

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

DIFICULDADES NA IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTEIO EM
INSTITUIÇÕES HOSPITALARES: ESTUDO DE CASO EM UM
HOSPITAL DE FLORIANÓPOLIS

Dissertação submetida à Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção
do Grau de Mestre em Engenharia.

VIVIANE LENZI DA ROCHA

Florianópolis, maio de 2004.

VIVIANE LENZI DA ROCHA

DIFICULDADES NA IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTEIO EM
INSTITUIÇÕES HOSPITALARES: ESTUDO DE CASO EM UM HOSPITAL DE
FLORIANÓPOLIS

Esta Dissertação foi julgada adequada para obtenção do Título de “Mestre em Engenharia”, Especialidade em Engenharia de Produção e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção.

Prof. Edson Pacheco Paladini, Dr.
Coordenador do Curso

Banca Examinadora:

Prof. Antonio Cezar Bornia, Dr.
Orientador

Prof. Álvaro Guilherme Rojas Lezana, Dr.

Prof. Emílio Araújo Menezes, Dr.

Aos dois homens de minha vida, Filipe e Hilbeth,
pela forma linda que me entenderam e apoiaram.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo imenso amor, pela sabedoria, pelo dom de acordar a cada manhã e sentir a vida.

Aos meus pais que não mediram esforços para que eu pudesse terminar este trabalho e que estiveram tão presentes apesar dos mil e cem quilômetros.

Ao Prof. Antonio Cezar Bornia, orientador e amigo, meus sinceros agradecimentos pela paciência, pelos ensinamentos e orientação, pelo estímulo e confiança demonstrados e pelo compromisso assumido.

À direção do Hospital por permitir que o trabalho fosse realizado, e a todos os setores que contribuíram para que as informações fossem completas.

Aos amigos de curso Nunes, Hermes e Regiane pelas incontáveis horas de estudo e muitas risadas.

Ao meu irmão, Alessandro, e à sua família, Andréa, Andrezza e Guilherme pela forma carinhosa com que estiveram ao meu lado.

À amiga e mestre Marina Gimenes pelo tempo dedicado a me ouvir, me entender e me ajudar.

Aos amigos Camilo, Rogério Masih, Carlos Alexandre de Abreu, Antonio Diomário de Queiroz, Mônica, Daniela, Clóvis Souza Lopes, José Ricardo, Régio Márcio Toesca Gimenes, Alessandro, Alessandra e à amiga Mara que, com certeza, está no paraíso eterno, pela compreensão e pelas palavras de incentivo.

Aos participantes do Grupo de Oração Universitário pelas orações, pela amizade e carinho que compartilharam ao longo desta jornada.

E a tantos outros que participaram direta e indiretamente e que não estão citados neste trabalho, meu sincero obrigado.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Distribuição Direta.....	33
Figura 2 – Distribuição seqüencial.....	34
Figura 3 – Distribuição recíproca.....	34
Figura 4 – Processos ultrapassam fronteiras e cortam funções.....	38
Figura 5 – Custeio baseado em atividades.....	40
Figura 6 – Organograma do Hospital Pesquisado.....	77

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Distribuição de gastos.....	82
Tabela 2 – Distribuição de Gastos com Água nos Centros de Custo.....	83
Tabela 3 - Distribuição de Gastos com Energia Elétrica nos Centros de Custos..	84
Tabela 4 – Consumo de Energia Elétrica em KW/h.....	85
Tabela 5 – Área dos Centros de Custo.....	86
Tabela 6 – Planilha de Custo da Ala de Internação X.....	91
Tabela 7 – Planilha de Custo de Gastroplastia via Laparoscopia.....	92
Tabela 8 – Planilha de Custo do Setor de Nutrição.....	94
Tabela 9 – Quantidade de Refeições Servidas.....	94
Tabela 10 – Custos com a Terceirização.....	95
Tabela 11 – Custos não Reduzidos com a Terceirização.....	95

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Características dos princípios de custeio.....	28
Quadro 2 – Planilha de Custo dos Setores.....	89

RESUMO

ROCHA, Viviane Lenzi da. **Dificuldades de implantação de sistemas de custeio em instituições hospitalares:** estudo de caso em um hospital de Florianópolis. Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004. 115 p. (dissertação de mestrado)

Este trabalho identificou a possibilidade de aplicação dos princípios e métodos de custeio adaptados às organizações hospitalares e descreveu as dificuldades encontradas na implantação de tais sistemas de custos, analisando formas de fugir a estas dificuldades. Foram feitos levantamentos bibliográficos, observação direta com a participação da pesquisadora na equipe de custos da instituição pesquisada, análise documental e entrevistas não estruturadas com pessoas da instituição envolvidas no processo. As informações levantadas culminaram na identificação de oito fatores que mais dificultam o processo de implantação de um sistema de custos na área hospitalar, a saber: (1) falta de escopo do projeto, (2) falta de participação da direção, (3) utilização de consultores, (4) resistência cultural, (5) falta de conhecimento para usar as informações, (6) divisão funcional arraigada e sem visão de processo, (7) necessidade de uso de um *software* e (8) necessidade de treinamento. Para fugir a essas dificuldades é necessário que haja um real interesse da organização e um coordenador do projeto que saiba integrar todos e respeitar seus medos e dificuldades. Um planejamento realizado com a participação de todos tornará a implementação mais tranquila.

