDGMM recebeu, pelo segundo ano consecutivo, a certificação pelo ótimo desempenho das análises do ensaio de proficiência, conhecido também como controle externo. Certificado pelo CONTROLLAB/ANVISA/REBLAS, o selo garante a qualidade e a confiabilidade de seus laudos de análises clínicas.

A tabela 12 apresenta alguns indicadores que dão conta da complexidade do HDGMM, no qual consta o volume mensal de atendimentos realizados nas diversas áreas, no ano de 2007.

Tabela 7 – N.º de atendimentos e indicadores do HDGMM

INFORMAÇÕES E DADOS.	PERÍODO												TOTAL.
	JAN.	FEV.	MAR.	ABR.	MAI.	JUN.	JUL.	AGO.	SET.	OUT.	NOV.	DEZ.	
N.º DE PARTOS NORMAL.	236	235	306	257	288	296	277	329	249	250	200	237	3160
N.º DE PARTOS ABDOMINAL	124	109	140	122	141	141	154	135	130	124	93	127	1540
TOTAL N.º DE PARTOS.	360	344	446	379	429	437	431	464	379	374	293	364	4700
TAXA CESSARIA %	34,44	31,69	31,39	32,19	32,87	32,27	35,73	29,09	34,3	33,16	31,74	34,89	
T. ATEND. AMBULATORIO.	4.050	4.962	6.987	3.828	3.901	6.283	6.267	5.886	4.921	5.981	4.947	4.500	62.513
T. ATEND. EMERGÊNCIA.	10.448	8.859	10.628	9.519	11.776	9.140	8.375	7.686	7.296	6.908	6.055	6.788	103.478
INTERNAÇÕES.	631	664	648	658	725	759	706	791	713	667	620	667	8.249
TOTAL DE ATENDIMENTOS.	15.129	14.485	18.263	14.005	16.402	16.182	15.348	14.363	12.930	13.556	11.622	11.955	174.240
CIRURGIAS.	84	76	85	98	90	103	109	86	88	95	73	101	1.088
MAMOGRAFIAS.	1.034	421	199	222	963	986	1.115	964	398	0	415	164	6.881
ULTRA-SOM.	680	691	813	641	614	525	308	196	442	648	432	601	6.591
RAIOS X.	773	561	810	978	1.713	1.413	1.043	991	1.101	1.181	1.001	1.084	12.649
EXAMES LABORATORIAIS.	10.997	8.430	12.456	12.125	13.316	11.501	11.155	14.458	1.499	11.485	10.153	15.019	132.594
FISIOTERAPIA / TERAPIA OCUPACIONAL.	58	25	41	25	125	19	160	137	161	169	53	77	1.050
ECG	56	38	43	37	46	15	21	1	4	0	1		262
TX. DE INF. HOSP.	4.33%	2.6%	4.06%	3.02%	5.24%	2.84%	3.09%	3.09%	2.22%	2.18%	2.03%	1.01%	
TX DE OCUPAÇÃO.	90%	89%	90%	87%	88%	77,77%	80,83%	90%	89%	90%	87%	88%	
MÉDIA DE PERMANÊNCIA.	3,84	3,07	3,7	2,65	2,71	2,58	3,05	3,84	3,07	3,7	2,65	2,95	
N.º DE ÓBITOS.	5	5	3	9	7	11	6	9	9	4	8	13	89
TAXA DE MORTALIDADE.	4,5	5,2	2,6	8,8	5,5	0,11	0,06	1,13	1,26	0,59	1,29	1,94	

Fonte: HDGMM (2007)

Observa-se que o número total de atendimentos, o atendimento de emergência representa um percentual de 59,40% e o atendimento ambulatorial representa 35,87%.o atendimento total alcança uma quantidade média mês de 14.520 ano de 2007,quanto ao atendimento de emergência atingiu uma quantidade média mês de 8.623 e quanto ao atendimento de ambulatório a quantidade média mês chegou a 5.209. A tabela 12 apresenta dados relacionados ao volume mensal de atendimento prestado durante o ano de 2007.

Como hospital secundário, a classificação quanto ao nível de atenção, é ambulatorial de atenção básica, com atividade de média complexidade, hospitalar com atividade de média complexidade, com gestão municipal. Quanto ao atendimento prestado é ambulatorial e internação, serviço auxiliar de diagnóstico e tratamento (SADT), urgência emergência, todos conveniados ao SUS. Quanto a classificação, apresentada no quadro 1 da seção 2, o hospital não se enquadra, pois não têm nenhum leito de UTI.Quanto ao fluxo de clientela é do tipo de atendimento de demanda espontânea e referenciada.

A tabela 13 apresenta o quantitativo de pessoal, que atua no HDGMM, segregado por órgão de origem.

Tabela 8 – Quantitativo de pessoal no HDGMM

CARGO/FUNÇÃO	TOTAL	ÓRGÃO DE ORIGEM				TERCERIZAÇÃO		SERVIÇO PRESTADO
		PMF	SESA	MAS	PMJN	VESPA	CERTA	
MÉDICO	160	96	9					55
NÃO MÉDICO	110	65	10	2	1	0		32
ASSISTENCIA SOCIAL	12	10	1		1			
ENFERMEIRO	64	29	7	2				26
FARMACÊUTICO	5	4						1
FARM. BIOQUIMICO	14	8	2					4
FISIOTERAPÊUTA	6	6						
NUTRICIONISTA	6	5						1
PSICÓLOGO	1	1						
TERAPÊUTA OCUPACIONAL	2	2						
TOTAL NÍVEL SUPERIOR	270	161	19	2	1	0		87
TÉCNICO LABORATÓRIO	1		1					
TÉCNICO DE RAIOS X	8							8
AGENTE ADMINISTRATIVO	46	9	6			30		1
ASSISTENTE ADMINISTRATIVO	1	1						
ATENDENTE DE ENFERMAGEM	2		2					
AUXILIAR DE LABORATÓRIO	15	5						9
AUXILIAR ADMINISTRATIVO	17		2					15
AUXILIAR DE ENFERMAGEM	173	76	3			24		70
MOTORISTA	7		1			3		3
MOTOBOY	2					1		1
DIGITADOR	4					1		2
COPEIRA	10					4		6
GUARDA MUNICIPAL	9	9						
TELEFONISTA	5					3		
TOTAL NÍVEL MÉDIO	300	100	15	0	0	66		115
PORTEIRO	7							4
VIGIA	1		1					
JARDINEIRO	1					1		
AUX. DE SERVIÇOS GERAIS	46	1	7			15		7
VIGILANTE	1	1						
TOTAL NÍVEL DE APOIO	56	2	8	0	0	16		11
TOTAL	626	263	42	2	1	82		213

Fonte: HDGMM (2007)

Conforme dados da tabela 12, o quadro de pessoal é formado por 263 servidores da Prefeitura Municipal de Fortaleza (PMF), 42 servidores da Secretaria de Saúde do Ceará (SESA), 2 servidores do Ministério da Saúde (MS) e 1 servidor da Prefeitura Municipal de Juazeiro do Norte (PMJN). Quanto aos serviços terceirizados de limpeza, vigilância, auxiliar de escritório e auxiliar de enfermagem totalizam 105 pessoas, contando ainda com

profissionais contratados por serviço prestado, para suprir a carência do hospital no total de 213, perfazendo um total geral de 626 profissionais.

O gráfico 7 apresenta o total de pessoa versus origem

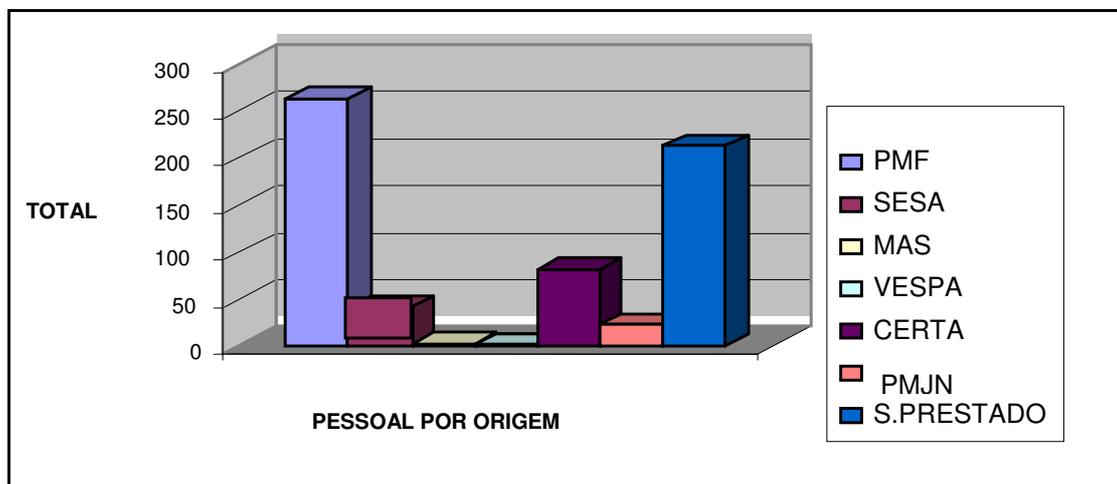


Gráfico 7 – Quantidade de pessoal por origem
Fonte: HDGMM (2007)

Conforme gráfico 7, pode-se observar que pessoal serviços prestado se aproxima do pessoal da PMF.

Quanto ao total de 626, dentre estes, 270 possuem nível superior, sendo 160 médicos e 110 não – médico; 300 são de nível médio e 56 nível de apoio, possibilitando ao hospital funcionar dentro das necessidades mínimas.

O gráfico 8 apresenta a quantidade de pessoal nível superior, não superior, nível médio e nível não médio.

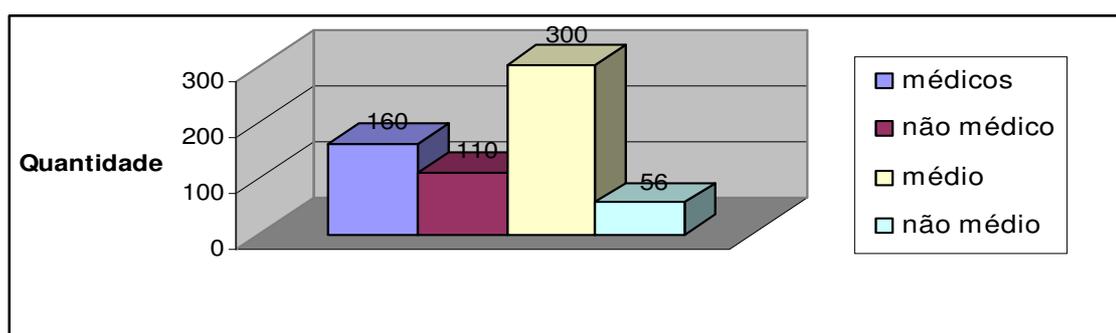


Gráfico 8 – Pessoal por nível
Fonte: HDGMM (2007)

Conforme apresenta o gráfico 8, o maior número de profissionais é do nível médio e o menor é do nível não médio. Quanto aos profissionais de nível superior, o nível médico supera o nível não médico em apenas 50 profissionais.

A tabela 14 apresenta o valor total dos recursos disponibilizados ao hospital no ano de 2007, provenientes do SUS, repassados ao hospital como reembolso dos serviços prestados, para pagamento dos serviços de terceiros e manutenção do hospital.

Tabela 9 – Recursos anuais 2007

MESES	RECURSOS AIH	RECURSOS PAB	TOTAL
JANEIRO	226.849,14	270.534,93	497.384,07
FEVEREIRO	234.617,81	364.085,93	598.703,74
MARÇO	254.571,31	337.802,04	592.373,35
ABRIL	236.152,71	674.249,57	910.402,28
MAIO	233.988,53	170.000,00	403.988,53
JUNHO	300.519,00	419.224,16	719.743,16
JULHO	274.968,66	398.904,38	673.873,04
AGOSTO	651.257,14	535.847,14	1.187.104,28
SETEMBRO	270.557,94	308.344,11	578.902,05
OUTUBRO	300.073,38	284.869,04	584.942,42
NOVEMBRO	330.549,06	319.903,76	650.452,82
DEZEMBRO	301.832,46	526.510,68	828.343,14
TOTAL	3.615.937,14	4.610.275,74	8.226.212,88

Fonte: HDGMM (2007)

Com relação ao volume de receitas o HDGMM arrecadou no ano de 2007 o valor total de R\$ 8.226.212,88 com receita média mês R\$685.517,74. A fonte de recurso AIH/SUS são recursos provenientes do SUS referente ao reembolso dos serviços prestados referente às autorizações de internação hospitalar e a fonte de recursos PAB/SUS são recursos provenientes do SUS como reembolso dos serviços prestados, referente ao programa de atenção básica. No mês de outubro de 2007, o valor total arrecadado foi de R\$ 584.942,42, somado os dois recursos, no mês de novembro de 2007 o valor total foi de R\$ 650.452,82 e no mês de dezembro de 2007 o valor total arrecadado foi de R\$ 828.343,14. Estes valores são provenientes dos convênios AIH/SUS e PAB/SUS. Nestes meses o gasto alcançou o valor total de R\$ 2.063.738,38, período utilizado para aplicação da metodologia de apuração de custos que será apresentado.

O gráfico 9 apresenta o valor de recursos classificados em AIH e PAB.

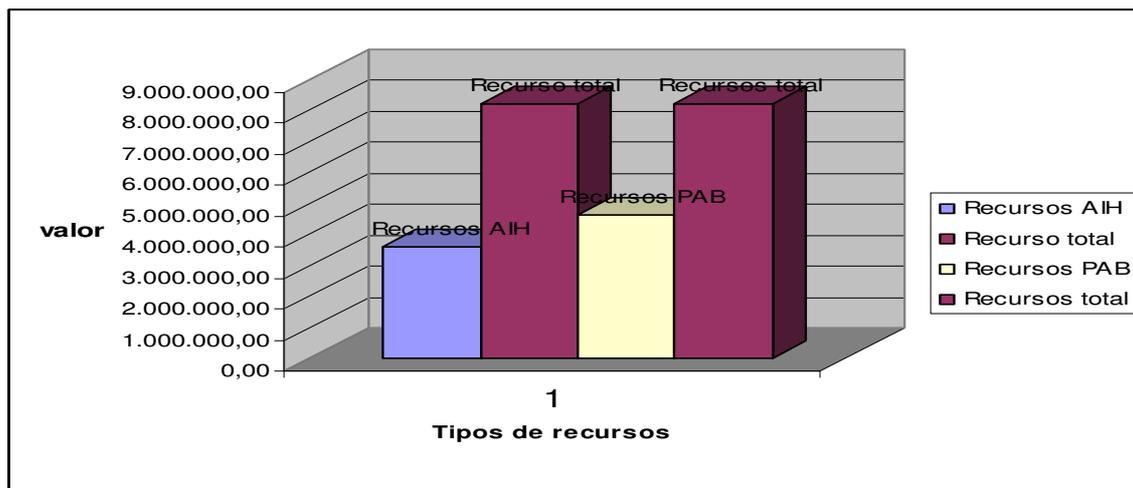


Gráfico 9 – Valor dos recursos versus tipos de recursos
Fonte: HDGMM (2007)

Conforme o gráfico 9, pode-se observar que os recursos do PAB e AIH se completam para formar o total de recursos HDGMM. Quanto ao recurso AIH alcança 44% do total e o PAB 56%.

Diante do ambiente de crescentes dificuldades que o HDGMM vem enfrentando, se a Secretaria de Saúde tomar a iniciativa de implantar um sistema de apuração de custos, poderá, além de conhecer os custos do hospital, ajudar a reduzir tais dificuldades. O ABC é um sistema de custo que mais se adequa as atividades hospitalares visto o grande volume de custos indiretos. Este sistema terá como objetivo de servir de instrumento na tomada de decisão por parte dos gestores hospitalares, bem como, possibilitar um maior intercâmbio entre as unidades para alocação de recursos financeiros.

5.3 Estrutura Organizacional do HDGMM

A estrutura organizacional é composta de quatro níveis, o primeiro nível é representado pelo diretor geral do hospital, o segundo nível é formada pela unidade médico assistencial e unidade técnica de apoio clínico, cargos ocupados por médicos. Quanto a unidade administrativa e financeira o cargo é ocupado por profissionais técnicos da área, todos os cargos são nomeados pelo Município. O terceiro nível é representado pelos coordenados de cada área que compõe a unidade, quanto ao quarto nível, é representado por todos os profissionais que formam o corpo funcional do HDGMM. Cada nível com suas finalidades, funções, atribuições, competências, qualificação de pessoal e rotinas, claramente definidas.

A estrutura da organização é fundamental para a construção do sistema de custos. A estrutura atual do HDGMM segue a divisão de responsabilidades de forma

hierárquica, permitindo uma análise subjetiva dos valores consumidos, possibilitando uma comparação com os valores registrados na Contabilidade, informações que possam contribuir para uma comparação com os novos procedimentos propostos. A estrutura deve corresponder à divisão de responsabilidade, na qual cada gestor possui uma autoridade e, conseqüentemente deverá prestar conta de suas decisões.

A figura 17 apresenta o organograma do HDGMM, evidenciando os níveis hierárquicos.

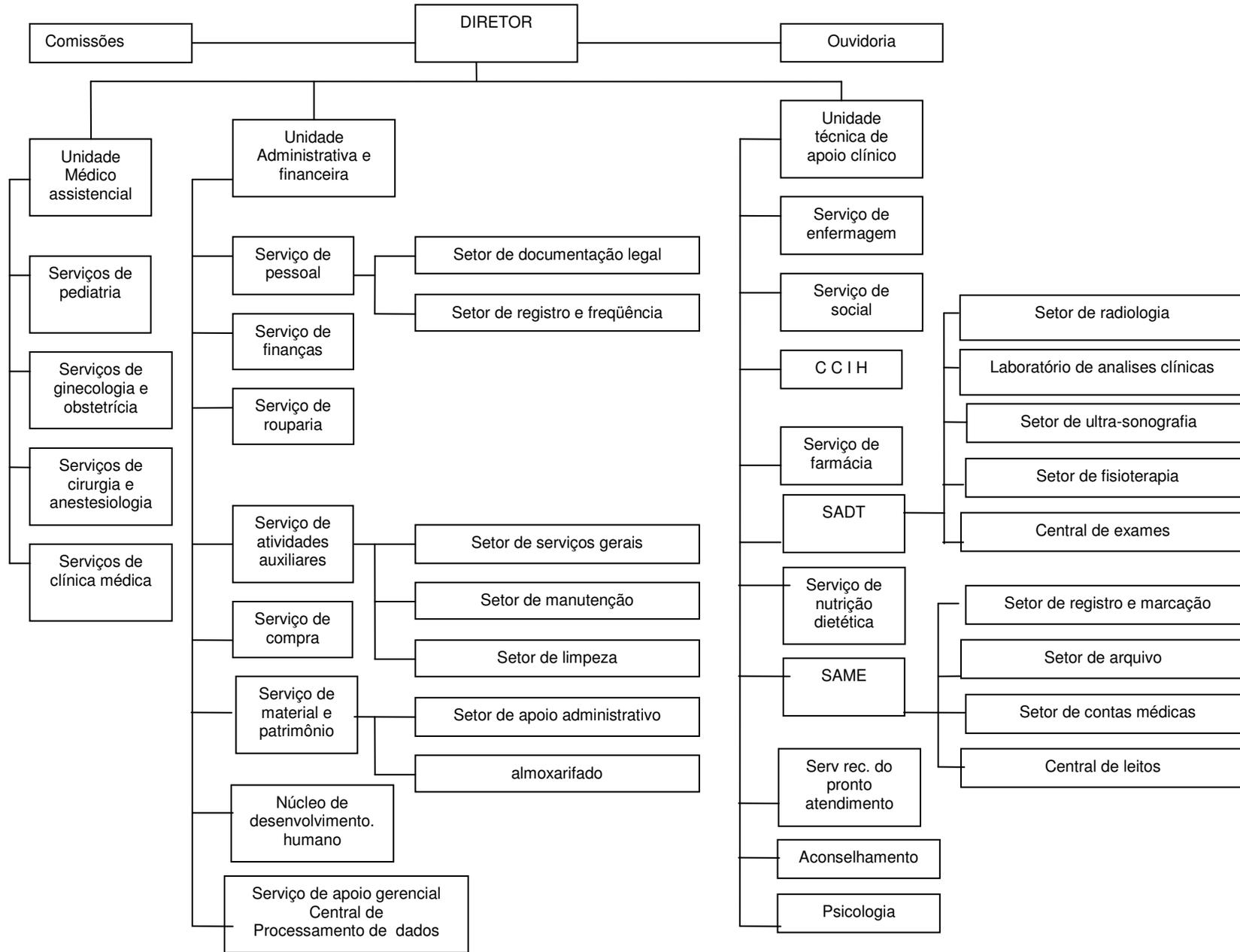


Figura 17 – Organograma do HDGMM
Fonte: HDGMM (2007)

Como pode ser observado, na figura 17, que representa o organograma do HDGMM, além dos três níveis apresentados, consta mais um nível, destacado no organograma pela importância que cada uma representa para o hospital, mas estas funções não existem formalmente em consequência não há representação gratificada.

5.4 Dados Financeiros e organizacionais do Hospital

Foi considerado e identificado todo o recurso utilizado, bem como outros recursos necessários para desenvolver a atividade hospitalar.

A tabela 15 apresenta os dados financeiros referentes aos gastos do hospital no período de outubro, novembro e dezembro, de 2007, segregado por categoria de gasto: Pessoal, Materiais de consumo, serviços de terceiros, serviços públicos e outros.

Tabela 10 – Gastos gerais do HDGMM dos meses de outubro, novembro e dezembro de 2007.

GASTOS	MESES		
	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
PESSOAL			
Pessoal servidor	1.011.186,98	1.117.421,38	1.135.673,78
Encargos sociais servidor	326.760,15	367.694,57	375.112,53
Pessoal produtividade médica	90.022,03	99.164,72	90.549,74
Pessoal produtividade não médica	44.064,97	44.664,98	44.064,98
Pessoal terceirizado VESPA	81.101,79	98.900,00	110.922,34
Pessoal terceirizado CERTA	29.070,99	12.897,14	19.086,69
Encargos sociais serviço terceirizado	39.884,00	24.658,05	42.801,96
Pessoal serviço de anestesiólogistas	8.171,26	10.317,71	10.905,31
Encargos sociais anestesiólogistas	2.042,82	2.579,43	2.726,33
Pessoal serviço prestado	123.191,48	219.104,64	157.064,47
Encargos sociais pessoal serviço prestado	11.877,73	11.231,56	15.934,92
TOTAL PESSOAL	1.767.374,20	2.008.634,18	2.004.843,05
MATERIAIS DE CONSUMO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
Impressos	1.354,08	722,7	728,85
Material descartável	1.649,32	1.946,88	1.978,48
Gêneros alimentícios	6.138,00	4.520,42	6.352,15
Material de informática	537,65	602,05	616,95
Material de expediente	2.633,28	1.536,36	1.435,46
Material de manutenção	583,94	5.065,19	325,87
Material de limpeza	5.834,05	4.800,42	2.914,58
Material outros	3.391,34	832	792,01
Material médico hospitalar	42.489,36	37.396,29	41.129,69
Medicamentos	28.616,45	26.223,26	30.805,10
Gás de cozinha	933	1.480,00	1.560,00
Combustível	1.886,11	1.903,61	1.914,22
TOTAL DE MATERIAIS DE CONSUMO	96.046,58	87.029,18	90.553,36
SERVIÇOS DE TERCEIROS	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
REPLAMA Lixo hospitalar	1.840,00	1.840,00	1.840,00
Serviços Gerais (Pessoal terceirizado)	22.073,49	22.073,40	21.364,03
Manutenção equipamentos	7.987,00	1.430,00	1.170,00
Manutenção veículo	172,37	243,41	0

EMBRAESTER (Esterilização enfermagem)	951,33	998	968
TECLAV (Lavanderia)	38.505,25	33.803,67	34.193,73
TECMÉDICA – Serviços equipamentos	2.230,00	1.320,00	1.364,00
AMED - Serviços manutenção equipamentos	800	800	800
SERVMED-Serviços manutenção equipamentos	750	750	750
LABOROCHA (Exame hepatológico)	2.704,00	4.430,40	3.220,32
CENJA – Laboratório	14.697,20	17.738,92	16.879,08
PASTEUR laboratório	1.003,00	903,9	1.047,19
TOTAL DOS SERVIÇOS DE TERCEIROS	93.713,64	86.331,70	83.596,35
SERVIÇOS PÚBLICOS	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
Água	2.131,50	2.131,50	2.131,50
Energia	19.746,08	19.729,31	18.747,59
Telefone	8.801,82	10.872,03	10.291,64
TOTAL SERVIÇOS PÚBLICOS	30.679,40	32.732,84	31.170,73
OUTROS	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
Taxas bancárias	149,32	28,28	141,03
Oxigênio	8.801,82	10.872,03	10.291,64
Depreciação	10.558,33	9.502,50	8.552,25
TOTAL OUTROS	19.509,47	20.402,81	18.984,92
TOTAL GERAL DO PERÍODO	2.007.323,29	2.235.130,71	2.229.148,41

Fonte: HDGMM (2007)

Dos valores apresentados na tabela 10 constata-se que a maior parte concentra-se em pessoal e encargos sociais, a cada mês este valor se repete acarretando uma carga de custo fixo no curto prazo para o hospital. Representando uma média 93,97% do valor total dos custeios.

Para compor o cálculo dos custos do HDGMM foi considerado custo de pessoal, encargos sociais, material de consumo, serviços de terceiros e depreciação, entre outros que foram identificados. Verifica-se também, que o restante dos gastos representa um percentual de apenas 6,03%. Ressalta-se mais uma vez que dentro deste contexto justifica-se aplicar o modelo ABC.

O gráfico 10 apresenta o total dos gastos do HSGMM, classificados em gasto de pessoal e encargos, gasto de material de consumo, gasto de serviços de terceiros, gastos de serviços públicos e gastos outros.

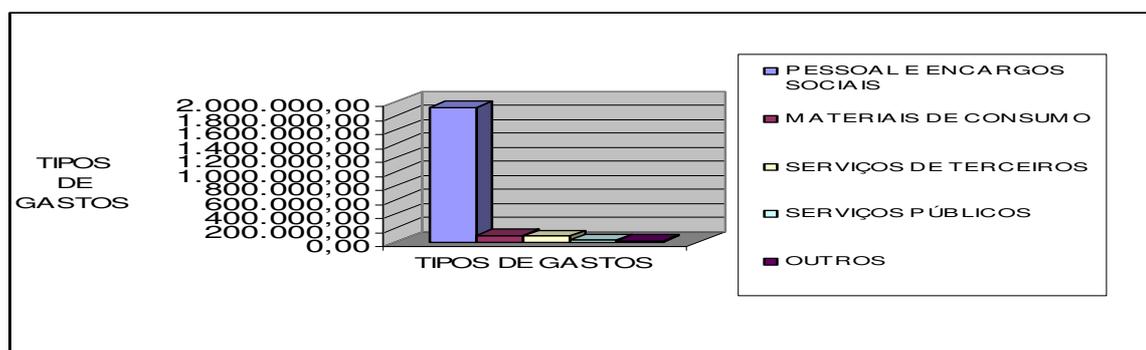


Gráfico 10 – Total dos gastos do HDGMM

Fonte: HDGMM (2007)

O gráfico 10 apresenta o total dos gastos do HDGMM por tipos de gastos. Observa-se que o maior volume de gastos está representado na categoria pessoal, onde apresenta 89,32% dos gastos.

Tabela 11 – Saldo médio dos gastos gerais do HDGMM por unidade organizacional

UNIDADE ORGANIZACIONAL	PESSOAL GERAL	ENCARGOS SOCIAIS	MATERIAL	SERVIÇOS DE TERCEIROS	SERVIÇOS PÚBLICOS	OUTROS
UNIDADE MÉDICO ASSISTENCIAL	258.487,55	71.966,09	0		0	0
SERVIÇO DE PEDIATRIA	165.813,56	31.176,71	13.229,91	0	0	0
SERVIÇOS DE GINECOLOGIA E OBSTETRICIA	165.687,22	42.911,18	20.110,64	0	0	0
SERVIÇO DE CIRURGIA E ANESTESIOLOGIA	37.589,03	9.394,55	13.709,05	0	0	0
SERVIÇOS DE CLÍNICA MÉDICA	112.206,50	14.971,66	16.190,78	0	0	0
UNIDADE ADMINISTRATIVA FINANCEIRA	15.194,68	3.737,05	13,59	0	0	0
SERVIÇO DE PESSOAL	9.087,77	2.123,34	133,06	0	0	0
SERVIÇO DE FINANÇAS	6.176,21	1.458,96	72,21	0	0	0
SERVIÇO DE ROUPARIA	936,41	465,32	390,71	35.500,88	0	0
SERVIÇO DE ATIVIDADES AUXILIARES	55.092,06	12.851,35	8.860,49	30.532,57	0	0
SERVIÇOS DE COMPRAS	5.078,04	1.408,56	108,69	0	0	0
SERVIÇOS DE MATERIAIS E PATRIMÔNIO	2.280,85	514,08	417,95	0	0	0
SERVIÇOS NÚCLEO DE DES. HUMANO	0	0	0	0	0	0
SERVIÇOS DE PROCESSAMENTOS DE DADOS	0	0	0	0	0	0
UNIDADE TÉCNICA DE APOIO CLÍNICO	269.826,56	89.025,21	101,96	0	0	0
SERVIÇOS DE ENFERMAGEM	169.109,69	51.734,27	2.196,75	972,44	0	0
SERVIÇO SOCIAL	75.288,47	30.274,81	33,75	0	0	0
CCIH - comissão de controle de infecção hospitalar	0	0	37,45	0	0	0
SERVIÇO FARMACIA	17.758,20	3.878,44	318,05	0	0	0
SADT - serviço de atend. em diagnóstico e tratamento	65.404,05	11.534,81	5.331,88	20.874,67	0	0
SERVIÇO DE NUTRIÇÃO DIETÉTICA	24.273,97	6.940,74	8.574,52	0	0	0
SAME-serviço arquivamento médico e estatístico	24.533,41	6.179,66	1.076,28	0	0	0
SERVIÇO RECEB. DO PRONTO ATENDIMENTO	22.037,39	0	216,31	0	0	0
ACONSELHAMENTO	0	0	7,66	0	0	0
PSICOLOGIA	9.810,48	4.053,83	5,04	0	0	0
DIREÇÃO GERAL	6.437,58	1.570,55	69,93	0	0	0
OUVIDORIA	1.072,76	9.596,89	3,06	0	0	0
SERVIÇOS PÚBLICOS	0	0	0	0	31.527,66	0
OUTROS	0	0	0	0	0	19.632,40
TOTAL GERAL	1.519.182,44	407.768,05	91.209,72	87.880,56	31.527,66	19.632,40

Fonte: HDGMM (2007)

A tabela 16 apresenta o saldo médio dos gastos gerais por unidade organizacionais, classificados em pessoal, encargos sociais, matérias, serviços de terceiros e outros. Saldo médio representa a soma dos meses de outubro, novembro e dezembro dividido pela quantidade de meses (três).

Esta tabela apresenta o saldo médio de todos os gastos das unidades organizacionais. Observa-se que para chegar ao valor médio, somaram-se os três meses por tipo e por unidade organizacional dividindo por três que representa o número de período que os valores foram coletados para calcular o valor médio apresentado na tabela.

Do total dos gastos o valor de pessoal representa 70,42% ,encargos sociais representam 18,90% ,materiais representa 4,23% ,serviços de terceiros representa 4,07%,serviços públicos representa 1,46%, gastos considerados outros representa 0,91%,Conforme os dados apresentados conclui-se que o hospital gasta muito mais com pagamento de salário e encargos sociais.

O gráfico 11 ilustra o saldo médio dos gastos gerais do HDGMM por componentes do organograma e de acordo com os tipos de gastos,de acordo com os dados da tabela 16.

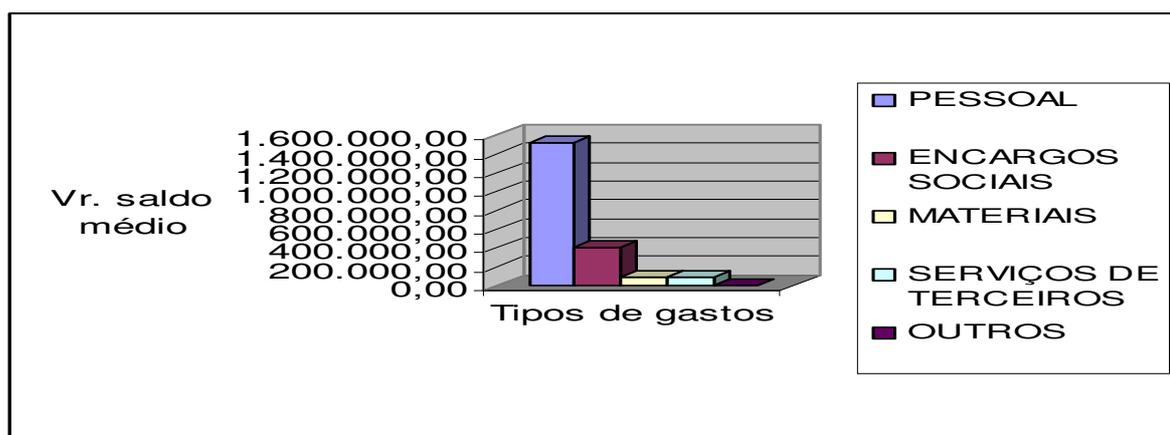


Gráfico 11 – Gasto médio por tipos de gastos.

Fonte: HDGMM (2007)

A partir da estrutura organizacional do hospital, considerando o conjunto de unidades funcionais, estas foram classificadas em núcleos de atividades, quais sejam: Diagnósticos, Tratamento, Internação e Apoio Gerencial, seguindo a orientação proposta por Martins (2002), conceituada na seção 3.

O modelo de sistema de custeio ABC seguirá também os preceitos de Kaplan e Cooper (2008) apresentados na seção 3, segundo o qual rastreiam-se os custos do hospital através das atividades.

O quadro 18 apresenta a classificação das unidades funcionais do HDGMM em núcleos de atividades.

Classificação das unidades do HDGMM conforme estrutura organizacional				
Núcleo das atividades	Diagnóstico	Tratamento	Internação	Apoio gerencial
A T I V I D A D E	Laboratório de Análise Clínico	Serviço de Cirurgia e Anestesiologia	Serviço de Nutrição Dietética	Diretoria
	Setor de Endoscopia	Setor de Fisioterapia	Serviço Social	Unidade de Controle e Avaliação
	Central de Exames	Serviço de Clínica Médica	Serviço de Enfermagem	Serviço de Pessoal
	Setor de Ultra-sonografia	Serviço de Farmácia	Serviço de Lavanderia E Rouparia	Serviço de Finanças
	Setor de Radiologia	Serviço de Ginecologia e Obstetrícia	Serviços de Enfermarias	Serviços de Atividades Auxiliares
	SADT- Serviços auxiliar de diagnóstico e tratamento	Serviço de Pediatria		Serviço de Compras
				Serviço de Material e Patrimônio
				Núcleo de Desenv. Humano
				SAME – Serviço Arquivo Médico Estatístico
	Custo do procedimento médico		Custo das diárias	
CUSTOS DIRETOS + CUSTOS INDIRETOS	A soma dos custos das atividades de diagnóstico e tratamento corresponde aos custos dos procedimentos médicos (Custo Hospitalar Direto) CUSTOS DIRETOS		A soma dos custos das atividades de internação e apoio gerencial corresponde aos custos das diárias (Custo Hospitalar Indireto) CUSTOS INDIRETOS	

Quadro 18 – Classificação das unidades do HDGMM conforme núcleo das atividades

Fonte: HDGMM (2007).

Desta forma, será possível classificar os custos hospitalares em: custos de diagnóstico; custos de tratamento; custos de internação e custos de apoio gerencial. Podendo também, através destas informações, apresentar os custos dos procedimentos médicos, das diárias, dos custos diretos e os custos indiretos.

5.5 Estabelecendo uma Visão do Processo Hospitalar

O processo hospitalar é constituído por um conjunto de atividades relacionadas e interdependentes. Uma atividade hospitalar por sua vez é constituída por um conjunto de

tarefas e estes conjuntos de tarefas compõem o processo hospitalar, cada um seguindo a especificidade requerida para o tipo de atendimento médico.

A reunião destas atividades hospitalares forma os núcleos de apoio gerencial, de diagnóstico, de tratamento e de internação gerando a cadeia de valor hospitalar ou processo hospitalar, conforme apresentado no quadro 15.

Na área da saúde, muitos dos procedimentos médicos aplicados estão padronizados através de manuais. É o caso, por exemplo, do Manual de Administração do HDGMM que segue as indicações do SUS. Dessa forma, ocorre com a realização do reembolso dos serviços médicos e hospitalares praticados pelo SUS que se dá através de “pacotes de serviços”, que são de certa forma a definição de procedimentos médicos, exames, medicamentos e tempo de internação para cada tipo de patologia que juntos formam o processo hospitalar.

Cada processo visa alcançar um objetivo específico, que pode se iniciar na definição do orçamento, quando da alta de um paciente, definindo um processo, definição das atividades que não agregam valor. O custo das atividades de cada processo representa, no total, o custo do procedimento adequado (produto).

Tomando conhecimento da visão de processo apresentada na seção 3, os servidores deverão contribuir para o comprometimento de todo, uma vez que a atividade específica de cada um não se constitui única e sim fazendo parte de um conjunto de atividades que juntas formam um processo organizacional, para que o hospital atinja a eficácia na sua gestão.

Conforme já discutido na seção 3 o processo hospitalar (conjunto de atividades) consomem os recursos, gerando os custos hospitalares. Em consequência, o consumo das atividades pelo paciente gera as receitas. As receitas geradas pelas atividades de diagnóstico e tratamento são reembolsáveis, individualmente, enquanto as receitas geradas pelas atividades de internação e apoio gerencial são reembolsáveis por meio de diárias.

Após a definição das atividades meio e atividades fins e delimitação do ciclo do procedimento médico, torna-se possível definir o projeto de aplicação do ABC no HDGMM.

5.6 Projeto de Desenvolvimento do ABC no HDGMM

O projeto do sistema de custeio ABC direcionado para o HDGMM, baseado na revisão bibliográfica apresentada na terceira seção, seguiu um cronograma previamente definido e a cada etapa concluída, foram realizadas reuniões para o grupo validar e discutir ajustes. Quanto a definição da geração das informações, estas foram previamente avaliadas, no sentido de verificar diversos aspectos, dos pequenos detalhes de controle

inexistentes no hospital até as relacionadas ao aspecto econômico de interesse maior da Secretária de Saúde e direção do hospital.

Por meio da figura apresentada na seção 3 demonstram-se claramente todas as etapas necessárias à aplicação do modelo. No entanto, na prática, conforme necessidade, novas etapas podem ser unificadas ou até mesmo serem ampliadas, entretanto, quando no desenvolvimento forem identificadas retrabalhos ou atividades que não agregam valor ao processo, podem até ser eliminadas.

Quanto às informações de interesse geral dos gestores do hospital, esse sistema apresenta informações relacionadas com o preço de custo para os objetos de custos como procedimentos médicos, pacientes, especialidades clínicas, dentre outros. O ABC disponibiliza uma diversidade de informações, que dependerá dos dados armazenadas e da definição do grupo responsável pelo custo e da direção.

5.6.1 Definição dos termos de referência do projeto ABC

O primeiro passo para iniciar a implementação do projeto ABC é determinar os principais aspectos do projeto, definindo escopo, objetivos para alcançar o produto final “o custo”, composição da equipe, recursos necessários para desenvolver o projeto e finalmente a definição da estrutura do modelo ABC.

5.6.1.1 Escopo

O escopo do projeto ABC para o hospital tem como delimitação, os setores que executam atividades de apoio direto e os setores que executam atividades de apoio indireto às atividades-fim. Sendo assim, uma decisão deve ser tomada, como caracterizar os serviços prestados de forma indireta aos pacientes, que representam as atividades base e auxiliares, acionado a partir da demanda exigida de seus clientes internos, que de forma indireta, trata de restabelecer a saúde do paciente.

Um paciente, quando atendido no HDGMM, requer uma diversidade de serviços que são iniciados quando na abertura do prontuário médico ou ficha de internação. É necessário definir exatamente quais são os setores das atividades-fim, geradores de receita. Quais os setores chamados de serviços de base e auxiliares que são acionados a partir da demanda de clientes internos, No caso este paciente internado para realizar uma cirurgia, necessita de atividades do centro cirúrgico (atividades fins), mas este mesmo paciente requer outras atividades como nutrição, lavanderia etc. (serviços de base) e outras como exame de laboratório, ultra-sonografia etc. (serviços auxiliares), que juntas se completam como um processo requer. No caso destes serviços de base e auxiliares o custo de suas atividades

devem ser rastreados para cada tipo de serviço que prestam. Esta é a forma de definir quais os custos serão rastreados e para onde serão considerados custos da atividade.

O projeto abrange todos os gastos necessários à execução das atividades hospitalares, independentes da fonte de recursos. Os recursos e responsabilidades são oriundos da Secretária Regional VI, da Secretária de Saúde Municipal e SUS, conforme modelo de gestão municipal. Juntos formam a fonte de recursos do hospital, como já comentado.

Em conformidade com a diretoria e seguindo orientações bibliográficas algumas decisões foram tomadas, tais como: a definição do custo hospitalar para o estudo foi o custo real, observando os valores registrados na Contabilidade, bem como registros no sistema de controle de materiais e farmácia dos recursos consumidos. Quanto ao horizonte de tempo, o período escolhido foi o último trimestre do ano de 2007. O evento parto normal foi definido como o objeto da pesquisa.

Desta forma a aplicação do projeto ABC foi realizada na Unidade Médico Assistencial, que conforme organograma é parte integrante do primeiro nível gerencial, subordinada diretamente ao diretor geral do hospital. Contempla os serviços de Serviços de Pediatria, de Ginecologia e Obstetrícia, de Cirurgia e Anestesiologia e de Clínica Médica.

A Unidade Médico Assistencial têm como finalidade responder pelo funcionamento dos serviços de assistência médica ambulatorial e hospitalar, dentro dos limites da capacidade técnica de seu quadro de pessoal e de sua infra-estrutura de serviços. O estudo foi realizado no setor de serviço de ginecologia e obstetrícia, onde ocorrem às atividades e transações relacionadas ao evento parto, objeto de estudo. O hospital estrutura-se em duas áreas para executar tais atividades, a saber: ACCR e Centro Obstétrico, que se juntam em um único espaço físico, dispondo de alojamento conjunto em um outro local, cada um fazendo parte deste processo com sua especificidade física e técnica.

Compete ao Serviço de Ginecologia e Obstetrícia assistir à mulher com problemas de natureza ginecológica e ou obstétrica em regime ambulatorial, de emergência e internação. É neste setor que o estudo de caso é realizado mais especificamente a análise das atividades relacionadas ao evento “parto” como já comentado vale salientar que o estudo será restrito ao parto normal, desde a recepção da paciente até o nascimento do bebê.

O motivo que levou a esta escolha em detrimento de outras existentes no hospital se deve ao fato de que esta atividade é desenvolvida de forma humanizada. e por se tratar de uma atividade primária ,enfim é uma atividade que define o perfil do hospital como maternidade.