Palavras-Chave: Sistemas de custeio, hospitais, dificuldades de implantação.

ABSTRACT

ROCHA, Viviane Lenzi da. **Dificuldades de implantação de sistemas de custeio em instituições hospitalares:** estudo de caso em um hospital de Florianópolis. Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004. 115 p. (dissertação de mestrado)

This study identified the possibility of the application of beginnings and costing methods adapted to the hospital organizations and it described the difficulties found in the implantation of these systems of costs. In addition, it analyzed the forms of dealing with these difficulties. The study counted on bibliographical risings, direct observation with the researcher's participation in the team of costs of the researched institution, documental analysis and interview not structured with people of the institution involved in the process. The information gathered culminated in the identification of eight factors that hinder the process of implantation of a system of costs in the hospital area: (1) lack of sight of the project, (2) lack of participation of the direction, (3) consultants' use, (4) cultural resistance, (5) lack of knowledge in using the information, (6) ingrained functional division and without process vision, (7) need of the use of a software and (8) need of training. They are necessary two elements to overcome these difficulties: a real interest of the organization, and a coordinator of the project who knows how to integrate everybody and to respect their fears and difficulties. A planning accomplished with the participation of everybody will turn into the calmest implementation.

Key-words: Costing systems, hospitals, difficulties of implant.

SUMÁRIO

1 – INTRODUÇÃO.....	13
1.1– Tema e Problema.....	13
1.2– Objetivos.....	16
1.2.1 – Objetivo Geral.....	16
1.2.2– Objetivos Específicos.....	16
1.3 – Justificativa	17
1.4 – Metodologia.....	19
1.4.1 – Caracterização da Pesquisa.....	19
1.4.2 – Questões de Pesquisa.....	20
1.4.3 – Roteiro da Pesquisa.....	20
1.4.4 – Coleta de Dados.....	22
1.4.5 – Limites do Trabalho.....	23
1.5– Estrutura do Trabalho.....	23
2 – SISTEMAS DE CUSTOS.....	24
2.1 – Classificação dos Custos.....	26
2.1.1 – Quanto à Facilidade de Apuração.....	26
2.1.2 – Quanto ao Comportamento em Relação ao Volume.....	27
2.2 – Princípios e Métodos de Custeio.....	28
2.2.1 – Princípios.....	28
2.2.1.1 – Custeio por Absorção Integral.....	29
2.2.1.2 – Custeio Variável.....	29
2.2.1.3 – Custeio por Absorção Ideal.....	30
2.2.2 – Métodos.....	30
2.2.2.1 – Método RKW.....	30
2.2.2.2 – Método ABC.....	35
2.3 – Comentários Finais do Capítulo.....	45
3 – CUSTOS EM HOSPITAIS.....	47
3.1 – Introdução.....	47
3.2 – Processos Hospitalares.....	50
3.3 – Sistemas de Custos em Hospitais.....	52

3.3.1 – Os Princípios e o Setor Hospitalar.....	54
3.3.2 – Os Métodos e o Setor Hospitalar.....	55
3.3.2.1 – RKW.....	55
3.3.2.2 – ABC.....	56
3.4 – Considerações Finais do Capítulo.....	59
4 – Dificuldades e Alternativas para Implantar Sistemas de Custos.....	62
4.1 – Falta de Escopo do Projeto.....	62
4.2 – Falta de Participação da Direção.....	64
4.3 – Utilização de Consultores.....	65
4.4 – Resistência Cultural.....	67
4.5 – Falta de Conhecimento para Usar as Informações.....	69
4.6 – Divisão Funcional Arraigada e sem Visão de Processo.....	71
4.7 – Necessidade de Uso de Software.....	72
4.8 – Necessidade de Treinamento.....	73
4.9 – Considerações Finais do Capítulo.....	74
5 – ESTUDO DE CASO.....	75
5.1 – A Organização Pesquisada.....	76
5.2 – A Estrutura.....	78
5.3 – O Sistema de Custeio.....	76
5.3.1 – O início da Implantação.....	77
5.3.2 – Os Centros de Custo.....	78
5.3.3 – Os Recursos.....	81
5.3.4 – Rateio dos Centros de Custo.....	87
5.3.5 – Rateio dos Custos aos Pacientes.....	89
5.4 – A Utilização das Informações.....	90
5.5 – Dificuldades na Implantação do Sistema.....	97
5.5.1 – Falta de Participação da Direção.....	97
5.5.2 – Falta de Escopo do Projeto.....	98
5.5.3 – Utilização de Consultores.....	99
5.5.4 – Resistência Cultural.....	100
5.5.5 – Falta de Conhecimento para Usar as Informações.....	102
5.5.6 – Divisão Funcional Arraigada e sem Visão de Processo.....	102
5.5.7 – Necessidade de Uso de <i>Software</i>	103
5.5.8 – Necessidade de Treinamento.....	104