Durante as entrevistas, foi possível observar o orgulho dos profissionais em relação à forma como o trabalho é desenvolvido. Durante visita ao setor pode-se constatar

algumas peças tipo bola gigante e cavalinhos que proporcionam mais conforto a parturiente através de exercício. Enfim, é uma forma diferente de trato. A tabela 16 apresenta o número de atendimentos na sala de parto, apresentando o número de parto normal, parto abdominal e curetagem.

Tabela 12 – Número de atendimentos na sala de parto

Meses	Parto Normal	Parto Abdominal	Total	Curetagem	Total Geral
JAN.	236	124	360	47	407
FEV.	235	109	344	67	411
MAR.	306	140	446	63	509
ABR.	257	122	379	43	422
MAI.	288	141	429	72	501
JUN.	296	141	437	77	514
JUL.	277	154	431	67	498
AGO.	329	135	464	69	533
SET.	249	130	379	81	460
OUT.	250	124	374	86	460
NOV.	200	93	293	88	381
DEZ.	237	127	364	67	431
TOTAL	3.160	1.540	4.700	827	5.527

Fonte: HDGMM (2007)

A tabela 17 apresenta o número de partos normal e cesariano realizado pelo hospital no ano de 2007. È a partir destes dados que foram iniciadas as primeiras informações para compor o modelo.

5.6.1.2 Objetivos

Para melhor uso do ABC é muito importante analisar se o sistema atenderá ou não eficazmente as expectativas dos gestores e se o mesmo atenderá aos objetivos de sua implementação. È necessário identificar exatamente quais as necessidades, para que o projeto ao ser desenvolvido, possa suprir todas estas necessidades. Assim, no presente trabalho o projeto ABC teve como objetivo identificar os custos das atividades que compõem o processo de parto, na unidade de ginecologia e obstetrícia do HDGMM.

5.6.1.3 Produto

O produto final do projeto é a identificação do custo das atividades que compõem o processo de parto, na unidade de Ginecologia e Obstetrícia do HDGMM.

5.6.1.4 Gestão do projeto

A composição da equipe de implementação, desenvolvimento e gestão do projeto é uma questão que também deve ser definida. Esta equipe será representada por um líder ou coordenador. Esta equipe deverá acompanhar a definição dos termos de referência, quanto aos objetivos e produtos que serão disponibilizados (relatório), no sentido de concretizar as expectativas quanto à geração e formatação destes relatórios. A qualificação destas pessoas deve ser considerada de acordo com os seguintes critérios: no mínimo, um dos membros deve conhecer contabilidade de custos, um membro deve ser do setor financeiro, outras das atividades fins e um técnico de informática. Quanto ao tamanho da equipe e tempo que dedicará ao projeto dependerá da urgência de obter resultados e de quanto de recursos serão disponibilizados para o seu desenvolvimento. A partir destas definições, a equipe deverá organizar encontros para orientação e treinamento quanto a conceitos relacionados ao método ABC, enfim esclarecimentos necessários para que não fiquem dúvidas entre o grupo. Neste momento, é necessário o cuidado de gerar um clima positivo de amizade e comprometimento de todos com o trabalho.

5.6.1.5 Recursos disponibilizados ao projeto

Os recursos deverão cobrir gastos com a equipe responsável, material necessário, treinamentos, seminários, equipamentos como computadores, manuais e software, ou seja, todos os recursos necessários deverão ser disponibilizados para que o trabalho de elaboração do projeto seja concluído. Todos os recursos de implementação e manutenção devem ser considerados no orçamento anual da Secretária Municipal de Saúde. Deverão ser estimados de modo a cobrir todos os gastos pré-definidos para elaboração do projeto.

5.6.1.6 Estruturação do modelo ABC

O desenvolvimento quanto à implantação de um sistema de custos ABC, ocorreu na medida em que se possa dispor de elementos que contribuíssem para o alcance de cada etapa. Um desses elementos facilitadores foi o organograma do hospital definido com a nova estrutura organizacional da unidade, além de um livro denominado Manual de Administração Setorial, com informações detalhadas quanto à natureza, finalidade estrutural, funções, atribuições e competências, qualificação e atribuições do pessoal, rotinas e normas da cada unidade funcional que forma a estrutura organizacional do HDGMM.

A estruturação do modelo ABC seguiu as etapas a seguir comentadas, iniciando-se o processo de cálculo do custo de uma atividade hospitalar.

a) Etapa 1 – Seleção das bases de custos hospitalares

A primeira etapa foi à seleção das bases de custos hospitalares, quanto à definição do tipo de custo, se custo real ou custo padrão. Em reunião com a diretoria, como já mencionado, a opção foi o custo real histórico. Depois de definida a base de custo, a definição seguinte foi quanto ao período de tempo para as informações de custo. Conforme alguns autores são aconselháveis, dados trimestrais, semestrais ou anuais. Quanto a esta definição a opção foi por dados trimestrais, em virtude da dificuldade na coleta de dados. Outro ponto importante foi quanto à definição do ciclo de vida do procedimento médico, como foi dito anteriormente, na área da saúde, muitos dos procedimentos médicos aplicados estão padronizados através de manuais. No caso HGMM seguem-se os praticados pelo SUS.

b) Etapa 2 – Rastreamento dos recursos organizacionais hospitalares

Esta etapa tem por objetivo coletar, junto aos setores responsáveis dados sobre todos os gastos relacionados à pessoal, materiais de consumo, medicamentos e matérias médicas, enfim, todos os gastos realizados no período de outubro, novembro e dezembro de 2007.

O levantamento dos recursos ocorreu em diversos setores. Quando a responsabilidade de pagamento é do hospital, estes foram informados pela unidade financeira; quanto aos pagamentos dos serviços públicos: água, luz e telefone foram informados pelo hospital, mas o pagamento é de responsabilidade da Regional VI; Quanto ao salário dos servidores, verificou-se que o pagamento é de responsabilidade da Secretaria de Administração; quanto aos recursos necessários para oxigênio, manutenção, peças e combustível dos veículos são de responsabilidade da Secretaria de Saúde e foram informados pela célula de custo da citada secretaria; o hospital é responsável pelo pagamento de material, medicamentos e serviços de terceiros. Vale salientar, que independente da responsabilidade pelos pagamentos, todos estes valores foram considerados, visto que são recursos necessários para o desenvolvimento das atividades hospitalares.

Quanto ao agrupamento dos custos, fatores foram considerados quanto à seleção: homogeneidade da medida da atividade e padrões de semelhança. Optou-se por seguir a linha do razão do setor contábil do hospital, onde foi observado se os mesmos eram agrupados seguindo estes fatores. Tem-se como exemplo no grupo Pessoal, salários,

encargos e benefícios; no grupo Instalações, consideram-se o oxigênio, ar comprimido, vácuo, vapor. As categorias de custos escolhidas para o agrupamento foram: pessoal; medicamentos; materiais médicos, depreciação, oxigênio, materiais de consumo, serviços públicos e serviços de terceiros.

O passo seguinte foi rastrear os recursos organizacionais do hospital para as atividades por meio de uma relação causal. O estabelecimento de uma relação causal ocorre quando o recurso é consumido diretamente por uma atividade. Quando existe uma relação causal é possível definir uma medida e esta medida deve ser comum para o recurso e a atividade. No quadro 14 apresentam-se as bases causais típicas mais comuns para os recursos organizacionais hospitalares no HDGMM.

Recursos Organizacionais	base (atributos)
Mão de obra (Pessoal)	tempo/horas
Serviços de terceiros (pessoal)	tempo/horas
Material de consumo	quantidade/grama
Depreciação (tecnologia)	horas/máquina
Instalações	áreas quantidades M ²
Serviços públicos	kWh, litros, impulsos
Máquinas e equipamentos	horas/máquina

Quadro 19 – Bases causais para os recursos organizacionais no HDGMM

Fonte: Elaborado pela autora (2008)

As bases causais apresentadas no quadro 15 indicam o caminho para identificar os custos das atividades de cada unidade funcional. O apontamento das atividades executadas por cada setor se deu através de um roteiro que orientou as entrevistas com os servidores para a coleta de informações que de certa forma iriam contribuir para definição das bases causais das atividades. Buscou-se verificar quais as atividades que o setor executava e seus respectivos tempos de execução.

A partir das atividades mapeadas, fez-se necessário uma descrição detalhada de cada atividade, conferindo a entrada (o que dispara a atividade) e a saída (produto da atividade), quais os profissionais envolvidos e o tempo gasto para sua realização.

Para o rastreamento dos custos com pessoal, foram observados os seguintes aspectos:

- Tarefas realizadas pelo funcionário
- Custos com pessoal relacionado por departamento;
- Base de rastreamento causal.

Para alocar custo com pessoal às atividades, aplica-se percentual de tempo que o pessoal dedica para cada atividade.

Depois do rastreamento de custo com pessoal às atividades, os demais custos rastreados, devem obedecer ao parâmetro apresentado no quadro 13.

Custos não rastreáveis, são considerados custos gerais do departamento, que devem ser alocados às atividades primárias do hospital com base no fator principal do setor. Adotou-se a visão de Ching (2001), considerando-se que em um hospital, o que predomina nos custos é custo com pessoal, podendo-se, em função disto, usar para os custos não rastreáveis o fator direcionador “ tempo”.

c) Etapa 3 – identificação das atividades

Nesta etapa foi necessário desenvolver um dicionário de atividades hospitalares, que contemplasse as atividades mais relevantes. Cada gestor, junto com o seu grupo de trabalho, definiu quais atividades seriam consideradas como relevantes. Esta identificação gerou um dicionário que permitiu o relacionamento e a definição de cada atividade executada, descrita por verbos e seus objetos associados, podendo citar como exemplo: admitir paciente, transferir materiais, comprar materiais, etc. Nesta identificação cada gestor apresentou ao grupo de desenvolvimento do sistema de custo o dicionário de atividade por setor.

d) Etapa 4 – Atribuir custo a cada atividade

Após a definição das atividades, o passo seguinte foi determinar quanto o hospital está gastando em cada uma de suas atividades. As informações foram coletadas no setor financeiro, que classifica os valores por códigos, como salário, materiais de consumo, serviços de terceiros etc. Através destas informações desenvolve um mapa relativo aos recursos de atividades realizadas (recursos: agrupamentos de custos que representam uma função semelhante ou no caso, pessoal com o mesmo perfil de trabalho), estes recursos serão à base de custos para o modelo. Nesta etapa, os geradores de custos associam os gastos às atividades realizadas.

e) Etapa 5 – Identificar os objetos de custos

Nesta etapa, o objetivo é identificar os serviços prestados aos pacientes. O SAME é o setor responsável por coletar e registrar, através das guias de atendimentos, todos os procedimentos realizados no processo de atendimento realizado pelo hospital aos

pacientes. É através destas informações que se calcula o valor do faturamento mensal, referente aos atendimentos realizados no hospital, que envolve todas as atividades realizadas, como essa etapa do processo identifica os serviços prestados e os clientes beneficiados, permite tornar as atividades mais eficientes, bem como calcular a adequada remuneração hospitalar. Outros setores que realizam atividades complementares também devem ser trabalhados para que todos os objetos de custo sejam identificados.

f) Etapa 6 – alocar custos das atividades aos objetos de custos

Nesta etapa, o objetivo foi selecionar geradores de custos da atividade que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes da organização hospitalar. Nesta etapa, buscou-se uma ligação entre as atividades executadas, isto é, os serviços prestados aos pacientes através dos geradores de custos. Um gerador de custo é uma medida quantitativa do resultado de uma atividade. Para obter uma taxa ou um índice de direcionador de custo, divide-se o custo total da atividade pelo direcionador de custo.

Os atendimentos aos serviços de parto, estão apoiados em uma estrutura física de área construída de 138 m² incluindo sala de acesso à sala de parto, ACCR e centro obstétrico. No ambiente físico ACCR, onde se inicia o evento parto, existe um consultório e uma sala de observação; no centro obstétrico, onde ocorre o parto contém seis leitos de pré-parto (P P) e 2 leitos de observação.

O setor possui no quadro de pessoal 27 médicos obstetra, 9 médicos anestesistas e 9 médicos pediatras, perfazendo um total geral de 45 médicos. Quanto ao quadro de pessoal na categoria enfermeiras, são 9 enfermeiras e 30 auxiliares de enfermagem. Este quadro de pessoal pode ser classificado em 54 de nível superior, 9 de nível superior não-médico e 30 de nível médio, sendo 6 de nível médio incompleto, num total de 81 profissionais formando o quadro de pessoal deste setor.

As características e as dificuldades encontradas, não diferem muito da grande maioria dos hospitais públicos brasileiros. A grande demanda pelos serviços públicos de saúde aliada a falta de pessoal, de leitos e leitos de UTI, de medicamentos, bem como o desconhecimento e descontrole das atividades de gestão são fatores que fundamentam a necessidade de implantação de um sistema de custo. Cita-se como exemplo o setor de manutenção, onde não existe controle de horas por serviços executados, quais os materiais utilizados por tipo de manutenção e por serviços executados, dentre outros controles.

O estudo de caso foi realizado com base nos dados financeiros fornecidos pelos diversos órgãos, que de forma direta ou indireta contribuem nos serviços prestados no hospital. Vale ressaltar que o hospital não utiliza nenhum método de custeio. Existe um sistema de controle de estoque de materiais, materiais de manutenção, limpeza, gêneros

alimentícios, medicamentos e materiais médicos, todos classificados conforme sua especificidade. Para determinação do custo unitário, o sistema de estoque utiliza como critério de mensuração dos produtos o custo médio. Este *software* é de responsabilidade de uma empresa contratada chamada THIAGERH.

Outro ponto relevante encontrado foi quanto ao cálculo do valor da depreciação, a forma direta com um único percentual para todos os itens do patrimônio.

Para definir a forma de distribuição dos custos por centros de atividade, o critério mais utilizado na prática é o de se hierarquizar os Departamentos.

No quadro 20 apresentam-se os centros de atividades, agrupados em quatro grupos, nesse processo, o grupo de custos finais recebe os custos dos demais, seguindo a linha das atividades primárias e secundárias.

(GRUPO 1) ATIVIDADE EXCLUSIVAMENTE ADMINISTRATIVA	(GRUPO 2) ATIVIDADE DE APOIO ÀS DIVERSAS ÁREAS	(GRUPO 3) APOIOS ÀS ATIVIDADES PRIMARIAM	(GRUPO 4) ATIVIDADES PRIMÁRIAS
Agrega os centros de atividade representativos dos serviços relacionados às atividades administrativas.	Agregaram os centros de atividade representativos dos serviços relacionados com a manutenção das diversas atividades realizadas no hospital.	Agregam os centros de atividades representativos dos serviços que reúnem as atividades de apoio às atividades fins, Podem ser serviços de diagnósticos e tratamento	Agregam os centros de atividades representativos dos serviços relacionados à atividade fins
Acessórios	Almoxarifado	Centro cirúrgico.	Serviço de clínica médica feminina.
Recursos humanos	Transporte	Centro obstétrico	Serviços de pediatria.
Informática	Farmácia	Serviços de laboratório.	Emergência
Planejamento	Rouparia	Serviço social	Serviço de cirurgia e anestesiologia.
Orçamento	Manutenção	Homoterapia	
Finanças	Nutrição	Serviços de ultra-sonografia.	Serviço de ginecologia e obstetrícia
Contas médicas	Limpeza e Conservação.	Gasoterapia	Ambulatório
Vigilância	SAME	Radiologia	
Compras	Arquivo médico e estatística	Eletrodiagnostico	
Entre outros.	Centro de material e esterilização.	Neonatologia (berçário médio risco).	

Quadro 20 – Classificação dos centros de custos que define as atividades primária e secundária

Fonte: Silva (2006)

Cada grupo identificado representa um setor do hospital que representa um centro de atividades. Para cada centro de atividade existe uma unidade de mensuração específica. Desta forma, é apresentado um detalhamento das atividades envolvidas em cada centro, por grupo, como também sua unidade de mensuração.

A seguir, apresenta-se o quadro 21 dos grupos por centro de atividade com suas respectivas unidades de mensuração, proposto para o HDGMM.

Grupo 1: Centro de Atividades Administrativos.	
Setores/atividades relacionadas ao grupo 1	Unidade de mensuração
Contabilidade; Diretoria geral; Materiais; Orçamento/ finanças; Serviços de pessoal;	Utiliza-se como parâmetro de comparação o montante dos custos diretos dos centros de atividades do período. Neste caso o montante dos custos diretos é calculado por Hs. Trabalhadas, pois trata-se de serviços.
Grupo 2: Centro de atividades base.	
Setores/atividades relacionadas ao grupo 2	Unidade de mensuração
Condomínio: manutenção predial, vigilância, telefonia, recepção, coleta de resíduos, jardinagem, dentre outras áreas/atividades.	M ² de área útil ocupada pelos demais centros de atividades.
Nutrição e dietética: custos com pessoal envolvido, e estrutura para realização das refeições do hospital e do lactário bem como o custo de distribuição.	É aplicados coeficiente de ponderação com o seguinte critério; Almoço: Peso: 4 Jantar: Peso: 3 Desjejum: Peso: 1 Lanche Peso: 2 Ceia: Peso: 1 Mamadeira: Peso: 2
Transporte: custos com a frota de veículos do hospital e pessoal envolvido.	Km rodado por centro de atividade
Limpeza: materiais e pessoal relacionados ao serviço bem como serviços de terceiros contratados para este fim.	M ² de área limpa por centro de atividade
Almoxarifado: custos relativos ao recebimento, armazenamento, controle e distribuição de materiais.	Valor fornecido/distribuídos.
Manutenção: relativa ao prédio e equipamentos.	Hora de trabalho aplicados e no caso dos materiais empregados estes são alocados diretamente para o centro de atividade solicitante.
Rouparia	Rastreia para os centros de atividades que utilizam o serviço a partir do kg de roupa distribuída
Farmácia.	Rastreio correspondente aos centros de atividades geradores de pedidos de medicamentos.
Centro de material e esterilização: recepção, preparação, esterilização, estocagem e distribuição de materiais esterilizáveis.	Pacote ponderado, o setor possui unidade de ponderação para cada setor que se utiliza os materiais bem como níveis de estoques necessários para cada tipo de pacote/setor. Dividindo-se em: Pacote pequeno: peso 1 Pacote médio: peso 2 Pacote grande: peso 3
SAME: serviços relacionados ao cadastramento, abertura de prontuários, controle, arquivos e separação dos mesmos.	Número de prontuários manuseados.
Grupo 3: Centro de atividades auxiliares	
Setores/atividades relacionadas ao grupo 3	Unidade de mensuração.
Gasoterapia: consumo, distribuição e manutenção de gases e oxigênio aos pacientes.	Número de pacientes/dia da internação e da UTI Número de pacientes/dia dos centros cirúrgicos. Número de nebulizações ambulatoriais.

Serviço social	Número de paciente-familiares assistidos rastreados entre os centros solicitantes.
Hemoterapia	Através da seguinte ponderação: Unidade transfusional adulto: peso 1 Unidade transfusional pediátrica: peso 0,5
Radiologia	Rateio dos custos pelo número de exames realizados por centros de atividade solicitante.
Ultra-sonografia	Rateio dos custos pelo número de exames realizados por centros de atividade solicitante.
Laboratório de patologia clínica.	Rateio dos custos pelo número de exames realizados por centros de atividade solicitante.
Eletrodiagnostico.	Ponderação considerando o tempo de realização, material empregado e preço de mercado do exame.
UTI	Numero de pacientes/dia por clínica a qual o mesmo está sendo atendido.
Neonatologia: UTI neonatal.	Número de pacientes/ dia alocado ao alojamento conjunto.
Centro cirúrgico: inclui custo de anestesiologia excluído materiais passíveis de indenização.	Horas de cirurgia informadas.
Centro obstétrico	Horas por parto
Grupo 4: Centro de atividades finais.	
Setores/atividades relacionadas ao grupo 4	Unidade de mensuração.
Clínica médica masculina.	Numero de pacientes/dia
Clínica medica feminina.	Numero de pacientes/dia
Clínica pediátrica.	Numero de pacientes/dia
Clínica cirúrgica I e II	Numero de pacientes/dia
Alojamento conjunto.	Numero de pacientes/dia
Ambulatório.	Numero de consultas e retorno de consultas realizadas.
Emergência	Numero de atendimentos realizados.
Grupo 5: Centro de atividade de produção ou inaplicáveis.	
Setores/atividades relacionadas ao grupo 5	Unidade de mensuração.
Água	Valor conforme fatura calculada em m ³ .
Luz.	Valor conforme fatura calculada em Walt
Telefone	Valor conforme fatura, distribuídos por setor que utiliza o referido número.
Depreciação	Valor depreciado conforme bens patrimoniais do setor.

Quadro 21 – Classificação centros de atividades e respectivas unidades de mensuração

Fonte: HDGMM (2007)

O quadro 21 classifica os centro de custos, seguindo o organograma do hospital, apresentam-se em: centros de atividades administrativos, centro de atividades base, centro de atividades auxiliares, centro de atividades finais e os centros de custos

inaplicáveis. É à partir desta classificação que determinamos os custos diretos e indiretos, custos do procedimento médico, custos das diárias etc.

g) Etapa 7-Cálculo do custo das atividades

Esta etapa é o momento de direcionar os recursos consumidos às atividades desenvolvidas. Primeiramente, faz-se a alocação direta, ou seja, identificam-se os recursos diretamente utilizados por cada atividade. Quando não for possível a alocação direta, procura-se a melhor relação entre sua ocorrência e o volume de trabalho da atividade. Quando não encontrar uma relação, esses custos devem ser alocados ao hospital como um todo, pois os preceitos do ABC não aceitam rateios arbitrários. A figura 18 demonstra que todos os custos da organização serão transferidos às atividades, quando existir uma relação entre estes custos e as atividades.

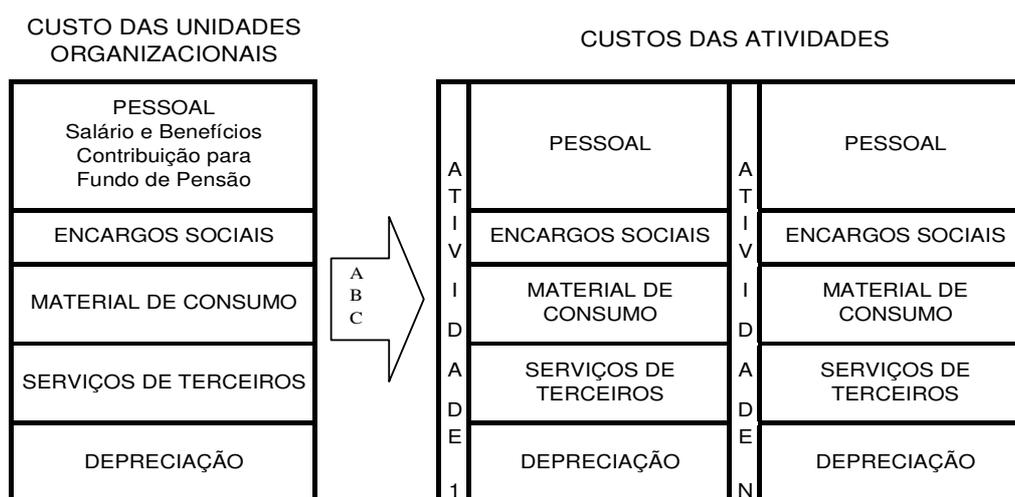


Figura 18 – Custeio baseado em atividades para os hospitais municipais de Fortaleza

Fonte: Adaptado, Peter (2007)

Nesta etapa, para o tratamento dos custos indiretos é necessário estabelecer a relação destes com os objetos de custo, por meio dos direcionadores de primeiro e segundo estágio. Como a atividade analisada é o evento “parto”, para a determinação dos direcionadores, o trabalho restringiu-se aos de segundo estágio. Para os direcionadores de segundo estágio, conforme o modelo e em função de ser uma empresa prestadora de serviços o fator tempo foi considerado como direcionador mais favorável.

Cada centro de atividade representa um grupo que possui uma unidade de mensuração específica conforme apresentado anteriormente. O detalhamento das atividades

envolvidas em cada centro por grupo, sua unidade de mensuração, observando as atividades do setor, conforme estrutura organizacional, são a seguir apresentados na tabela 18, compreendendo os dados financeiros referentes à unidade em que ocorre o evento “parto” no período de outubro a dezembro de 2007.

Tabela 13 – Gastos do evento parto

GASTOS	MESES		
	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
PESSOAL			
Pessoal Servidor (PMF)	130.323,73	131.699,06	146.727,81
Encargos sociais	37.616,48	38.509,50	45.554,43
Pessoal serviço prestado	17.514,65	33.177,18	20.673,01
Encargos sociais	595,61	675,79	689,92
Pessoal terceirizado	5.304,33	5.382,53	6.259,35
Encargos sociais	1.920,24	1.187,17	1.984,40
TOTAL PESSOAL	193.275,04	210.631,23	221.888,92
MATERIAIS DE CONSUMO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
Material de consumo em geral	581,09	690,42	582,5
Material médico hospitalar	6.870,74	4.500,06	6.373,01
Medicamentos	4.924,15	3.460,22	4.291,63
TOTAL MATERIAIS DE CONSUMO	12.375,98	8.650,70	11.247,14
SERVIÇOS DE TERCEIROS	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
SERMÉDICA	375	375	375
AMED	400	400	400
TECMÉDICA	1.633,33	1.320,00	1.364,00
TOTAL SERVIÇOS DE TERCEIROS	2.408,33	2.095,00	2.139,00
DEPRECIÇÃO	733,22	659,9	593,91
TOTAL DEPRECIÇÃO	733,22	659,9	593,91
TOTAL GERAL	208.792,57	222.036,83	235.868,97

Fonte: HGMM (2007).

Os gastos registrados na Contabilidade seguem critérios como: códigos de despesas, códigos dos elementos de despesas, formas ou modelos contábeis exigidos pelo sistema utilizado no hospital, que de certa forma direcionam ou definem os dados financeiros. Quanto às outras informações coletadas, foram agregadas por quantidade e valor, conforme a unidade organizacional que efetivamente causou. Para a obtenção dos dados foram realizadas as etapas relatadas, por grupo de gasto.

i) Gastos com pessoal

A coleta dos gastos com pessoal efetivo se deu de forma direta, na folha de pagamento relativa aos três meses analisados. Tais dados apresentaram-se selecionados por nome e unidade de lotação. Quanto ao grupo de pessoal (serviço prestado), contratado de forma temporária para suprir a carência do hospital foram apresentados por unidade de

lotação e tipo de profissional, destacando os encargos sociais obrigatórios. Quanto aos serviços de terceiros contratados através de licitação os dados apresentados foram quantificados, por categoria profissional e por unidade de lotação. Desta forma, foi possível calcular o valor do custo com pessoal terceirizado baseado no salário por categoria profissional contratada e escala, no período em questão. Nesta relação, gastos com pessoal foram consideradas todas as vantagens recebidas como também os encargos sociais respectivos.

ii) Gastos com material de consumo

Em relação aos gastos com material de consumo, os dados foram coletados através de informações geradas por um sistema de controle de materiais e medicamentos. As informações são apresentadas por setor e por grupo de materiais, como: material de consumo, material de expediente, material de limpeza, entre outros. Vale salientar, que neste mesmo relatório constam as entradas de material permanente que não foram considerados na pesquisa por se tratarem de investimentos. Quanto aos gastos com medicamentos e materiais médicos, as informações foram coletadas no setor de farmácia local onde este tipo de material é controlado através deste mesmo sistema.

iii) Gastos com serviços de terceiros

Quanto aos gastos com serviços de terceiros foram considerados os serviços contratados por licitação como serviços de lavanderia, limpeza e vigilância; serviços públicos como: água, luz e telefone, que apresentam indefinição, mas que por sua relevância também foram incluídos. Serviços como à coleta do lixo, determinados serviços de laboratório, serviços de manutenção de veículos, abastecimentos de veículos são gastos relacionados ao hospital, mas que ficam sob a responsabilidade de outros órgãos da PMF.

Serviço de manutenção de equipamentos, por se tratar de um contrato de valor fixo, não existe a preocupação de registrar qual o setor beneficiado que gerou o custo, registrando-se os equipamentos, nos quais os serviços de manutenção foram executados. Em função disto, também foram encontradas dificuldades na alocação desses custos às unidades organizacionais. O custo de serviços de limpeza e vigilância não foi possível definir uma relação direta com os setores do hospital, são valores que, mensalmente, é apresentado calculado de forma específica que se torna impossível correlacionar às atividades aos setores de forma geral, pelo fato de não existir controle do serviço executado, por unidade organizacional.

Quanto aos serviços públicos, água e luz, cada um apresenta sua fatura de forma sintética, isto é, para o hospital como um todo, tornando-se impossível fazer uma relação direta

com os setores do hospital. A coleta de lixo hospitalar ocorre da mesma forma, havendo apenas um controle das quantidades, mas não se registra a origem.

Quanto aos serviços de telefonia, tentou-se agregar pelos números de telefone, mas não foi possível, pois o valor mais significativo era distribuído por ramais, interferindo na definição por setor do hospital. Quanto aos serviços de manutenção dos veículos não há nenhum registro destes valores no hospital, até porque a responsabilidade pela manutenção dos veículos é de outro órgão da prefeitura, local onde os valores foram coletados.

No caso da lavanderia, o hospital faz apenas o controle do material entregue e recebido como um todo, também não existindo controle na distribuição da roupa por setores do hospital.

Quanto ao item depreciação, vale salientar, que apesar do valor de depreciação ser calculado, mesmo de forma parcialmente incorreta, estes valores não são registrados por setor, e sim no hospital como um todo. Entretanto, foi possível calcular, em função dos bens patrimoniais serem registrados em cada setor.

h) Desenvolvimento do processo

Nesta etapa foi estabelecido um mapeamento das atividades, possibilitando que se crie um fluxograma com todas as tarefas que formam a atividade. É uma forma mais fácil de visualização e de determinação dos fatores que desencadeiam a entrada e a saída da atividade.

Para desenvolver este mapa de atividades e desenhar este fluxo, foi necessário realizar visitas ao HDGMM e fazer questionamentos a funcionários, bem como entrevistas, com o objetivo específico de entender e conhecer as atividades e o processo de execução do evento “parto”, objeto de estudo.

A figura 19 apresenta o fluxo do processo “parto” no HDGMM,

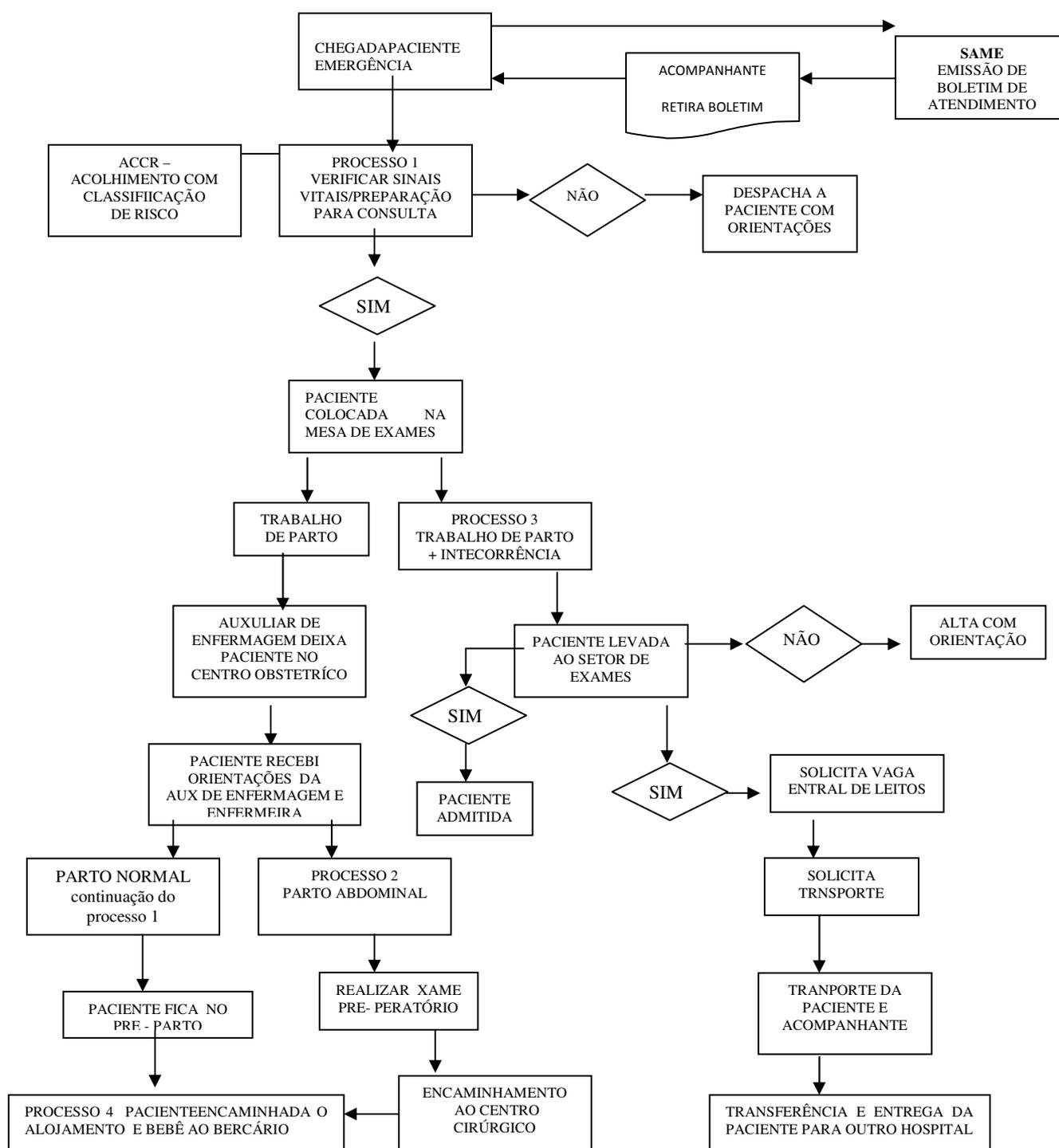


Figura 19 – Fluxo das principais atividades desencadeadas no evento parto
Fonte: Elaborado pela autora (2008)

A figura 19 apresenta o fluxo das principais atividades desencadeadas pelo evento “parto” no HDGMM. Observa-se que o evento tem início no setor de emergência e que, conforme o fluxo existe quatro processos distintos. Os processos um e dois serão descritos e mapeados, pois constituem de fato objeto de estudo específico deste trabalho, levando em consideração o evento parto normal. Quanto aos processos três e quatro não

serão abordados porque podem ou não ter sido desencadeados pelo evento parto, como também por outros eventos como pós-abortamento ou pós-curetagem que representam outra gama de transações e atividade, bem como, outros tipos de procedimentos médicos e hospitalares.

As atividades relacionadas ao evento “parto” são desencadeadas nos seguintes pontos: no Acolhimento com controle de risco (ACCR) “Triagem” onde se classifica o risco, no Centro Obstétrico e no Alojamento Conjunto. O centro de triagem ACCR e o Centro Obstétrico ocupam o mesmo espaço, embora cada uma destas áreas tenha sua própria técnica de atendimento. Já em relação à estrutura de pessoal, em alguns casos, existe o duplo atendimento, pois alguns profissionais, como a chefe do setor de enfermagem atendem, simultaneamente, à duas ou mais áreas.

Para realizar o mapeamento do processo atual, foram utilizadas algumas estratégias como: leitura e classificação das atividades apresentadas no Manual de administração setorial do HDGMM e visita aos setores: ACCR, Centro Obstétrico e Alojamento Conjunto, para observação e entrevistas, e por fim, a coleta das anotações feitas nos roteiros de informações. Para melhor entendimento, determinou-se que o fim do processo parto seria na disposição da paciente para encaminhamento ao alojamento conjunto.

Conforme dados obtidos por meio de entrevistas com a chefe do setor de obstetrícia, a parturiente quando recebida no setor de emergência é encaminhada à sala de parto, onde é acolhida no Acolhimento com controle de risco (ACCR) para “triagem” por uma auxiliar de enfermagem, ocasião em que são verificados os sinais vitais. Em seguida, é colocada em uma mesa de exames e o médico obstetra após uma avaliação vai dizer se a paciente vai ficar internada ou não.

No caso de internação, é oferecida a parturiente uma higienização, com troca de roupa, colocando-se a camisola do hospital, sendo levada pela auxiliar de enfermagem para a sala de parto, onde é apresentado pelo nome, aos demais funcionários do setor: auxiliar de enfermagem e enfermeiras.

Se a parturiente estiver no início de trabalho de parto fica em um P P onde recebe as orientações quanto ao parto e quanto ao uso dos acessórios: bola gigante e o cavalinho que proporciona mais conforto. É oferecido um banho morno e se o médico tiver prescrito dieta líquida é também oferecido água ou suco.

Enquanto a parturiente estiver internada na sala de parto, poderá submeter-se a alguns exames como: cartitocografia, ultra-sonografia, exames laborais como sangue e urina, como também o teste rápido para HIV, que é oferecido a todas as gestantes que não fizeram ou que apesar de terem feito durante o pré-natal não conseguiram trazer o resultado antes de vir para o hospital.

É bem freqüente a presença de acompanhante do sexo feminino para a parturiente. Durante todo o trabalho de parto as pacientes são assistidas 24 horas por um obstetra, um neonatologista, enfermeiras e auxiliares de enfermagem.

São oferecidas massagens relaxantes, ocasião em que a parturiente começa a receber informações referentes ao processo de parto. Quanto ao parto, poderá ser normal ou abdominal. É uma definição do obstetra que dependerá do andamento e situação da parturiente. Após o parto, a paciente recebe explicações quanto ao início do aleitamento materno e após algumas horas é encaminhada ao alojamento conjunto.

Quanto ao detalhamento do processo "1" que se inicia na triagem onde os auxiliares de enfermagem recepcionam a parturiente. Os profissionais especializados examinam a parturiente para identificar esta está ou não em trabalho de parto, e avaliam as condições físicas de ambos, parturiente e feto. Caso a parturiente ainda não esteja na hora do parto, recebe orientações sobre o momento correto de retornar ao hospital e volta para casa. Se a parturiente estiver em condições do parto, é feita sua internação sendo encaminhada ao centro obstétrico e executados os procedimentos iniciais necessários.

Os procedimentos necessários para atender as parturientes são atividades executadas por diferentes profissionais, sendo os trabalhos divididos em tarefas e atividades distintas. Os quadros a seguir apresentam as principais tarefas, separadas por tipo de executor, identificadas na pesquisa como necessárias para atender ao evento parto sem complicações.

É necessário ressaltar que, conforme o grau de urgência ou de especificidade do atendimento, algumas tarefas executadas na ACCR, podem ser eliminadas ou novas tarefas poderão ser descritas e adicionadas, conforme o caso específico. A paciente pode ser encaminhada ao centro obstétrico ou até mesmo, caso ocorra uma mudança drástica no estado de saúde da paciente, esta deverá ser encaminhada a outro hospital.

O quadro 22 apresenta as tarefas executadas pelo profissional auxiliar de enfermagem, mostrando o seu envolvimento no decorrer do trabalho de parto.

ACCR			
EXECUTOR: TÉCNICO DE ENFERMAGEM.			
Aplicável em		Tarefas.	Periodicidade
*PN	**PC		
X	X	Recepcionar a parturiente, avaliar prioridade ou não de atendimento.	- quando solicitado
X	X	Chamar o obstetra no Centro Obstétrico	- 1 vez (ou mais)
X	X	Verificar sinais vitais	- 1 vez - quando solicitado
		Orientar, fornecer roupa e encaminhar para banho.	- 1 vez
X	X	Preencher formulários	- 1 vez - se necessário
X	X	Orientar parturiente e acompanhante (trabalho de parto, rotinas do hospital dentre outros) e esclarecer dúvidas.	- 1 vez - Se necessário
X	X	Executar prescrição médica	- Quando prescrito
X	X	Identificar e guardar pertences pessoais durante permanência da parturiente no centro obstétrico	- 1 vez
X	X	Encaminhar para o centro obstétrico	- Se necessário
CENTRO OBSTÉTRICO/ paciente internada ou em observação.			
FASE: PERÍODO DE DILATAÇÃO			
Relacionada ao binômio			
X	X	Recepcionar gestante e companheiro	- 1 vez
X	X	Receber dados verbais e/ou escritos	- 1 vez
X	X	Registrar dados da parturiente em livro específico	- 1 vez
X	X	Preencher relatório	- Quando necessário
X	X	Encaminhar a gestante e acompanhante para sala de P.P	- 1 vez
X	X	Fornecer orientações à parturiente e ao acompanhante	- 1 vez - Sempre que necessário
X	X	Executar prescrição da enfermagem e médica	- 1 vez
X	X	Controlar sinais vitais:	1/1 hora
		Pressão Arterial e Pulso	4/4 horas
		Temperatura - bolsa integra	2/2 horas
		Temperatura - bolsa rota	2/2 horas
X	X	Estimular a deambulação da parturiente	- 1 vez
X	X	Estimular e manter a higiene da parturiente e da sala de P.P durante todo o processo.	- 1 vez
X	X	Organizar o prontuário e realizar registros	- 1 vez
FASE: PERÍODO EXPULSIVO			
Relacionadas ao recém nato			
X	X	Realizar cuidados com recém nato	- 1 vez
X	X	Observar sinais de hipotermia	- Durante o processo
X	X	Preencher impresso do recém nato	- 1 vez
X	X	Chamar neonatologista	- 1 vez

X	X	Auxiliar neonatologista com primeiros cuidados ao recém-nascido	– Durante o processo
Relacionadas à parturiente			
X	X	Assistir ao parto	– Durante o processo
X	X	Colher assinatura de termo de consentimento no caso de Analgésica	– 1 vez
X	X	Ajustar a posicionar da parturiente na mesa de parto	– Durante o processo
X	X	Reforçar orientação sobre período de expulsão	– Durante o processo
X	X	Estimular acompanhante a apoiar parturiente	– Durante o processo
X	X	Preparar mesa com material necessário	– Durante o processo
X	X	Auxiliar enfermeiro e médicos na paramentação	– Durante o processo
X	X	Controlar período de dequitação	– Durante o processo
X	X	Preencher impresso da puérpera	– Durante o processo
FASE: PERÍODO DE GREENBERG			
X	X	Realizar rotinas do período de Greenberg (1 hora após o parto)	– Durante o processo
X	X	Ajudar no aleitamento materno	– 1 vez
X	X	Cumprir prescrição médica	– Durante o processo
X	X	Realizar desinfecção da sala e de materiais após parto	– Durante o processo
X	X	Realizar reposição dos materiais e medicamentos utilizados	– Durante o processo
X	X	Encaminhar alta do ACCR ou centro obstétrico e transferência para Alojamento Conjunto	– 1 vez

Quadro 22 – Mapeamento das tarefas realizadas na ACCR e no centro obstétrico - função técnico em enfermagem
Fonte: HDGMM

O quadro 22 representa as tarefas executadas na ACCR “triagem”, e no centro de obstétrico, relacionadas aos serviços de técnicos de enfermagem, mostrando a periodicidade por cada tarefa executada. Vale salientar que esta é a participação do técnico de enfermagem, mas não significa que em momentos de ausência de determinado profissional da equipe esta possa assumir, tarefas que tenha capacidade de desempenhar, pois são atribuições de um grupo de trabalho onde as tarefas podem ser compartilhadas.

O quadro 23 a seguir apresenta as tarefas executadas pelo profissional na função de enfermagem, mostrando o seu envolvimento no decorrer do trabalho de parto.