5.6 – Considerações Finais do Capítulo.....	105
6 – CONCLUSÃO.....	106
6.1 – Conclusão.....	106
6.2 – Recomendações para Trabalhos Futuros.....	107
REFERÊNCIAS	108
APÊNDICE.....	115

1 INTRODUÇÃO

5.1 TEMA E PROBLEMA

A existência das organizações em um mercado global, onde a busca pela competitividade é condição básica de sobrevivência, levou as empresas a se adaptarem e a internalizarem as mudanças impostas por este mercado. E, à medida que a complexidade dessas organizações evoluiu, seu processo decisório passou a ser mais rápido, mais preciso e dinâmico, tanto a nível operacional como a nível gerencial e estratégico.

Fukumoto e Freitas (2000, p. 1) destacam que a “necessidade de conhecer melhor seus custos cresce, à medida que a concorrência aumenta e que o país se desenvolve”. Discutem, ainda, que com a abertura da economia, “o Brasil se viu à mercê da concorrência internacional, sem meios para alcançar o mesmo padrão de qualidade e preços dos produtos e serviços internacionais”.

Brimson (1996, p.17-20) cita várias mudanças que o mundo atual dos negócios tem trazido às empresas, tais como, o aumento do uso de tecnologia, a forte preocupação com a excelência e o baixo custo dos bens e serviços produzidos, tornando necessária a adoção de novos tipos de gerenciamento, inclusive o gerenciamento dos custos.

Diante dos novos paradigmas de gestão, as empresas deixaram de se preocupar somente com o aumento de suas receitas através do crescimento do seu mercado e do desenvolvimento de novos produtos para, enfim, enfatizarem seus esforços no controle e acompanhamento de seus custos.

Abbas (2001, p. 13) comenta que a liderança em custos passou a fazer parte da estratégia das organizações, tornando-se uma vantagem competitiva.

Para sobreviver nesse novo ambiente, as organizações precisam mudar sua filosofia de administrar seus negócios, pois essas mudanças exigem maior detalhamento e acompanhamento de seus custos através de controles mais eficazes, como forma de controlar e planejar as modificações necessárias para

melhor otimizar seus recursos, pois se sabe que não há mais espaço para o amadorismo, a improvisação ou mesmo para a ação de gerir um negócio somente pelo *feeling* do seu administrador.

Essa preocupação, segundo Beulke e Bertó (2000, p. 17), está “diretamente associada à sobrevivência do dia-a-dia e à sua continuidade normal, como um organismo que pretende crescer, consolidar-se, cumprir seus objetivos estatutários, remunerar o capital investido e atender as finalidades sociais a que foi constituída”.

Como em todos os outros segmentos, o segmento hospitalar também vem sendo questionado quanto ao seu modelo produtivo e as necessidades de seu mercado, agora bem mais competitivo que outrora. A maioria dos hospitais sempre foi gerenciada por profissionais de outras áreas, sem conhecimentos sólidos em administração, por isso, o processo de tomada de decisão ocorre de maneira empírica.

Surge, dessa situação, a necessidade das organizações hospitalares de se modernizarem criando e aprimorando um sistema de informações que possam prover seus gestores de maiores informações sobre o consumo de seus recursos dentro do processo de prestação de serviços, para que haja um acompanhamento e controle desses recursos que possibilitem uma tomada de decisão adequada.

Ao contrário do passado, em que o preço de venda era por elas internamente definido, nota-se hoje, com relativa frequência, que as organizações têm o seu preço de venda definido pelo seu mercado de atuação. “Foi-se o tempo de hiperinflação, em que quaisquer custos podiam ser diluídos na ciranda financeira” (MATOS, 2002, p. 1). Esse novo panorama passou a exigir maior detalhamento dos gastos da empresa, como forma de administrar as modificações necessárias para melhor otimização dos recursos disponíveis.