CENTRO OBSTÉTRICO/ paciente internada ou em observação.			
TIPO DE EXECUTOR: ENFERMEIRA			
Aplicável em		Tarefas	Periodicidade
*PN	**PC		
FASE: PERÍODO DE DILATAÇÃO			
Relacionada ao binômio			
X	X	Recepcionar gestante e companheiro	– Quando necessário
X	X	Receber dados verbais e/ou escritos	– Quando necessário
X	X	Preencher relatório	– Sempre
X	X	Fazer prescrição da enfermagem	– Quando necessário
X	X	Fornecer orientações a parturiente e acompanhante	– Quando necessário
X	X	Controlar dinâmica uterina	– Periodicamente
X	X	Controlar sinais vitais: (Pressão Arterial e Pulso);(Temperatura da bolsa íntegra e bolsa rota)	– Periodicamente
X	X	Estimular a deambulação da parturiente	– Sempre que possível
X	X	Organizar o prontuário e realizar registros	– Durante o processo
FASE: PERÍODO EXPULSIVO			
Relacionadas ao recém nato			
X	X	Assistir ao recém nato	– Durante o processo
Relacionadas à parturiente			
X	X	Auxiliar no procedimento de parto	– Durante o processo
X	X	Colher assinatura de termo de consentimento no caso de analgésica	– Se necessário
X	X	Ajudar a parturiente na mesa de parto	– Durante o processo
X	X	Orientar e acomodar o acompanhante na sala de parto	– Durante o processo
X	X	Controlar sinais vitais	– Durante o processo
X	X	Estimular o início precoce do aleitamento	– Durante o processo
X	X	Controlar dinâmica uterina	– Durante o processo
X	X	Acompanhar período de dequitação	– Durante o processo
X	X	Realizar histórico e prescrição da enfermagem	– Durante o processo

Quadro 23 – Mapeamento das tarefas realizadas no Centro obstétrico – função da enfermagem

Fonte: HDGMM

O quadro 23 descreve as tarefas executadas por enfermeiras no Centro obstétrico. Quanto às tarefas da enfermeira no ACCR não foram apresentadas por que este profissional não participa neste momento do parto. Quanto à periodicidade apresentam-se

com alguns detalhes, tarefa normalmente de responsabilidade de outro executor usa-se a expressão “se necessário” nas rotinas de trabalho dos técnicos de enfermagem ou médicos obstetras.

Quanto ao quadro 24 descreve as tarefas executadas pelos médicos obstetras na ACCR.

Mapeamento das tarefas realizadas no ACCR - médicos.			
TIPO DE EXECUTOR: MÉDICO - OBSTÉTRA.			
Aplicável em		Tarefas	Periodicidade
*PN	**PC		
FASE: PERÍODO DE DILATAÇÃO.			
Relacionamento ao binômio			
X	X	Verificar se a gestante está ou não em trabalho de parto(fase ativa)	– Sempre
X	X	Diagnosticar a idade gestacional - pré-termo, à termo, pós - termo ***	– Sempre
X	X	Certificar-se do estado geral da paciente	– Sempre
X	X	Observar as condições fetais	– Sempre
X	X	Estudar e comprovar a possibilidade do parto vaginal	– Sempre
X	X	Verificar se a evolução do parto é normal ou não	– Sempre
X	X	Julgar as próprias condições para atender o parto	– Sempre
X	X	Preencher prontuário médico	– Sempre
X	X	Prescrever medicação	– Sempre
X	X	Solicitar exames laboratoriais	– Sempre

Quadro 24 – Mapeamento das tarefas realizadas ACCR “triagem” – função médico obstetra
Fonte: HDGMM

Neste quadro como se pode observar o médico estará sempre de alerta para qualquer situação específica que possa ocorrer durante permanência no ACCR.

Quanto ao quadro 25 descreve as tarefas executadas pelo médico obstetra no centro obstétrico. O quadro mostra todo o seu envolvimento no decorrer do trabalho de parto.

Mapeamento das tarefas realizadas no centro obstétrico - médicos.			
TIPO DE EXECUTOR: MÉDICO - OBSTÉTRICO.			
Aplicável em		Tarefas	Periodicidade
*PN	**PC		
FASE: PERÍODO DE DILATAÇÃO.			
Relacionamento ao binômio			
X	X	Controlar sinais vitais do feto.	Periodicamente
X	X	Verificar dinâmica uterina.	Periodicamente
X	X	Acompanhar estado geral da paciente.	Periodicamente
X	X	Controlar período expulsivo.	- Durante o processo
X	X	Realizar prescrição médica.	- Quando necessário
X	X	Preencher prontuário médico.	Periodicamente
X	X	Solicitar exames complementares.	- Quando necessário
X	X	Estabelecer tipo de procedimento de parto - normal ou cesárea.	- Durante o processo
X	X	Solicitar encaminhamento para sala/cirurgia.	- Quando necessário
FASE: PERÍODO EXPULSIVO.			
Relacionadas ao binômio.			
X	X	Realizar o parto propriamente dito.	- 1 vez
X	X	Entregar recém nato neonatologista.	- 1 vez
X	X	Realizar prescrição médica e registro no prontuário.	- Durante o processo
X	X	Acompanhar o período de dequitação.	- Durante o processo
X	X	Autorizar alta para transferência para o alojamento conjunto	- 1 vez
TIPO DE EXECUTOR: MÉDICO - NEONATOLOGISTA.			
FASE: PERÍODO EXPULSIVO.			
X	X	Receber recém nato do obstetra.	- 1 vez
X	X	Realizar primeiros cuidados com recém nato.	- Durante o processo
X	X	Estimular a participação do acompanhante durante o atendimento.	- Durante o processo
X	X	Fazer prescrição médica e registro no prontuário.	- 1 vez
X	X	Liberar recém nato para ficar com a mãe caso não haja complicação.	- 1 vez

Quadro 25 – Mapeamento das tarefas realizadas no centro obstétrico – função médico obstetra

Fonte: HDGMM

Apresentado o detalhamento das principais tarefas realizadas na ACCR e no centro obstétrico e seus respectivos executores do evento parto normal (processo 1) As considerações descritas são relacionadas aos partos em que a mãe e o filho não sofrem complicações durante todo o processo. Outro ponto que vale ressaltar é que, no caso de parto normal e cesariano o acolhimento e a triagem ocorrem no mesmo ambiente, mas, caso ocorram complicações a parturiente é transferida para o centro cirúrgico, por decisão

medica, no momento da avaliação, ocasião em que se toma a decisão para parto cesariano. O parto normal e o parto cesariano são realizados em salas próprias para este fim, cada uma possuindo especificações próprias.

Para definir o tempo necessário para o parto normal, conforme comentado, a permanência começa na chegada da paciente e vai até uma hora após o parto propriamente dito (período expulsivo).

A figuras 20 apresentam as atividades de relaxamento aplicadas às pacientes.



Figura 20 – Etapas de relaxamento do evento parto na sala ACCR e Centro obstétrico

Fonte: Pesquisa direta (2008)

Todas as pacientes, durante o processo de parto, passam por esta etapa de relaxamento. Estes equipamentos contribuem para redução das dores e para o parto normal.

A figura 21 apresenta a sala que ocorre o parto normal



Figura 21 – Imagem de uma sala de parto normal

Fonte: Pesquisa direta (2008)

A figura 21 apresenta a sala para o evento parto normal, esta sala faz parte de um conjunto de ambientes que formam o centro obstétrico,

Durante a pesquisa de campo, observou-se à estrutura física apresentada e o quadro de pessoal que trabalha no setor. As anotações quanto a estas informações foram estabelecidas a partir de entrevista com a chefe da equipe do setor de enfermagem, bem como, por observação realizada durante a visita ao setor pesquisado, visando validar as informações obtidas nas entrevistas.

O quadro 26 apresenta a estrutura de pessoal e a estrutura física do HDGMM, relacionadas ao processo “parto”.

LOCAL	ESTRUTURA DE PESSOAL	ESTRUTURA FÍSICA
ACCR TRIAGEM OBSTÉTRICA	1 técnico em enfermagem – noite; 1 técnicos em enfermagem – dia; 1 obstetras – 24 horas/dia .	1 consultórios completos 1 sala de observação
CENTRO OBTÉTRICO	1 enfermeira – diurno; 2 obstetras – um diurno outro noturno; 1 neonatologista – diurno; 1 anestesista – diurno; 4 técnicos em enfermagem – por turno.	6 leitos de pré-parto, em 4 quartos, com cadeira para acompanhante; 2 leitos de observação, 1 quarto com cadeira para acompanhante
LOCAL	ESTRUTURA FISICA	
CORREDOR	1 corredor ,onde os cavalinhos são dispostos para estimular o trabalho de parto 1 corredor que permite a paciente um pouco de espaço para andar foi identificado duas bolas gigantes projetados para dar mais conforto ao trabalho de parto	

Quadro 26 – Estrutura de pessoal e estrutura física do evento parto.

Fonte: Pesquisa direta (2008)

Após a identificação de todos os recursos necessários para execução do evento parto normal, constatados os recursos humanos, tecnológicos e instalações no ACCR, fatores que validam o processo mapeado, sem deixar dúvidas quanto a estas condições, o próximo passo foi identificar e estabelecer as atividades do evento “parto”, de forma completa, com a participação conjunta de todos os profissionais que fazem parte do processo.

Nesta etapa, optou-se por descrever as tarefas como um todo. Uma forma de compreensão do processo, porém, por decisão o final do processo é exatamente após o parto, quando são disparadas outras atividades, optou-se por um baixo grau de detalhamento. Justifica-se esta opção, pois desta forma, simplifica-se o processo de implementação, em razão de fatores, como: limitações de recursos e tempo para a execução desta etapa e também pelo fato de que não afetaria a operacionalização dos objetivos estabelecidos na pesquisa.

O quadro 27 apresenta as atividades realizadas, o que dispara a entrada (início da atividade), o que determina a saída (fim da atividade) e quais os envolvidos na execução da atividade.

Relação das Atividades Realizadas, seu disparador de entrada e saída e os envolvidos na sua execução.			
Atividades	Entrada	Saída	Executor
Receber Parturiente	Emergência	Encaminhar p/avaliação clínica	Téc. De Enf
Realizar e registrar avaliação clínica e prescrição de triagem obstétrica	Parturiente encaminhada	Encaminhamento e prontuário médico	Obst.
Encaminhar Parturiente para o centro obstétrico	Parturiente em observação	Parturiente iniciado processo de parto na triagem	Enf. Ou Téc.
Receber Parturiente da ACCR "triagem"	Parturiente encaminhada da triagem	Parturiente Internada no Centro Obstétrico	Téc. Ou Enf.
Realizar e registrar consulta de enfermagem	Parturiente encaminhada	Registro dados e prescrição de enfermagem	Enf.
Executar prescrição médica	Parturiente encaminhada	Parturiente em observação	Téc.
Orientar Parturiente e acompanhante e fazer registros e comunicações	Parturiente internada no Centro Obstétrico	Parturiente acomodada na sala de Pré-Parto	Enf. Ou Téc. Enf.
Acompanhar evolução do trabalho de parto	Parturiente acomodada na sala de Pré-Parto	Parturiente em fase expulsiva de parto	Obst., Enf e Téc
Limpar leito	Paciente encaminhada para sala de parto	Sala pronta para novo atendimento	Téc.
Preparar sala e assistir ao trabalho de parto	Parturiente em fase impulsiva de parto	Paciente encaminhada para Sala de Observação éc.	Obst. Néon. Anest.* Enf. Téc.
Preparar sala e assistir ao Recém Nato	Nascimento	Sala de Observação	Néon. Enf. Téc.
Limpar salas (parto e berçário)	Binômio encaminhado para sala de observação	Salas prontas para novo atendimento	Téc.
Controlar período de Greenberg	Binômio (Puérpera e Recém-Nato) vindo da sala	Término do período de Greenberg	Enf. Téc.
Alta do Centro Obstétrico	Final do período de Greenberg	Encaminhamento para o alojamento conjunto	Téc. Enf.

Quadro 27 – Relação das Atividades Realizadas, seu disparador de entrada e saída e os envolvidos na execução do evento parto.

Fonte: HDGMM.

Após a definição das atividades envolvidas no parto, em reunião conjunta com os profissionais envolvidos: a chefe de enfermagem, um obstetra e uma auxiliar de enfermagem, discutiu-se qual o tempo necessário para executar cada uma das tarefas sob

as respectivas responsabilidades. A questão do tempo foi definida após a observação de alguns partos realizados.

Na reunião seguinte, com as observações feitas e seguindo a experiência de cada um, foi definido o tempo de realizar o parto normal. Na definição do tempo foram considerados os seguintes parâmetros: um parto normal, uma mulher ativa no processo de parto bem como a filosofia do parto humanizado. A medida de conforto e o tempo ideal esperado para a evolução do trabalho de parto, foi definido em média de 7 a 9 h. Na realidade, há uma diversidade de fatores que influenciam na questão do tempo, como: mulher passiva, acamada, primeiro filho, segundo filho, motivo pelo qual apresentam-se a tabela 19, com o cálculo das estimativas realizadas.

Tabela 14 – Cálculo das horas trabalhadas por especialista/atividade - para parto normal

Parto normal					
Atividade					Tempo/total
Atividades do parto	Enf.	Neo.	Obst	Téc.	
Receber Parturiente na ACCR				0,0233	0,0233
Realizar e registrar avaliação clínica e prescrição de triagem obstétrica			0,567		0,5666
Encaminhar Parturiente para a sala de parto "Centro Obstétrico"				0,2567	0,2567
Receber Parturiente da ACCR	0,2299				0,2299
Realizar e registrar consulta de enfermagem	0,4999				0,4999
Execução e registrar execução da prescrição médica				0,5	0,5
Orientar Parturiente e acompanhante e fazer registros e comunicações	0,243			0,3333	0,5763
Acompanhar evolução do trabalho de parto	0,587		0,859	0,9912	2,4371
Limpar leito				0,1667	0,1667
Preparar e assistir ao trabalho de parto	0,512	0,4512	0,512	0,9	2,3755
Preparar sala e assistir ao Recém Nato	0,4666	0,459		0,3667	1,2923
Limpar sala parto e berçário				0,1667	0,1667
Controlar período de Greenberg	0,0956			0,1817	0,2773
Alta do Centro Obstétrico	0,065		0,513	0,0533	0,6317
Total	2,699	0,9102	2,451	3,9396	10

Fonte: HDGMM

A tabela 19 apresenta o tempo aproximado que cada função dedica ao evento parto normal. Quanto às horas de anestesista, não foram apresentadas porque neste tipo de parto a função de anestesista não é necessária.

Quanto aos dados financeiros referentes à execução das atividades, como já mencionado, os custos com pessoal e material referem-se aos custos diretos. Quanto ao custo de pessoal o mesmo foi obtido no setor de pessoal, quanto aos custos de materiais diretos, os dados foram disponibilizados pelo setor de materiais e farmácia.

Vale salientar que, para os custos considerados indiretos, não foram apresentados em função da falta de controle e definição de uso, mesmo considerando o tempo de permanência no hospital, tipo de paciente ou tipo de atividade requerida para o evento parto.

Custos indiretos decorrentes de atividades secundárias, como nutrição, centro de esterilização, rouparia e laboratório, o hospital não registra qual o setor que utiliza estes serviços, tipo paciente/funcionário por setor, distribuição de roupas por setor, material esterilizado por setor, exames de laboratório por setor, dentre outros.

Outros custos considerados indiretos por determinação de suas características como o serviço de manutenção e limpeza, não foram apresentados em função dos serviços requeridos não serem controlados e quantificados por setor. Nestas circunstâncias, tornou-se impossível uma correta relação de rastreamento para o custo destes serviços como define o sistema ABC.

Em função dessas limitações o evento parto retratou apenas os custos de pessoal, material em geral, medicamentos, matérias médicos e serviços terceirizados.

Após a definição de como foi tratado o custo dos serviços auxiliares faz-se necessário apresentar o custo com pessoal. A determinação dos custos com pessoal se deu identificando o valor mensal dos salários dos profissionais envolvidos no evento parto, adicionados a todas as vantagens determinadas por lei.

A tabela 20 apresenta o cálculo do número de horas trabalhadas no ano.

Tabela 15 – Cálculo do número de horas efetivamente trabalhadas no ano

Linha	Dados	Dias
1	Dias do ano	365
2	Férias	30
3	Dias da semana	7
4	Horas por dia	6
5	Licença Prêmio proporcional (30 dias a cada 5 anos)	6
6	Feriados	10,3333
7	Faltas por enfermidade	3,3755
8	Licenças previstas em lei	1,1261
9	Licenças capacitação profissional	2,9736
10	Licenças atos políticos	0,5913
11	Cálculo	Horas
12	Horas trabalhadas por mês	180
13	Semanas no mês: $[(365/12) / 7]$	4,3452
14	Horas trabalhadas por dia	6
15	Horas por semana, incluindo repouso (1 dia p/semana)	42
16	Horas por mês: $42 \times 4,3452$	182,5
17	Total de horas por ano: 365×6 horas /dia	2.190,00
18	Deduções	
19	(-) Repouso semanal remunerado ⁵	-282
20	(-) Férias anuais: 30×6 horas/dia	-180
21	(-) Feriados: $10,3333 \times 6$ horas/dia	-61,9998
22	(-) Afastamento por enfermidade: $3,3755 \times 6$ horas/dia	-20,253
23	(-) Afastamento previstas em lei: $1,1261 \times 6$ horas/dia	-6,7566
24	(-) Afastamento capacitação profissional: $2,9736 \times 6$ horas/dia	-17,8416
25	(-) Afastamento por atividades políticas: $0,5913 \times 6$ horas/dia	-3,5478
26	(-) Licença prêmio: 6×6	-36
27	Total das deduções no ano	-608,399
28	Horas efetivamente trabalhadas no ano: Linha 17 - Linha 27	1.581,60
29	Horas efetivamente trabalhadas no mês: Linha 28 \div 12	131,8001

Fonte: Silva 2006

A base para definir o custo efetivo das horas trabalhadas foi fundamentada na tabela 20. Considerando férias, feriados ou outros fatores que podem acontecer como faltas por enfermidades, licença prêmio, enfim foram considerados todos os fatores que podem alterar o número de horas efetivamente trabalhadas. A tabela 20 apresenta a quantidade de horas trabalhadas no mês

Tabela 16 – Custo médio mês por especialidade do evento parto.

Especialidades	Outubro			Novembro			Dezembro			Salário média mês
	salário	encargos	Total	salário	encargos	Total	salário	encargos	Total	
serviço prestado	3.080,34	104,7	3.185,04	5.080,34	113,05	5.193,39	3.940,80	132,3	4.073,10	4.150,51
Servidor	28.000,00	7.846,41	35.846,41	28.000,00	7.846,41	35.846,41	30.258,40	9.394,10	39.652,50	37.115,11
Total pediatria /neotologia	31.080,34	7.951,11	39.031,45	33.080,34	7.959,46	41.039,80	34.199,20	9.526,40	43.725,60	41.265,62
Enfermeiras										
serviço prestado	4.002,60	136,11	4.138,71	7.002,60	143,11	7.145,71	5.475,50	180,67	5.656,17	5.646,86
Servidor	10.000,00	2.809,13	12.809,13	10.687,67	3.144,64	13.832,30	11.868,01	3.685,30	15.553,31	14.064,91
Total enfermeiras	14.002,60	2.945,24	16.947,84	17.690,27	3.287,75	20.978,01	17.343,51	3.865,97	21.209,48	19.711,78
médico obstetra										
serviço prestado	8.631,71	293,52	8.925,23	14.631,71	298,58	14.930,29	8.900,71	297,9	9.198,61	11.018,04
Servidor	80.023,73	23.455,12	103.478,85	80.023,73	23.455,12	103.478,85	91.400,60	28.375,63	119.776,23	108.911,31
Total médico obstetra	88.655,44	23.748,64	112.404,08	94.655,44	23.753,70	118.409,14	100.301,31	28.673,53	128.974,84	119.929,35
aux – enfermeiras										
tercerizado - aux enfermagem	5.304,33	1.920,24	7.224,57	5.382,53	1.187,17	6.569,70	6.259,35	1.984,40	8.243,75	7.346,01
serviço prestado	1.800,00	61,28	1.861,28	6.462,53	121,05	6.583,58	2.356,00	79,05	2.435,05	3.626,64
Servidor	12.300,00	3.505,82	15.805,82	12.987,67	4.063,33	17.051,00	13.200,80	4.099,40	17.300,20	16.719,01
Total aux – enfermeiras	19.404,33	5.487,34	24.891,67	24.832,73	5.371,55	30.204,28	21.816,15	6.162,85	27.979,00	27.691,65
total geral	153.142,71	40.132,33	193.275,04	170.258,77	40.372,46	210.631,23	173.660,17	48.228,75	221.888,92	208.598,40

Fonte: HGMM (2007).

A tabela 21 apresenta o custo médio por especialidade do evento parto, que servirá de base de cálculo para o custo horas trabalhadas, por especialidade do evento parto.

Após a definição no número de horas efetivamente trabalhadas e da definição do salário médio por especialidades, foi possível calcular o custo horas do parto, por especialidade.

Uma forma de simplificar os cálculos seria calcular, separadamente, por funcionário, por função e carga horária, como também identificar fatores que possam alterar a quantidades de horas trabalhadas, como: feriados; licença gestante etc. para de fato determinar as horas efetivamente trabalhadas no ano.

O salário médio por função foi calculado utilizando o valor total do salário do setor dividido pelo número de funcionários para cada função. Quanto ao valor total do salário médio no mês por função, foram adicionados ao salário médio às vantagens definidas por lei. Este valor foi considerado base para o cálculo do custo da hora efetivamente trabalhada por função.

Tabela 17 – Custo para uma hora de atividade

Dados	Enfermeira	Neonatologista	Obstetra	Técnica enfermagem
Salário médio*	2.190,20	4.585,07	4.441,83	923,06
Adicional de férias*	60,84	127,36	123,38	25,64
Décimo terceiro salário**	182,52	382,09	370,15	76,92
Total salário médio no mês***	2.433,56	5.094,52	4.935,36	1.025,62
Total no ano: Linha anterior x 12	29.202,72	61.134,24	59.224,32	12.307,44
Hora efetivamente trabalhada no mês	131,8001	131,8001	131,8001	131,8001
Custo total da hora efetivamente trabalhada****	221,57	463,84	449,35	93,38

Fonte: HDGMM

(*) Salário médio mais produtividade

(**) 1/3 do Salário médio total ÷ 12

(***) Salário base total ÷ 12

(****) Total no ano ÷ horas efetivamente trabalhadas

Fase de cálculo

Esta é a última fase do modelo e que em função do detalhamento de atividades no evento parto, optou-se por considerar a atividade dos serviços executados por função profissional, visto que cada função apresenta tempos de execução destas atividades de forma diferenciadas. Decidiu-se apresentar o custo por cada atividade executada, seguindo cada etapa do evento parto.

A seguir apresenta-se a tabela 23 com os cálculos do custo pessoal por horas trabalhadas por especialista/atividade, apresentado-se conforme as atividades do parto normal.

Tabela 18 – Cálculo do custo pessoal do Evento Parto

Atividade	Função				Total
	Enf.	Neo.	Obst	Téc.	
Atividades do parto					
Receber Parturiente na ACCR	0	0	0	2,18	2,18
Realizar e registrar avaliação clínica e prescrição de triagem obstétrica	0	0	254,6	0	254,6
Encaminhar Parturiente para a sala de parto “Centro Obstétrico”	0	0	0	23,97	23,97
Receber Parturiente da ACCR	50,94	0	0	0	50,94
Realizar e registrar consulta de enfermagem	110,76	0	0	0	110,76
Execução e registrar execução da prescrição médica	0	0	0	46,69	46,69
Orientar Parturiente e acompanhante e fazer registros e comunicações	53,84	0	0	31,12	84,97
Acompanhar evolução do trabalho de parto	130,06	0	385,95	92,56	608,57
Limpar leito	0	0	0	15,57	15,57
Preparar e assistir ao trabalho de parto	113,44	209,28	230,2	84,04	636,97
Preparar sala e assistir ao Recém Nato	103,38	212,9	0	34,24	350,53

Limpar sala parto e berçário	0	0	0	15,57	15,57
Controlar período de Greenberg	21,18	0	0	16,97	38,15
Alta do Centro Obstétrico	14,4	0	230,7	4,98	250,08
Total	598,02	422,19	1.101,45	367,88	2.489,53

Fonte: HDGMM (2008)

As colunas da tabela representam o custo pessoal referente às atividades executadas. Para adequar aos conceitos do ABC foram apresentados para um período de tempo em relação à hora de execução para cada atividade, por profissional. Após a definição do custo por hora de execução em cada atividade, foi possível calcular o custo pessoal envolvido no evento “parto”. O detalhamento dos custos por atividade do evento “parto”, por profissional, apresenta - se nas folhas de anexos.

Quanto ao cálculo do custo do material, apresentam-se os dados na tabela 24.

Tabela 19 – Custo material

Atividade	Tempo /total	Material mês	Média parto
Atividades do parto			220
Receber Parturiente na ACCR	0,0233	25,07	0,11
Realizar e registrar avaliação clínica e prescrição de triagem obstétrica	0,5666	609,54	2,77
Encaminhar Parturiente para a sala de parto “Centro Obstétrico”	0,2567	276,16	1,26
Receber Parturiente da ACCR	0,2299	247,33	1,12
Realizar e registrar consulta de enfermagem	0,4999	537,79	2,44
Execução e registrar execução da prescrição médica	0,5	537,9	2,44
Orientar Parturiente e acompanhante e fazer registros e comunicações	0,5763	619,98	2,82
Acompanhar evolução do trabalho de parto	2,4371	2.621,82	11,92
Limpar leito	0,1667	179,33	0,82
Preparar e assistir ao trabalho de parto	2,3755	2.555,55	11,62
Preparar sala e assistir ao Recém Nato	1,2923	1.390,25	6,32
Limpar sala parto e berçário	0,1667	179,33	0,82
Controlar período de Greenberg	0,2773	298,32	1,36
Alta do Centro Obstétrico	0,6317	679,58	3,09
Total	10	10.757,95	48,91

Fonte: HDGMM (2008)

Quanto aos custos diretos referentes ao material em geral, medicamentos e matérias médicos foram definidos em função do volume utilizado no setor. Para adicionar estes valores as atividades do evento “parto”, foram utilizadas o direcionador tempo, considerando o número médio de partos realizados no mês seguindo os pressupostos do ABC.

O valor do custo com materiais foi determinado, em função do uso específico no mês. Para adequar ao fator hora e agregar o valor à atividade, primeiramente foi necessário distribuir este custo pelo número de partos realizados no mês. Nesta etapa foram considerados apenas os custos dos materiais requeridos para o evento parto normal, para que somente fossem agregados às atividades os custos específicos deste tipo de parto. Quanto à distribuição do custo dos materiais as atividade do parto, utilizou-se o fator tempo preconizado no ABC.

Quanto ao cálculo dos custos de serviços de terceiros, os dados apresentam-se na tabela 25.

Tabela 20 – Cálculo custo serviços de terceiros

Atividade	Tempo /total	Serviço de terceiro mês	Média parto
Atividades do parto			220
Receber Parturiente na ACCR	0,0233	5,16	0,02
Realizar e registrar avaliação clínica e prescrição de triagem obstétrica	0,5666	125,45	0,57
Encaminhar Parturiente para a sala de parto “Centro Obstétrico”	0,2567	56,84	0,26
Receber Parturiente da ACCR	0,2299	50,9	0,23
Realizar e registrar consulta de enfermagem	0,4999	110,68	0,5
Execução e registrar execução da prescrição médica	0,5	110,71	0,5
Orientar Parturiente e acompanhante e fazer registros e comunicações	0,5763	127,6	0,58
Acompanhar evolução do trabalho de parto	2,4371	539,6	2,45
Limpar leito	0,1667	36,91	0,17
Preparar e assistir ao trabalho de parto	2,3755	525,96	2,39
Preparar sala e assistir ao Recém Nato	1,2923	286,13	1,3
Limpar sala parto e berçário	0,1667	36,91	0,17
Controlar período de Greenberg	0,2773	61,4	0,28
Alta do Centro Obstétrico	0,6317	139,87	0,64
Total	10	2.214,11	10,06

Fonte : HDGMM (2008)

Para o cálculo desta categoria foram considerados os serviços executados no setor, conforme comanda do serviço e nota fiscal do serviço executado no local. Após a definição do valor, este foi agregado ao evento parto considerando as atividades executadas e o tempo correspondente para executá-las. Primeiramente, o valor das notas fiscais foi dividido pelo número de partos realizados no mês, para depois atribuir este valor às atividades do evento parto considerando o tempo gasto em cada atividade do evento parto.

Outros custos envolvidos no processo estão apresentados na tabela 26.

Tabela 21 – Cálculo de outros custos

Atividade	Tempo /total	Outros mês	Média parto 220
Atividades do parto			
Receber Parturiente na ACCR	0,0233	1,54	0,01
Realizar e registrar avaliação clínica e prescrição de triagem obstétrica	0,5666	37,53	0,17
Encaminhar Parturiente para a sala de parto “Centro Obstétrico”	0,2567	17	0,08
Receber Parturiente da ACCR	0,2299	15,23	0,07
Realizar e registrar consulta de enfermagem	0,4999	33,11	0,15
Execução e registrar execução da prescrição médica	0,5	33,12	0,15
Orientar Parturiente e acompanhante e fazer registros e comunicações	0,5763	38,17	0,17
Acompanhar evolução do trabalho de parto	2,4371	161,42	0,73
Limpar leito	0,1667	11,04	0,05
Preparar e assistir ao trabalho de parto	2,3755	157,34	0,72
Preparar sala e assistir ao Recém Nato	1,2923	85,59	0,39
Limpar sala parto e berçário	0,1667	11,04	0,05
Controlar período de Greenberg	0,2773	18,37	0,08
Alta do Centro Obstétrico	0,6317	41,84	0,19
Total	10	662,34	3,01

Fonte: HDGMM (2008)

Esta etapa seguiu os mesmos parâmetros da etapa anterior ao agregar os custos às atividades. Vale salientar que, estes dados foram calculados baseados em informações específicas, seguindo parâmetros preconizados pelo ABC. Quanto aos dados que não foram apresentados, ocorreu por falta de informações.

Após todas as etapas, foi possível chegar ao custo do processo “parto”, conforme apresentado na tabela 27.

Tabela 22 – Custo das atividades do evento parto

ATIVIDADE DO PARTO	PESSOAL	MATERIAL	SERVIÇOS TERCEIROS	OUTROS	TOTAL GERAL
Receber Parturiente na ACCR	2,18	0,11	0,02	0,01	2,32
Realizar e registrar avaliação clínica e prescrição de triagem obstétrica	254,6	2,77	0,57	0,17	258,11
Encaminhar Parturiente para a sala de parto “Centro Obstétrico”	23,97	1,26	0,26	0,08	25,56
Receber Parturiente da ACCR	50,94	1,12	0,23	0,07	52,36
Realizar e registrar consulta de enfermagem	110,76	2,44	0,5	0,15	113,86
Execução e registrar execução da prescrição médica	46,69	2,44	0,5	0,15	49,79
Orientar Parturiente e acompanhante e fazer registros e comunicações	84,97	2,82	0,58	0,17	88,54
Acompanhar evolução do trabalho de parto	608,57	11,92	2,45	0,73	623,67
Limpar leito	15,57	0,82	0,17	0,05	16,6
Preparar e assistir ao trabalho de parto	636,97	11,62	2,39	0,72	651,69
Preparar sala e assistir ao Recém Nato	350,53	6,32	1,3	0,39	358,54
Limpar sala parto e berçário	15,57	0,82	0,17	0,05	16,6
Controlar período de Greenberg	38,15	1,36	0,28	0,08	39,87
Alta do Centro Obstétrico	250,08	3,09	0,64	0,19	253,99
Total	2.489,53	48,9	10,06	3,01	2.551,51

Fonte: HDGMM (2008)

Para se determinar o custo total efetivo dos procedimentos relacionados ao evento parto normal, cada coluna representa um tipo de custo específico ocorrido e necessário para execução do parto, calculados de forma específica, levando em conta cada detalhe de exigência. Vale salientar que todos os cálculos referem-se a um dado período.

Contatou-se que dos valores apresentados o custo de pessoal representou 97,57 % do custo total o que justifica a utilização do sistema ABC para representar os custos do hospital.

Outro ponto que pode ser avaliado é que o profissional que mais está presente no evento parto é o que tem menor remuneração. Quanto ao profissional médico, as especializações se equiparam em termos salariais.

A seguir, apresentam-se os gráficos, 12 a 17, com o objetivo de mostrar o volume dos custos com pessoal, quanto representa em relação ao total dos custos, como os valores foram apresentados em relação ao evento parto. Resta saber se o fato ocorre em todos tipos de atividades, fator que reponde pela necessidade de aplicar uma metodologia de custos, uma vez que trata-se de um custo fixo, pois independe do volume de serviços os, profissionais ficam disponíveis. Metodologia de custos, uma vez que trata-se de um custo fixo, pois independe do volume de serviços os, profissionais ficam disponíveis.

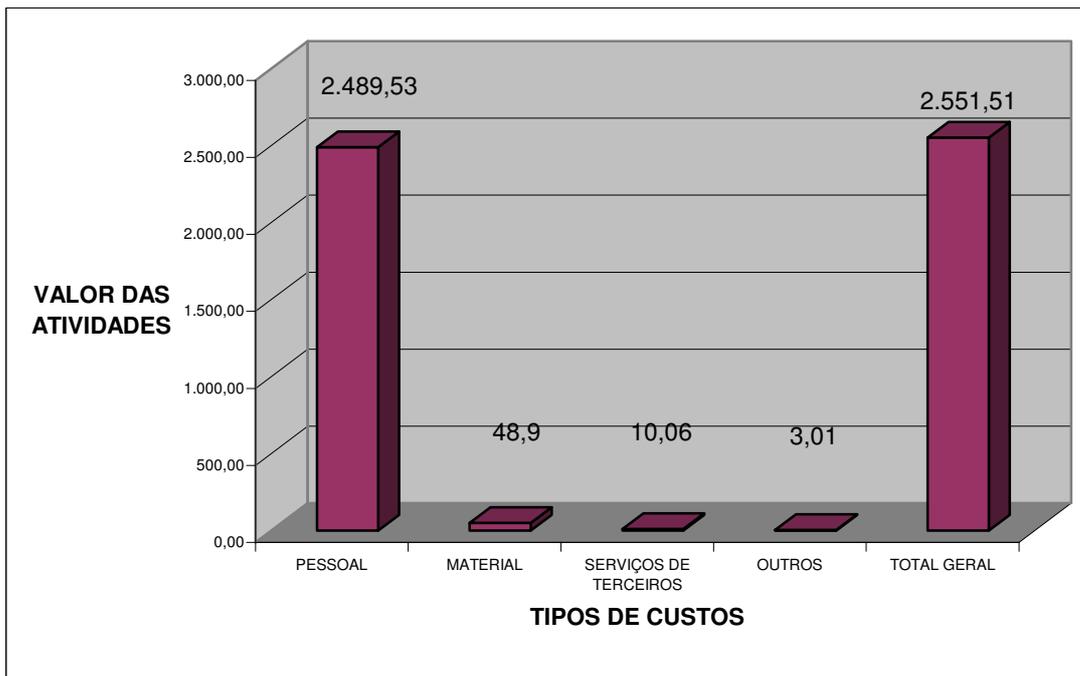


Gráfico 12 – Custo das atividades por tipo de custo.

Fonte: HDGMM (2008)

O gráfico 12 apresenta os custos por tipo, verifica-se que a primeira coluna, que representa o custo de pessoal esta muito próxima, em termos de valor, da última coluna que representa o custo total do evento parto, isto significa que é o custo de pessoal que mais interfere no valor dos custos do hospital.

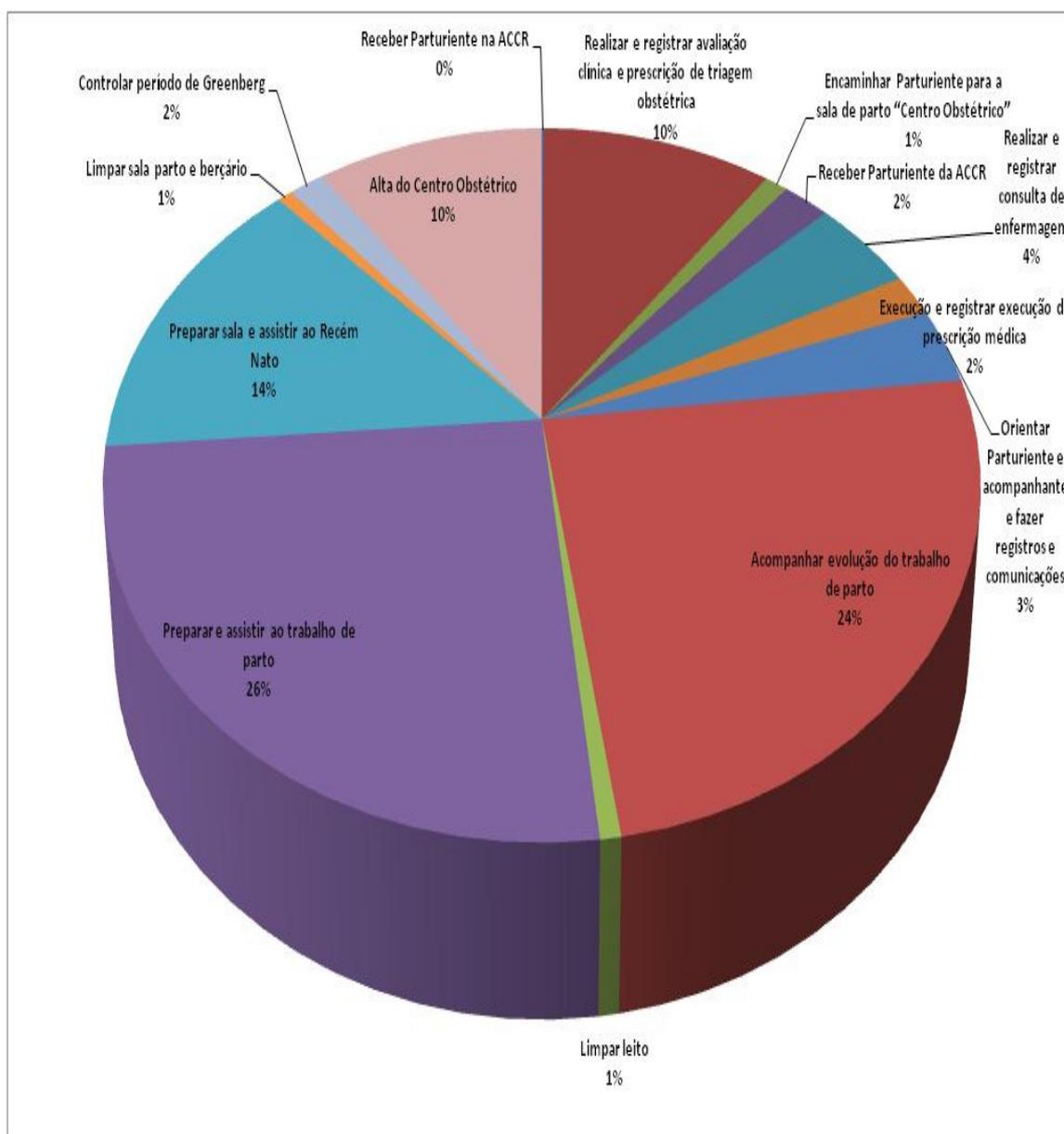


Gráfico 13 – Custo das atividades do evento parto em modelo de pizza.

Fonte: HDGMM (2008)

O gráfico 13 mostra quanto cada atividade do evento parto representa em relação ao total. Neste gráfico observa-se que existem duas atividades que requerente maior valor de custos, são especificamente as atividades que exigem maior tempo, durante o processo, como o maior custo e referente ao custo de pessoal e quem executam estas atividades são pessoas acabam agregando mais custos as atividades.

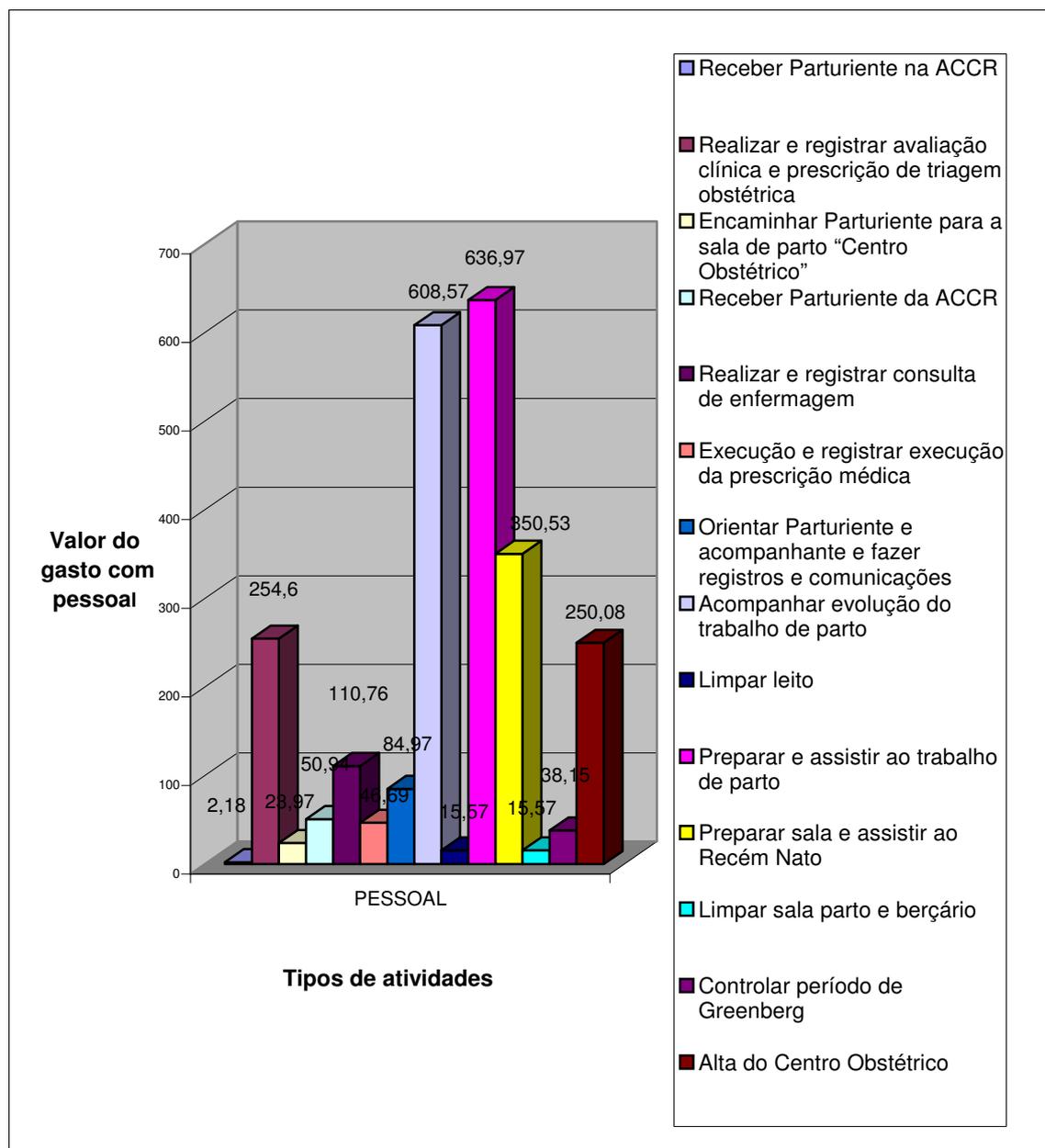


Gráfico 14 – Custo de pessoal do evento parto.