Como é discutido por Baumgartner et al (2001) o segmento das instituições hospitalares sempre repassou para a conta do paciente todos os recursos utilizados, incluindo as ineficiências, desconroles e abusos. Porém no novo modelo, o *managed-care*, a organização deverá cobrar apenas o que gerou custo para o paciente.

Durante muito tempo, a atividade hospitalar deixou de atrair autores ou pesquisadores para avaliar a administração e o processo de gestão hospitalar,

sendo a maioria das publicações existentes na área hospitalar ligadas apenas ao avanço do estudo da ciência da Medicina. Rodrigues Filho (1991) cita que nunca havia sido feito uma análise dos hospitais brasileiros em termos de custos, eficiência ou utilização dos mesmos, principalmente pela escassez de informações que caracteriza o setor de saúde brasileiro.

Porém, atualmente, a área de gestão hospitalar tem sido alvo de muitos autores que escrevem artigos prescrevendo métodos de coletar dados sobre custos fixos e variáveis, diretos e indiretos, cálculos de custos-padrão e unidades de valor relativo e mensuração do custo ABC (Activity-Based Costing).

Carpintério e Martinez (2001) comentam que a ampliação das referências ao custo na área da saúde demonstra que foram abandonados os preconceitos relacionados ao cálculo de custos na saúde e o reconhecimento do papel que o avanço no cálculo e na gestão de custos podem ter neste setor.

Dessa forma, as informações sobre custos passam a desempenhar papel importante no processo decisório e de análise de oportunidades, possibilitando às organizações hospitalares direcionar suas ações e seus investimentos para áreas de melhor resultado, levando-se em conta, é claro, todos os aspectos sociais envolvidos neste tipo de decisão.

Apesar do número de publicações e pesquisas a respeito do tema custos hospitalares terem aumentado de maneira muito expressiva nos últimos anos, percebe-se que, ainda, que a maioria das instituições ainda não têm um sistema de custos implantado. (ABBAS, 2001)

Decidir-se por implantar um sistema de custos é uma decisão difícil pela quantidade de questionamentos necessários de se fazer antes de iniciá-la. Entre estes questionamentos estão a definição de qual o objetivo a que pretende a organização ao implantar tal sistema, qual princípio e o método que será usado para gerar estas informações. Cada princípio e método têm suas limitações, benefícios e dificuldades de implantação inerentes ao sistema.

Muitas instituições, ao perceberem a importância das informações de custos, fazem a idéia de que a implantação de um sistema de custos será a solução de todos os seus problemas. Isso não é verdade, conforme comenta Martins (1998, p. 28) dando dois motivos: “nenhum sistema é capaz de resolver todos os problemas” e

“para atingir sua capacidade de funcionar como instrumento de administração, precisa desenvolver-se e aprimorar-se”.

Há, ainda, problemas que envolvem a implantação de um sistema de custos, ligados ao pessoal envolvido, seu conhecimento e sua cultura, ligados ao investimento financeiro para aquisição de *software*, treinamento, contratação de pessoal (consultores ou pessoal para manutenção do sistema). São problemas que atingem todas as instituições.

Por muito tempo as instituições hospitalares foram protegidas pelo Estado e até pela Sociedade, porque têm uma importância muito grande dentro da comunidade. Quando a instituição passava por problemas financeiros ou necessitava da aquisição de algum equipamento, a Sociedade ou o Estado vinha em seu socorro através de campanhas e doações. Dessa forma criou-se, então, uma cultura de comodismo e despreocupação em relação aos custos, que faz com que haja muitas barreiras e dificuldade em se implantar um sistema de custos.

Identificar quais seriam estas barreiras e encontrar alternativas para superá-las é uma tarefa a ser conquistada. Assim, o presente trabalho tem como problema: “quais as dificuldades em se implantar um sistema de custos em uma instituição hospitalar?”

5.1 OBJETIVOS

1.1 OBJETIVO GERAL

O objetivo do presente trabalho é levantar as dificuldades de implantação de um sistema de custos em instituições hospitalares.

1.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Identificar a existência de diversos métodos de custos e suas aplicações no ambiente hospitalar;

- Avaliar o método de custeio que potencialmente traria mais benefícios à área hospitalar;
- Descrever as dificuldades de implantação do sistema de custos em hospitais;
- Identificar formas para fugir às dificuldades.

5.1 JUSTIFICATIVA

As mudanças do mercado, com o aumento da competitividade tiveram grande influência nas instituições hospitalares, mudando a forma como os administradores passaram a gerir os negócios hospitalares. Houve a necessidade de uma melhoria em seu desempenho, principalmente pela importância do papel que elas desempenham na sociedade.

Conhecer o verdadeiro custo de cada serviço, o valor de cada conjunto de atividades que compõe os procedimentos médicos, passa daqui para frente a ser um diferencial competitivo da empresa de saúde em seu mercado. Como ocorre com os demais segmentos de negócios, também a área hospitalar demanda por uma administração profissional de negócios.

Claro que o custo deixou de ser o único recurso para a determinação dos preços, uma vez que ele, dentro de um mercado competitivo, é determinado por esse próprio mercado. Porém, é de grande importância nos processos de tomada de decisão, de identificação e avaliação da utilização adequada de espaços ociosos, de decisão sobre desativação de um setor ou unidade, de avaliação do mix produtos que maximizem a rentabilidade, como suporte ao planejamento e orçamento.

Certamente, as organizações que se dispõem a implantar um sistema de custos estão impulsionadas pela intenção de medir o acerto de suas decisões e apontar os desvios em relação ao que foi planejado para que se possa corrigir de forma adequada.

Sobretudo as organizações hospitalares que atendem a prestação de serviços públicos, por serem entidades do governo ou filantrópicas, precisam ter um controle do seu desempenho de forma ainda mais apurada, visto que a receita oriunda do SUS – Serviço Único de Saúde, na maioria das situações não remunera adequadamente os recursos utilizados.

A análise de custos proporciona ao administrador hospitalar a possibilidade de avaliar o desempenho de suas atividades e identificar onde é possível a redução dos custos, quer seja através da eliminação de desperdícios, quer seja na terceirização de serviços de apoio, apoiar na negociação de preços de contratos junto ao mercado, ainda, deve auxiliar no planejamento das atividades da empresa de forma a possibilitar que a organização faça seus investimentos de forma segura.

Uma grande tendência no mercado hospitalar é a venda de serviços sob a forma de “pacote”, que é a venda antecipada de um certo volume de um serviço a uma organização de plano de saúde ou convênio (BEULKE e BERTÓ, 2000), que necessita de um adequado estudo para que haja um melhor retorno, tarefa para a qual o sistema de custos pode contribuir de forma positiva. Os gestores somente tomarão decisões certas e na hora certa se estiverem subsidiados por informações precisas, úteis e ágeis.

Dutra (2003, p. 6) acredita que um “sistema de apuração de custos hospitalares oferece aos administradores a oportunidade de identificar os procedimentos ou atividades mais rentáveis, aquelas cujo custo precisa ser analisado e controlado com mais cuidado, ou que não são viáveis economicamente”.

A importância e necessidade de que as instituições hospitalares tenham informações de custos fica, então, clara que existem, mas a dificuldade de escolha e de implantação do sistema de custos é grande nestas instituições, muitos são os obstáculos que fazem com que os hospitais acabem não implantando um sistema de custos ou fazendo-o pela metade.

A busca de literatura que auxilie os administradores das instituições hospitalares na tarefa de implantar um sistema de custos é, ainda, escassa, principalmente no que diz respeito a experiências de implantação de sucesso. Encontram-se pesquisas que identificam um método ideal, descrevem um modelo de implantação, mas poucas que descrevem as dificuldades encontradas e como superá-las. Este trabalho busca suprir parte desta necessidade.

5.1 METODOLOGIA

1.4.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

Este trabalho de pesquisa pode ser classificado quanto à sua natureza como uma pesquisa aplicada. Quanto à forma de abordagem do problema, pode-se classificá-la como qualitativa, pois tem uma orientação à análise das dificuldades de implantação de um sistema de custos no contexto da instituição hospitalar, com sua cultura existente, no âmbito de tempo atual; sem a característica de pesquisa quantitativa de se utilizar técnicas e experimentos de mensuração e generalização.

Pereira (1996) comenta que “uma das características da pesquisa qualitativa é que ela não se esgota na revisão bibliográfica ou simplesmente no caso empírico”.

Chizzotti (1998, p. 80) cita que, neste tipo de pesquisa, “o pesquisador é um ativo descobridor do significado das ações e das relações que se ocultam nas estruturas sociais”. Diz, ainda, que o pesquisador deve manter uma conduta participante, partilhando da cultura, das práticas, das percepções e experiências dos objetos pesquisados.

O procedimento técnico básico neste trabalho de pesquisa consta de uma pesquisa participante onde há a participação da pesquisadora de modo cooperativo.

Quanto aos objetivos, é uma pesquisa exploratória que envolve procedimentos iniciais de revisão bibliográfica sobre os métodos de custeio e sua utilização no setor hospitalar, discutindo-se seus benefícios na gestão de custos e suas dificuldades de implantação.

É realizado, também o procedimento de estudo de caso em um hospital, onde se pretende ilustrar na prática alguns dos conceitos discutidos na revisão bibliográfica.