Fonte: HDGMM (2008)

O gráfico 14 representa o custo de pessoal por atividade do evento parto, como pode ser verificado existem duas colunas que alcançaram o maior valor. A atividade preparar e assistir ao trabalho de parto alcançou o valor de R\$ 636,97 e a atividade acompanhar a evolução do parto chegou ao valor de R\$ 608,57. São atividades que se comportam de forma parecida por que o tempo de execução destas atividades foi muito próximo, alcançado maior valor porque requerem maior tempo de execução.

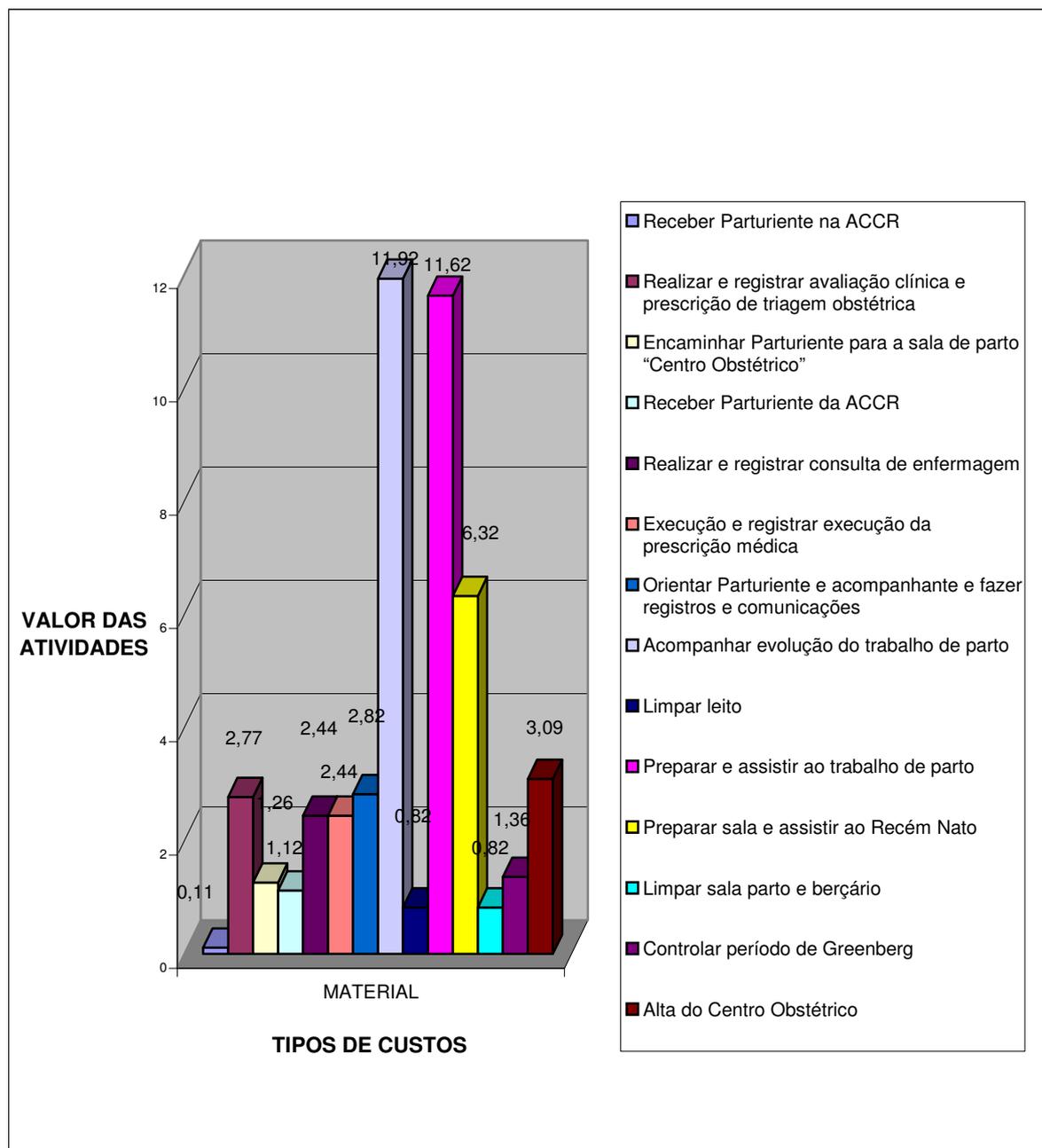


Gráfico 15 – Custo de material do evento parto.

Fonte: HDGMM (2008)

O gráfico 15 apresenta maior custo nas atividades preparar e assistir ao trabalho de parto e acompanhar a evolução do parto, como gastam mais tempo, ocorre a necessidade de mais materiais, até porque nestas atividades a paciente requer maior participação no processo.

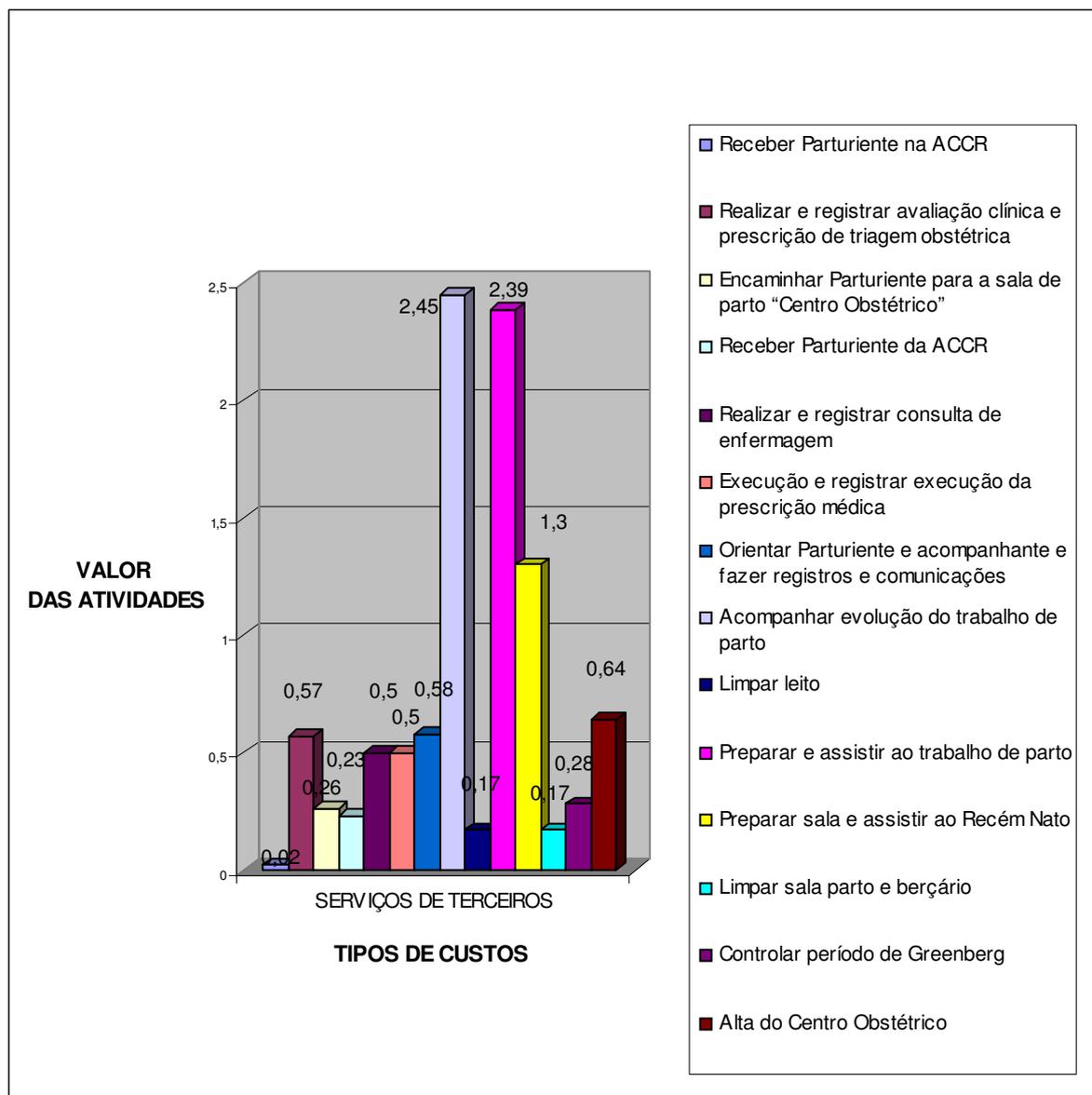


Gráfico 16 – Custo de Serviços de terceiros do evento parto.

Fonte: HDGMM (2008)

O gráfico 16 apresenta serviços de terceiros, o custo de serviços de terceiros foram repassados ao setor de forma direta, conforme a requisição do serviço e os mesmos foram repassados as atividades do evento parto considerando o fator tempo ,porque o serviço de pessoal representava o maior custo ,em função disto considerou o fator tempo como forma de distribuir os custos as atividades.

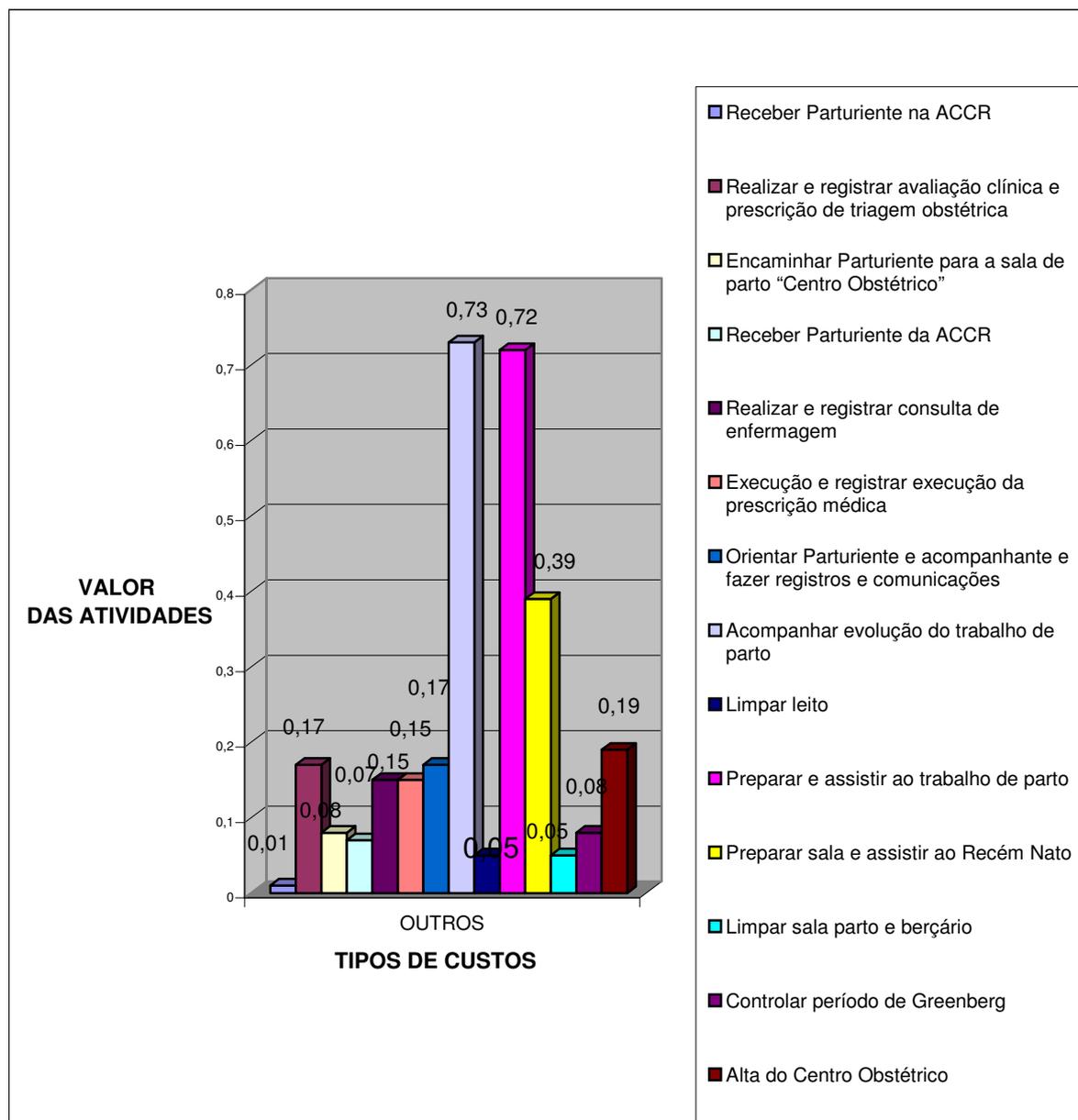


Gráfico 17 – Custo Tipo outros do evento parto

Fonte: HDGMM (2008)

Finalmente, o último gráfico a situação e a mesma as atividades que requerem mais tempo acabam exigindo mais recursos.

Para definir os custos do evento parto, foi necessário utilizar-se de recursos preconizados pelo ABC, conforme quadro 16 que apresenta as bases causais mais comuns, o fator tempo foi a base causal utilizada para transferir os custos: pessoal, material (medicamentos, materiais médico, limpeza e gêneros alimentícios), serviços de terceiros e tipo outros para as atividades que compõem o evento.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na conclusão deste trabalho são apresentados resultados relativos aos objetivos específicos, inicialmente foi apresentada a organização hospitalar com o objetivo de melhor compreender tais organizações. O trabalho é fundamentado a partir dos pressupostos do método do ABC e teve como objetivo geral **propor um modelo de custos para os hospitais públicos Municipais**. Custos em organizações hospitalares é assunto bastante discutido e observou-se relevante quantidade de estudos sobre o tema. Durante o desenvolvimento da pesquisa, vários trabalhos acadêmicos foram consultados, mas restou a impressão de que as organizações hospitalares públicas municipais não tiveram acesso para se beneficiar dos resultados de tais pesquisas. Na prática, os hospitais não conhecem seus custos, pois dia-a-dia, a forma como o trabalho é desenvolvido, gera uma constante ingerência sobre o assunto, os profissionais muito ocupados, não conhecem e muito menos gerenciam seus custos,

Desta forma, problema da falta de gerenciamento dos custos nas organizações hospitalares do país, somado às dificuldades financeiras e organizacionais traz a tais organizações dificuldades que somadas à demanda representam enormes desafios.

O método ABC, detalhado no capítulo 3 da presente dissertação, apresenta as condições ideais para aplicação em organizações hospitalares, por se tratar de uma organização prestadora de serviços, que enfoca as atividades e não os produtos. As organizações hospitalares como empresas prestadoras de serviços possuem um elevado custo de mão de obra, representando um percentual elevado em relação ao custo total, logo as metodologias tradicionais perderam sua utilidade e aplicabilidade no processo de gestão hospitalar. O método ABC atende às necessidades de informações gerenciais que irão contribuir na gestão dos custos relacionados à execução das atividades hospitalares. A possibilidade de se estabelecer um valor, baseado no custo real, para as diversas atividades executadas, o hospital conhecerá seus custos mensais, como também poderá compará-los de forma a contribuir em um melhor planejamento orçamentário.

Para o modelo de custo ABC, optou-se por apresentá-lo em formato de etapas de implementação. Na revisão bibliográfica observaram-se algumas desvantagens, identificadas foram apresentadas na pesquisa. Desvantagens foram evidenciadas quanto à complexidade relacionada à fase de implantação do método ABC. Esse processo requer envolvimento dos funcionários e dos gestores no momento do desenvolvimento dos mapas dos fluxos dos processos, enfim no detalhamento de suas atividades. Tudo isso exige tempo, fator não disponível e que por conseqüência acaba atrapalhando o desenvolvimento do modelo e no estabelecimento de prazos para execução dos eventos.

Por fim, de tudo que foi analisado em relação ao modelo proposto, neste estudo será necessário apresentar alguns pontos cruciais como treinamento e acompanhamento da equipe responsável pela implementação. Outro ponto é a forma como as informações são armazenadas: é preciso redefinir a forma ideal das informações para de fato contribuir no desenvolvimento do modelo.

Futuras pesquisas podem contribuir com o aprimoramento deste trabalho, principalmente, no que se refere às restrições identificadas, até mesmo quanto a questões mínimas como a forma de registro da informação. A ampliação da aplicação do ABC nos demais setores do HDGMM, em conjunto com o desenvolvimento de um software, poderá ser produzido pela atual empresa que presta serviços ao hospital, pois esta possui uma visão abrangente sobre o assunto e quanto ao hospital em questão.

Quanto aos objetivos específicos, no confronto da pesquisa realizada, o primeiro objetivo específico da pesquisa – **identificar o modelo de gestão de custos adotado em hospitais públicos municipais**, a pesquisa indicou a inexistência de custo hospitalar. As organizações hospitalares a cada ano sofrem grandes transformações decorrentes do avanço tecnológico, a questão dos recursos escassos, a busca pela excelência na qualidade do atendimento são questões que não podem ser avaliadas sem a existência de um sistema de custos. Conhecer custos hospitalares significa possuir ferramentas de gestão que gera informações para o planejamento, avaliação de desperdícios, controle dos gastos e informações úteis para a tomada de decisão.

No tocante ao segundo objetivo específico – **verificar a estrutura de custos em hospitais públicos municipais**, como foi constatado, a estrutura de custos é composta pelos recursos consumidos pelas atividades, agrupadas nas seguintes categorias: pessoal, material, serviços de terceiros e tipo outros. Foi constatada a existência de um sistema de controle de estoque, que gerava informações quanto ao estoque de medicamentos, material médico, gêneros alimentício, material de limpeza e materiais de escritório.

Por sua vez, o terceiro objetivo específico – **aplicar a metodologia de apuração de apuração de custo proposta para um hospital público municipal**, foi alcançado conforme o desenvolvimento da seção 5, onde foi apresentado através da metodologia estudo de caso o modelo de custo seguindo os preceitos do ABC. O método ABC foi aplicado na unidade de ginecologia e obstetrícia onde ocorre o evento parto e onde foi desenvolvido um estudo profundo, com análise de todas as atividades para identificar as que agregam valor, o tempo de execução das atividades por tipo de profissionais. Foi constatado que custo de pessoal é o que mais onera as atividades, em consequência, onera o custo do hospital.

Desenvolvido o modelo no evento parto, os gestores puderam obter informações com melhor entendimento do processo de consumo de custos dos serviços que realmente foram prestados e que serão reembolsados.

Uma outra questão que foi salientada é que hospitais públicos são organizações prestadoras de serviços públicos. No caso não se trata de um produto e sim do ser humano e quanto mais benefícios possam ser revestidos em seu proveito melhor do que deixar onerar cada vez mais o custo do serviço público. Neste sentido, sugere-se ampliar a pesquisa a todos os eventos e que a pesquisa desperte nos administradores do poder público a vontade de conhecer seus custos.

O pressuposto de que **a informação de custos é crucial para a gestão das organizações em geral, notadamente para aquelas que integram a administração pública, tendo em vista a escassez de recursos e a crescente demanda por serviços públicos**, orientou o desenvolvimento da seção 5, quando constatado a inexistência do sistema de custos e a necessidade de informações aos gestores.

Nos últimos anos, a questão de custos na área de saúde traz discussões que envolvem desde aspectos relacionados aos crescentes gastos públicos quanto aos problemas relacionados ao financiamento dos gastos nessa área. Os hospitais públicos municipais conhecem quanto gastam, mas não conhecem seus custos.

Quanto ao segundo pressuposto **um sistema de custos que tenha como elemento central o tratamento dos custos indiretos, poderá contribuir para melhoria da gestão em hospitais públicos**, pode-se considerar confirmado parcialmente com adoção da metodologia de custo ABC, quando foi possível utilizar de direcionadores de recursos e direcionadores de custos, foi possível transferir os custos indiretos as atividades, Para explicar o fato, é que por falta de alimentar as informações de forma correta não foi possível transferir todos os custos indiretos.

O último pressuposto **a descentralização do sistema de saúde pública trouxe maior responsabilidades aos municípios na gestão dos hospitais públicos**, é confirmado quando através de uma pesquisa realizada pelo IBGE foi identificada a quantidade de estabelecimentos de saúde. No Brasil 77,57% dos estabelecimentos públicos de saúde são da esfera municipal. No Ceará, a realidade é a mesma e ainda alcança um percentual maior de 97,37%. No Município de Fortaleza a situação se repete alcançando 77,57%,apresentado estes percentuais não resta duvida que após a descentralização do sistema de saúde os municípios receberam maior responsabilidades.

Quanto ao **objetivo geral** desta dissertação, **de propor uma metodologia de apuração de custos para os hospitais públicos Municipais**, conclui-se pela sua viabilidade como foi afirmado na seção cinco, mas vale salientar das dificuldades que foram apresentadas é preciso analisar todos os fatores críticos que dificultam no desenvolvimento do modelo.

Conclui-se, ainda, que a implantação de um sistema de custos baseado na metodologia do ABC, é condição fundamental para a geração de informações úteis que

poderão contribuir para: as melhores práticas de gestão, rastreamento dos custos indiretos, identificação de atividades que não agregam valor além de contribuir para as melhores decisões.

Finalmente, considera-se necessário e urgente implantar um sistema de custos nas unidades hospitalares públicas para definir qual é a sua real contribuição para a administração pública municipal e para o processo geral da Secretária de Saúde com vistas à melhores escolhas.

REFERÊNCIAS

ABBAS, Kátia. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. Florianópolis, 2001. 155f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) –Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina.