O estudo de caso, segundo Gil (1991, p. 58), é caracterizado “pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”.

Sobre a utilização do estudo de caso Yin (1994, p. 1) comenta que:

O estudo de caso é um dos vários caminhos para realizar a pesquisa em ciência social. (...) em geral, estudos de caso são estratégias preferidas quando “como” e “porque” são questões

apresentadas, quando o investigador tem pouco controle sobre os eventos e quando o foco é sobre um fenômeno contemporâneo dentro de um contexto da vida real.

O autor ainda diz que a escolha da estratégia a ser usada na pesquisa depende de três condições: o tipo de questão proposta na pesquisa; a extensão do controle do investigador sobre os atuais eventos comportamentais; e, o grau do foco contemporâneo em oposição aos eventos históricos.

Pattio (2001) cita que o processo de coleta de dados no estudo de caso “é mais complexo do que o de outras modalidades de pesquisa, isso porque, na maioria das pesquisas, utiliza-se uma técnica básica para a obtenção de dados, embora outras técnicas possam ser utilizadas de forma complementar”.

Como afirma Yin (1994), a análise dos dados, em estudo de caso, consiste na compreensão dos dados no sentido de validar ou refutar os objetivos iniciais do estudo.

1.4.2 QUESTÕES DE PESQUISA

A pesquisa procura inicialmente identificar a necessidade e existência de princípios e métodos de custeio que se adaptem à realidade das instituições hospitalares, identificando aquele ou aqueles que melhor se adequem.

A pesquisa busca responder, também, quais as dificuldades em implantar e manter um sistema de custos e como fugir dessas dificuldades.

1.4.3 ROTEIRO DA PESQUISA

A primeira etapa da pesquisa se deu através de pesquisa bibliográfica que aconteceu através dos diversos meios de coleta, nos diversos tipos de materiais como, por exemplo, revistas, livros, páginas da internet e dissertações. O objetivo de tal etapa era a de tomar conhecimento dos trabalhos de pesquisa existentes na área de custos hospitalares e de buscar a fundamentação teórica para o trabalho a realizar.

Após esta fase de levantamentos teóricos, iniciou-se a fase de observação direta, onde as informações da pesquisa de campo começaram a ser coletadas e

analisadas. A fase de observação se deu de forma assistemática, sem um controle prévio dos fatores observados. A pesquisadora participou da implantação do sistema de custos na instituição pesquisada no período de setembro de 2001 a novembro de 2002.

Junto a esta etapa, aconteceu a pesquisa documental, onde se buscou levantar dados que poderiam acrescentar e comprovar os dados já colhidos através da observação. A pesquisadora tinha acesso aos documentos da instituição hospitalar pesquisada pela sua participação no processo de implantação. Durante o período em que a pesquisadora esteve na instituição muitas observações de funcionários foram colhidas, também, para que pudessem amparar as análises.

Uma última etapa se deu através de entrevistas não estruturadas onde se fez o uso de um roteiro que se encontra no apêndice do trabalho. A pesquisadora tinha o interesse de explorar de forma ampla as questões abordadas, junto aos usuários do sistema de custos do hospital. Estas entrevistas aconteceram pessoalmente de forma informal e tinham o objetivo de colher as impressões dos usuários em relação à implantação do sistema de custos. Foram entrevistados: um funcionário da contabilidade, a farmacêutica, a chefe do setor de contas médicas e a atual responsável pelo setor de custos que reiniciou a implantação em agosto de 2003.

Também, foram entrevistados responsáveis pelo sistema de custos de outras instituições hospitalares onde se tinha conhecimento de pesquisas sobre a implantação de sistemas de custos. O contato aconteceu através da rede de computadores – internet.

1.4.4 COLETA DE DADOS

A coleta de dados para a pesquisa deu-se através de observação direta, estudo de documentação, de entrevistas não estruturadas com as chefias de departamentos e usuários das informações de custos e participação no processo de implantação do sistema de custos na instituição estudada.

De acordo com Marconi e Lakatos (apud VILELA JUNIOR, 2001, p. 95) “a observação é uma técnica de coleta de dados para conseguir informações e utiliza os sentidos na obtenção de determinados aspectos da realidade”.

O levantamento de base documental de publicações que continham as informações sobre a área pesquisada se deu de diversas formas, através de visitas a Bibliotecas, pesquisa na internet e em anais de congressos. O material depois de avaliado e separado foi lido e na medida em que houve trechos que continham informações que enriqueceriam este trabalho, tais informações foram transcritas e citadas ao longo dos capítulos constantes do trabalho.

As entrevistas não estruturadas possibilitaram uma maior liberdade de ação do pesquisador que aborda os temas de maneira informal, deixando os entrevistados à vontade e permitindo que as respostas sejam menos programadas. O apêndice retrata o roteiro seguido pela entrevistadora, porém não havia uma obrigatoriedade em segui-lo à risca, de acordo com os comentários do entrevistado, as questões foram sendo adaptadas.

A atuação do pesquisador na empresa permitiu que a observação fosse além de dados superficiais, analisando não apenas as informações, mas os processos como elas são elaboradas; e permitiu, também, que a análise dos dados observados, através do estudo de documentação, fosse comparada com as observações dos fatos que os influenciam. Além de, em alguns momentos, ser interventor, orientando a empresa no sentido de obter melhores resultados das informações.

1.4.5 LIMITES DO TRABALHO

O trabalho limita-se a analisar as dificuldades de implantação de um sistema de custos em instituições hospitalares com base nos dados colhidos na instituição pesquisada e em dados fornecidos por outras três instituições consultadas.

Há a impossibilidade de se generalizar o caso em foco para todo o setor, principalmente pela utilização de apenas um caso estudado. É importante observar que as características de cada instituição podem variar em muitos aspectos e que nem sempre todas as instituições terão as mesmas dificuldades.

As dificuldades analisadas no estudo de caso limitam-se a dificuldades enfrentadas pela implementação de um sistema de custos aplicado pelo método RKW, não tendo sido analisada nenhuma instituição que implementasse o método ABC.

Não é propósito do trabalho demonstrar as contribuições dos sistemas de custeio em instituições hospitalares, nem mesmo tem a pretensão de discutir modelos de implantação de sistemas de custos.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

A estrutura do trabalho está organizada em seis capítulos conforme será apresentado a seguir.

O capítulo 1 consiste na apresentação da proposta preliminar do trabalho, dando uma visão geral do que será a pesquisa. É dividido em: introdução, objetivos, justificativa, metodologia e a estrutura do trabalho;

No segundo capítulo, evidenciam-se as abordagens e teorias que sustentam a proposta da pesquisa. É realizada a conceituação de sistema de custos e identificados os princípios e métodos de custeio existentes, sua importância e a forma como são aplicados.

O capítulo 3 mostra o setor hospitalar com suas dificuldades e necessidades na área de gestão de custos e instrumentos de auxílio na tomada de decisão. Discute como os princípios e métodos podem ser aplicados na gestão de custos de forma que maximize os resultados para a instituição, levando-se em consideração todas as restrições existentes tanto do lado técnico, quanto social da área.

O capítulo 4 discute as dificuldades de se implantar um sistema de custos em instituições hospitalares e argumenta como fugir a essas dificuldades.

O capítulo 5 expõe a aplicação prática dos conceitos apresentados, identificando uma organização do setor hospitalar e discute as dificuldades da implantação de um sistema de custos na mesma.

Enfim, no capítulo 6 são apresentadas as principais conclusões do trabalho, relativas ao alcance dos objetivos propostos e as recomendações para futuros trabalhos de pesquisas dentro da área de custos em instituições hospitalares, além das fontes de pesquisa bibliográfica utilizadas no trabalho e que podem ser consultadas para complementar a leitura.

2 SISTEMAS DE CUSTOS

Os Sistemas de Custos hospitalares têm o objetivo de transcrever as informações da organização, sejam elas financeiras ou não financeiras, para uma linguagem gerencial que possibilite à administração a tomada de decisão. Para Falk (2001), essas informações gerenciais possibilitam a diminuição de gastos ou o aumento da receita, ou ambos.

Villas Boas et al. (1999) descrevem um sistema de custos como sendo constituído através da utilização de diversos métodos e técnicas e pela adoção de diversos procedimentos e critérios que serão interdependentes e interagentes formando um todo inequívoco num paralelo com o conceito de sistemas originado da biologia.

“Um sistema de custo visa a relatar números que indicam como determinados objetos de custo consomem recursos de uma organização”. (HORNGREN, 2000, p. 67).

Os sistemas de custos funcionam como um centralizador de diversas informações físicas e monetárias de toda a organização e, processando tais informações, geram relatórios que devem auxiliar a direção a tomarem as decisões para melhor gerir a empresa.

Entre outras informações que um eficiente e eficaz sistema de custos deve fornecer estão “as informações detalhadas, precisas e confiáveis sobre os geradores de custos, a margem de contribuição de cada produto, departamentos e/ou produtos deficitários que precisam sofrer processos de melhoria e mix de produtos que maximizem lucro”. (OLIVEIRA; PEREZ JR, 2000, p. 26)

A respeito da importância de um sistema de custos Martins (2000, p. 21) comenta:

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

Bornia (2002, p.53) relata que “um sistema de custos pode ter dois enfoques, onde o primeiro está relacionado com os objetivos do sistema, qual o tipo de informação solicitada, e o segundo em como os dados serão processados para a

obtenção das informações”. Ao primeiro enfoque, chama de Princípios de Custeio e, ao segundo, de Métodos de Custeio.