AITH, Fernando Mussa Abujamra. **Teoria geral do direito sanitário brasileiro**. Tese e doutorado em Saúde Pública da USP. São Paulo, 2006.

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

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

AZEVEDO, Maria Gorete Araújo Sousa de. **Custos na Administração Pública**: um estudo de caso na Secretária da Fazenda do Estado do Ceará. Dissertação (Mestrado) em Controladoria da Universidade Federal do Ceará - UFC. Fortaleza, 2005.

BIASIO, Roberto; MONEGO, Gilmar César. Método de custeio por unidade de esforço de produção - UEP - um excelente sistema para gerenciamento da produção. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. **Anais...** XII Congresso Brasileiro de Custos e II Congresso Mercosul de Custos e Gestão, Florianópolis, nov. 2005.

BORGERT, Altair; BORBA, Alonso J.; SILVA, Marcia Zanievicz. Um método de custeio híbrido para mensuração dos custos em uma empresa prestadora de serviços por encomenda. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO. **Anais...** XXV Encontro Nacional de Engenharia de Produção – ENEGEP, Porto Alegre, out. 2005.

BORGERT, Altair; SILVA, Marcia Zanievicz. Método de custeio híbrido para a gestão de custos em uma empresa prestadora de serviços. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. **Anais...** XII Congresso Brasileiro de Custos e II Congresso Mercosul de Custos e Gestão, Florianópolis, nov. 2005.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos**: aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Boockman, 2002.

BRASIL. Lei n. 8.080, de 19 de setembro de 1991. **Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde; a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências.**

_____. Lei n. 8.142, de 28 de dezembro de 1990. **Dispõe sobre a participação da comunidade na gestão do Sistema Único de Saúde – SUS** – e sobre as transferências de recursos financeiros na área da saúde e dá outras providências.

_____. Lei n. 4.320/60, de 17 de março de 1964. **Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal.** Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 23 de março de 1964.

_____. Ministério do Planejamento e Orçamento, 1995. **Manual técnico de orçamento** (MTO-03). Brasília: Secretaria de Orçamento Federal.

_____. Ministério da Saúde, 1996. **Gestão plena com responsabilidade pela saúde do cidadão** (Norma Operacional Básica do SUS 01/96). Brasília: Ministério da Saúde.

_____. Ministério da Saúde, 2000. Conselho nacional de saúde. **A Prática do Controle Social**: Conselhos de Saúde e Financiamento do SUS. Série Histórica do CNS, 1. Brasília: Conselho Nacional de Saúde.

_____. Ministério da Saúde, 2001. **Manual do sistema de informações em orçamentos públicos em saúde** – SIOPS. 2001. Brasília: Ministério da Saúde.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, n. 191-A, de 05 outubro de 1988.

_____. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. Disponível em: < <http://www.ibge.gov.br/>>. Acesso em: 23 maio 08.

_____. **Manual Brasileiro de Acreditação**. 3. ed. 2002.

_____. **Emenda Constitucional Nº 29 13.09.2000.** Disponível em: <http://www6senado.gov.br/con1988/EMC29_13.09.00/EMC29.htm>.

_____. Ministério da Saúde (MS). **A definição do porte hospitalar é alcançada pela** Disponível em: <<http://dtr2001.saude.gov.br/sas/PORTARIAS/Port2002/Gm/GM-2224.htm>>.

_____. Ministério da Saúde – BRASIL. Portaria nº. 2.224/GM de 5/12/2002. A necessidade da classificação dos hospitais Ministério da Saúde. 2002. Disponível em: <<http://www.unirio.br/.../2002%20portaria>>.

_____. Ministério da Saúde - DATASUS. **Estatísticas da saúde.** Disponível em: <http://cnes.datasus.gov.br/Mod_Ind_Unidade.asp>. Acesso em: 29 maio 08.

_____. Ministério da Saúde. **Rede intergerencial de informações para a saúde.** Disponível em: <<http://tabnet.datasus.gov.br/cgi/idb2004/matriz.htm#cobe>>. Acesso em: 29 maio 2008.

_____. Ministério da Saúde. **Regionalização da assistência à saúde:** aprofundando a descentralização com equidade no acesso. (Norma Operacional da Assistência à Saúde - NOAS-SUS 01/01). Brasília: Ministério da Saúde.

_____. Ministério da Saúde. Secretaria de Assistência à Saúde. **Manual brasileiro de acreditação hospitalar.** 3. ed. Brasília: Ministério da Saúde, 2002.

_____. Ministério da Saúde. Secretaria de Políticas de Saúde. **Manual brasileiro de acreditação hospitalar.** 2. ed. Brasília: Ministério da Saúde, 1998.

_____. Ministério da Saúde. **Norma operacional básica do sistema único de saúde – NOB 1996.** Publicado no Diário Oficial da União. 06 nov. 1996. Brasília. Jan. 1997.

_____. Sistema Único de Saúde. **O financiamento da área social e do sistema SUS.** Conferência nacional de saúde. Disponível em: <<http://www.datasus.gov.br/cns/cns.htm>>.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividade.** São Paulo: Atlas, 2001.

CARVALHO, Lourdes de Freitas. **Serviços de arquivo médico e estatístico de hospital.** 3. ed. São Paulo: Associação Paulista de Hospitais, 1984.

CASTRO, Domingos Poubel. **Ajustando o foco da contabilidade pública**. Brasília: CFC, 2005.

CAVALHEIRO, Jader Branco. **A organização do sistema de controle interno municipal (inúmeras novidades)**: importância, avanços, inovações e perspectivas. 3. ed. Porto Alegre: CRCRS, 2005.

CEARA. <http://www.intsrvo23.ceara.gov.br>

CEARA 2007. <http://intsrv023ceara.gov.br>.

CERRI, Paulo. **Profissionalismo na administração**. Disponível em: <http://www.ahmq.com.br/profissi.htm>. Acesso em: 29 de nov de 1998.

CERVO, A.R. BERVIAN, P. A. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

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

_____. **Gestão baseada em custos por atividades: ABM – activity based management**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistemas baseados em atividades (ABC)**. São Paulo: Atlas, 2001.

CHING, H.Y.& SOUZA, G.V. Aplicação do custeio baseado em atividades na determinação de custos e preços em partos, diárias de maternidade e de berçários em uma maternidade. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, São Paulo, FEA/USP **Anais...**, 1999.

COGAN, Samuel. **Activity-Based Costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial**. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1995.

_____. **Modelos de ABC/ABM: inclui modelos resolvidos e metodologia original de reconciliação de dados para o ABC/ABM**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997.

_____. **Hospitais ainda não administram custos.** Disponível em: <<http://www.estado.com.br/jornal/suplem/emps/98/02/22/emps013.html>>. Acesso em: 04 jan. 2000.

_____. **Modelo de custeio baseado-em-atividades levando em conta a existência de recursos restritos e de custos de atividades não-proporcionais.** In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. **Anais...** IX Congresso Brasileiro de Custos, São Paulo, out. 2002.

COSTA, A. **Desenvolvimento de uma metodologia de custeio ABC para uma empresa de médio porte do setor de saúde:** um estudo de caso. 2001. 132 f. Dissertação (Mestrado em Administração), Instituto de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas, 1999.

DUTRA, Rubens R. **Estratégia para implantação de um sistema de apuração de custos hospitalares.** Capturado em 04 de jan. de 2000. Disponível em: <<http://www.gea.org.br/scf/estrategia.html>>.

ELLER, R. Análise crítica do ABC sob a ótica de diferentes visões. **RBC - Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v. 126, n. 126, p. 79-86. 2000.

FABRO, Jaime. Custeio baseado em Atividades (ABC) aplicado a empresas prestadoras de serviços contábeis. **Revista Brasileira de Contabilidade**, set-out 2001.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia.** São Paulo: Atlas, 1980.

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

FEDERAÇÃO Brasileira de Hospitais. Fonte: <http://www.fbh.com.br>.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário da língua portuguesa.** 4. ed. São Paulo: Nova Fronteira, 2001.

FIGUEIREDO, Sandra; GAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2004.

GERSDORFF, Ralph C. J. Von. Contabilidade hospitalar de custos no Brasil: situação, problemas, sugestões. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 30, 1979.

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, 1980.

GERSDORFF, Ralph C. J. Von. Fases possíveis de estabelecer uma **contabilidade de custos numa empresa hospitalar**. Revista Brasileira de Contabilidade, Rio de Janeiro. CFC, n.46, 1983.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GUIMARÃES, Valdinei M.; COSTA, Magnus A. Fixação de padrões na atividade hospitalar. In. Congresso Internacional de Custos. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9, **Anais...** Florianópolis, nov. 2005.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Quantidade de estabelecimentos de saúde**. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/estadosat/grsfica_região.phd?>. Acesso em: 04 mar. 2008.

_____. **Assistência Médica Sanitária 2005; Malha municipal digital do Brasil**: situação em 2005. Rio de Janeiro: IBGE, 2006. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/cidadesat/topwindow.htm?1>>.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1978.

_____. **Análise de Balanços**. 7. ed. São Paulo, Atlas, 1998.

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

KOLIVER, Olivio. As mudanças estratégicas nas entidades e o comportamento dos custos. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, jan./fev. 1999.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

LEONE, George S. Guerra. A contabilidade de custos no final do segundo milênio: reflexões em torno de algumas manifestações recentes sem conteúdo histórico e científico. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, nov./dez. 1999.

_____. LEONE, Rodrigo José Guerra. **Dicionário de custos**. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Curso de contabilidade de custos**. Contém custeio ABC 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LIMA, Carlos Rogério Montenegro de. **Activity-Based Costing para hospitais**. Dissertação (Mestrado) em Administração Contábil e Financeira. EASP/FGV, São Paulo, 1997.

LIMA, Clóvis Ricardo Montenegro de & LIMA, Carlos Rogério Montenegro de. A Avaliação do Custo-Eficácia em Organizações de Saúde. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, n.2, p.62-73, abr./jun. 1998.

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

MANUAL Brasileiro de Acreditação. Ministério da Saúde (MS) 2002.

MARCONI, MARINA DE ANDRADE; LAKATOS, EVA MARIA. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARCONI, MARINA DE ANDRADE; LAKATOS, EVA MARIA. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MARION, Jose Carlos. **Contabilidade básica**, São Paulo: Atlas, 1993

MARTINS, Domingos dos Santos. **Custeio hospitalar por atividade: activity based costing**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Estudo de Caso: uma estratégia de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custo**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

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

_____. **Contabilidade de custos: inclui o ABC**. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Contabilidade de custo**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATTOS, José Geraldo de. **Custo de produção (história, teoria & conceitos)**. Capturado em 17 de out. de 2000. Disponível em: <[http://www.gea.org.br/scf/aspectos teoricos.html](http://www.gea.org.br/scf/aspectos%20teoricos.html)>.

_____. **Plano de centros de custos: o modelo implantado no HU/UFSC**. Disponível em: <<http://www.gea.org.br/scf/plano.html>>. Acessado em: 07 dez. 2005a.

_____. **Sistemas de custeio**. Capturado em 17 de out. de 2000. On line. Disponível na internet < <http://www.gea.org.br/scf/sistemas.html>>.

MEURER,Cristiane e LOZECKYI, Jéferson. **VANTAGENS E DESVANTAGENS DA UTILIZAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO ABC**. UNICENTRO - Revista Eletrônica *Lato Sensu*. Capturado em 24 de jan. de 2008. On line. Disponível na internet < http://web03.unicentro.br/especializacao/revista/edicao5/sociais/SA_Vanta.pdf>.

MEUREZ, Cristiane e LOZECKY, Jéferson. Vantagens e desvantagens da utilização do sistema de custeio ABC. Unicentro – Revista Eletrônica Lato Senso. Disponível em: <<http://web03.unicentro.br/especialização/revista/edição5/sociais/SAvanto.pdf>>.

MINISTÉRIO da Saúde (MS) A definição do porte hospitalar é alcançada pela Fonte: (MS, 2001) <http://dtr2001.saude.gov.br/sas/PORTARIAS/Port2002/Gm/GM-2224.htm>

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. São Paulo: Atlas, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. **Custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. **ABC: custeio baseado em atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

NASCIMENTO, José Olavo do. Contabilidade pública. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 126, nov./dez. 2000.

NEGRA, Carlos A. Serra; NEGRA, Elizabete M. Serra. Custo hospitalar: uma reflexão sobre implantação e necessidades. **Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, v. 12, n. 1, p.31-56, abr. 2001.

OLIVEIRA, Cícero de. **O Hospital do futuro no Brasil**. Disponível em: <<http://www.ciahospitalar.com.br>>. Acesso em: 20 nov. 2007.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, Luis Martins de. **Controladoria: Conceitos e aplicações**. São Paulo: Futura, 1998.

ONA - Organização Nacional de Acreditação. **Manual de acreditação das organizações prestadoras de serviços hospitalares**. Disponível em: <<http://www.ona.org.br.html>>.

ORGANIZAÇÃO Mundial de Saúde (OMS).1948. Capturado em 10 de março de 2008. on line. Disponível na internet .<http://pt.wikipedia.org>, a enciclopédia livre.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade gerencial: um enfoque em Sistemas de Informação Contábil**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Controladoria estratégia e operacional**: conceito estruturas aplicação. São Paulo: Thomson, 2005.

_____. **Curso Básico Gerencial de Custos**. 2. ed. Revisada e ampliada. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006

PASSOS, Ivan Carlim. Métodos de custeio por absorção: uma análise de suas origens e fins gerenciais. In: SEMINÁRIO USP DE CONTABILIDADE, 1, v. 40, 2001, São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2001. CD-ROM.

PEDROSA JUNIOR, Carlos; OLIVEIRA, Jaildo Lima de; AMADOR, Renato P. Uma avaliação das alterações dos elementos balizadores da UEP In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. **Anais...** São Paulo, set. 2002.

PEREZ JUNIOR, José H.; OLIVEIRA, Luís M.; COSTA, Rogério G. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

PETER, Maria da Gloria Arrais. **Controladoria na administração pública**: Um estudo fundamentado no activity based costing. Fortaleza: edições UFC, 2007.

PIRES, Luiz Gonzaga Barbosa. Sistema de custeamento: o custeio direto. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 64, 1988.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. **Controladoria Hospitalar**. São Paulo: Atlas, 2005.

RIBEIRO Jr, José. **Controladoria Hospitalar**. São Paulo: Atlas, 2000.

RICCIO, Edson L; SEGURA, Leliane Cristina; SAKATA, Maria Cristine Gramacho. Um estudo sobre A pesquisa em custos No Brasil. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n 124, p.68-75, jul/ago. 2000.

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

SANTOS, Joel J. **Análise de Custos :Remodelado com ênfase para Custo Marginal,Relatórios e Estudo de Casos.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SERRA NEGRA, Carlos Albert; SERRA NEGRA, Elizabete Marinho. **Custo Hospitalar: Uma Reflexão sobre Implantação e Necessidades.** Contabilidade Vista & Revista. Belo Horizonte: UFMG, v. 12, n.1, abril de 2001

SILVA, Daniel Salgueiro da (Coord.). LRF fácil: guia contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal. 4 ed., rev. atual. Brasília: **Conselho Federal de Contabilidade; São Paulo:** Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social, 2001.

SILVA, Maria Zanievicz da. Mensuração dos custos de procedimentos médicos em organizações hospitalares: sistematização de um método de custeio híbrido à luz dos ABC e da UEP. Dissertação de mestrado em contabilidade. 169 pg.. Florianópolis, 2006.

SILVESTRE, William Celso. **Sistema de Custos ABC: uma visão avançada para tecnologia de informação e avaliação de desempenho.** São Paulo: Atlas, 2002.

SCHIAVETO JUNIOR, Isidro; BERNARDO, Mauro S.; GONÇALVES, Rosana C. de M. Algumas dificuldades encontradas na implementação do sistema de custeio baseado em atividades (ABC) em indústrias. In. Congresso Brasileiro de Custos. **Anais.** V Congresso Brasileiro de Custos, 1998.

SCHULTZ, Charles A. et al. Produção científica na área de custos no setor de serviços no período de 2000 a 2004 . In. Congresso USP de Contabilidade e Controladoria. **Anais.** 6º Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, São Paulo, jul. 2006.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública:** um enfoque na contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública.** São Paulo: Atlas, 2005.

STRUETT, Mirian Aparecida Micarelli, SOUZA, Antônio Artur de Souza e RAIMUNDINI, Simone Letícia. **Considerações acerca da implementação e manutenção do método de**

custeio ABC/ABM em organizações da área da saúde. XXV Encontro Nac. de Eng. de Produção – Porto Alegre, RS, 29 out a 01 de nov de 2005.

VARTANIAN, Grigor Haig. *O método de custeio pleno: uma análise conceitual e empírica.*São Paulo: FEA/USP, 2000.

VASSALO, Cláudia. Por que os preços cobrados pelos hospitais brasileiros são tão altos? **Revista Exame.** n.19, p.84-96, maio 1997.

VERGARA, Sylvia Constant e CORRÊA Vera Lucia de Almeida.**Propostas para uma Gestão Pública Municipal Efetiva.** 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** São Paulo: Atlas, 1997.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez.;NEVES, Silvério das. **Contabilidade de Custos - Um Enfoque Direto e Objetivo.** 5. ed. São Paulo:Editora Frase , 1998.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez.;NEVES, Silvério das.. **Contabilidade de Custos:** Um enfoque direto e objeivo. São Paulo Editora Frase, 2003.

WERNKE,Rodney.Gestão de Custos:uma abordagem prática.2.ª ed.- São Paulo: Atlas, 2004.

YIN, Robert K. Case Study Research - Designs and Methods. Newbury Park: Sage, 1990.

YIN, Robert K . **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 2. ed., Porto Alegre: Bookman.2001.

ZANETTI, Amilson Carlos. O processo de medições de desempenho organizacional e o método de custeio baseado na atividade . Revista Brasileira de Contabilidade , Brasília, n.140,março/abril 2003.

ZANLUCA,Júlio César.Estrutura Básica de um sistema de custeamento Fonte: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/temáticas/sistematicustos.htm> Internet acesso 11/07/2007.Fonte: Manual Brasileiro de Acreditação. 3. Ed. 2002. p. 10.Ministério da Saúde /Secretária de Assistência à Saúde.

ANEXOS

Atividades do parto - enfermeira		Salário/horas
Atividades	horas	221,57
Receber Parturiente na ACCR		0,00
Realizar e registrar avaliação clínica e prescrição de triagem obstétrica		0,00
Encaminhar Parturiente para a sala de parto "Centro Obstétrico"		0,00
Receber Parturiente da ACCR	0,2299	50,94
Realizar e registrar consulta de enfermagem	0,4999	110,76
Execução e registrar execução da prescrição médica		0,00
Orientar Parturiente e acompanhante e fazer registros e comunicações	0,2430	53,84
Acompanhar evolução do trabalho de parto	0,5870	130,06
Limpar leito		0,00
Preparar e assistir ao trabalho de parto	0,5120	113,44
Preparar sala e assistir ao Recém Nato	0,4666	103,38
Limpar sala parto e berçário		0,00
Controlar período de Greenberg	0,0956	21,18
Alta do Centro Obstétrico	0,0650	14,40
Total	2,699	598,02

Atividades do parto - Neonatologista		Salário/horas
Atividades	horas	463,84
Receber Parturiente na ACCR		0,00
Realizar e registrar avaliação clínica e prescrição de triagem obstétrica		0,00
Encaminhar Parturiente para a sala de parto "Centro Obstétrico"		0,00
Receber Parturiente da ACCR		0,00
Realizar e registrar consulta de enfermagem		0,00
Execução e registrar execução da prescrição médica		0,00
Orientar Parturiente e acompanhante e fazer registros e comunicações		0,00
Acompanhar evolução do trabalho de parto		0,00
Limpar leito		0,00
Preparar e assistir ao trabalho de parto	0,4512	209,28
Preparar sala e assistir ao Recém Nato	0,4590	212,90
Limpar sala parto e berçário		0,00
Controlar período de Greenberg		0,00
Alta do Centro Obstétrico		0,00
Total	0,9102	422,19

Atividades do parto - médico obstetra		Salário/horas
Atividades	horas	449,35
Receber Parturiente na ACCR		0,00
Realizar e registrar avaliação clínica e prescrição de triagem obstétrica	0,5666	254,60
Encaminhar Parturiente para a sala de parto "Centro Obstétrico"		0,00
Receber Parturiente da ACCR		0,00
Realizar e registrar consulta de enfermagem		0,00
Execução e registrar execução da prescrição médica		0,00
Orientar Parturiente e acompanhante e fazer registros e comunicações		0,00
Acompanhar evolução do trabalho de parto	0,8589	385,95
Limpar leito		0,00
Preparar e assistir ao trabalho de parto	0,5123	230,20
Preparar sala e assistir ao Recém Nato		0,00
Limpar sala parto e berçário		0,00
Controlar período de Greenberg		0,00
Alta do Centro Obstétrico	0,5134	230,70
Total	2,4512	1.101,45

Atividades do parto - técnico de enfermagem		Salário/horas
Atividades	horas	93,38
Receber Parturiente na ACCR	0,0233	2,18
Realizar e registrar avaliação clínica e prescrição de triagem obstétrica		0,00
Encaminhar Parturiente para a sala de parto "Centro Obstétrico"	0,2567	23,97
Receber Parturiente da ACCR		0,00
Realizar e registrar consulta de enfermagem		0,00
Execução e registrar execução da prescrição médica	0,5000	46,69
Orientar Parturiente e acompanhante e fazer registros e comunicações	0,3333	31,12
Acompanhar evolução do trabalho de parto	0,9912	92,56
Limpar leito	0,1667	15,57
Preparar e assistir ao trabalho de parto	0,9	84,04
Preparar sala e assistir ao Recém Nato	0,3667	34,24
Limpar sala parto e berçário	0,1667	15,57
Controlar período de Greenberg	0,1817	16,97
Alta do Centro Obstétrico	0,0533	4,98
Total	3,9396	367,88