Comenta, ainda, que, teoricamente, pode-se utilizar qualquer um dos métodos associados a qualquer um dos princípios. Embora existam métodos que se identificam melhor com um princípio do que com outro. Dentro de uma organização é possível encontrar os três princípios sendo utilizados para gerar as informações necessárias para a gestão destas organizações.

A decisão entre qual princípio e método a ser usado está ligado ao objetivo da organização e às informações que os gestores necessitam para a tomada de decisões. “A implantação de um sistema de custos deverá estar voltada para a qualidade e a quantidade das informações que se façam necessárias e isto somente o empresário é quem deve saber”. (VIANA, 2001, p. 09).

Beulke e Bertó (2000, p. 18) afirmam a existência de diversos usos para o Custo e apresentam cinco finalidades:

- a) função controle de custos, onde a instituição tem o intuito de medir o acerto de suas decisões e apontar os desvios para tentar corrigi-los;
- b) formação do preço de venda, embora nem sempre seja possível atribuir preços em função dos custos, pois depende em muitos casos das forças do mercado;
- c) gerenciamento do resultado, que depende de diversos fatores, porém o que é controlável internamente é o custo;
- d) planejamento das atividades, fornecendo suporte à criação de um sistema orçamentário;
- e) função contábil, integrando custo e contabilidade visando a avaliação dos estoques.

“A construção de um sistema de custos hospitalares requer entendimento da estrutura organizacional do hospital, dos procedimentos médicos e do tipo de informação de custos hospitalares desejado”. (MARTINS, 2000, pág 28). Esse entendimento dará idéia de que tipo de informações será necessário para alimentar o sistema.

A implantação de um sistema de custos requer investimentos para a busca das informações necessárias para alimentá-lo. Investimentos que variam de acordo com o tipo de informação e de sistema escolhido. Para Horngren (2000, p. 67) “os

gerentes só deveriam implantar um sistema mais sofisticado quando acreditarem que seus benefícios superarão seus custos”.

Decidindo pela implantação de um sistema de custos é importante que a alta administração dê total apoio para que as informações, que são provenientes de toda a organização, cheguem de forma íntegra e confiáveis.

2.1 CLASSIFICAÇÕES DOS CUSTOS

Além da divisão em unitário, custo de uma unidade de produto produzido ou serviço prestado, e total, o custo pode assumir diversas classificações de acordo com o propósito das informações a que pretende gerar. Para facilitar o entendimento, os diversos autores da área de custos classificam-nos de forma que possam ser facilmente entendidos e diferenciados em suas aplicações, com o propósito de se obter uma forma mais condizente com cada tipo de entidade a ser analisada.

As classificações mais usuais são de acordo com a sua variabilidade e de acordo com a facilidade de apuração de seus valores.

2.1.1 QUANTO À FACILIDADE DE APURAÇÃO

Em função da facilidade de apuração os custos são classificados em custos diretos ou custos indiretos. Custo direto pode ser definido como sendo aquele em que se tem facilidade de apropriá-lo a um objeto de custo. Leone (1989, p. 54) explica o custo direto como sendo “todo o item de custo que é identificado naturalmente ao objeto de custeio”. E custo indireto é o inverso, ou seja, há uma dificuldade em apropriá-lo ao objeto de custo. Sempre que houver a utilização de rateios ou estimativas para a apropriação do custo ao objeto de custo ele é indireto.

Para Horngren (2000, pág 20), os fatores que afetam a classificação de custo como direto ou indireto são: a materialidade do custo em questão (quanto maior o custo maior a viabilidade econômica de identificação com um objeto de custo),

tecnologia disponível para a coleta de informações, acordos contratuais e *design* das operações.

A classificação do custo em direto ou indireto depende da escolha do objeto de custo, ou seja, se o objeto analisado for um procedimento o custo pode ser classificado como indireto, porém se a análise do mesmo item de custo for feita para um setor ele passa a ser classificado como direto.

Como um exemplo dessa classificação pode-se citar em uma internação hospitalar, todos os medicamentos e materiais descartáveis, honorários médicos, gases medicinais como custos diretos do paciente e o consumo de água, energia elétrica e seguro como custos indiretos, pois os primeiros são facilmente identificados a cada paciente e no segundo precisa-se de cálculo e rateio para que se destine uma parte a cada paciente internado.

2.1.2 QUANTO AO COMPORTAMENTO EM RELAÇÃO AO VOLUME

Pela variabilidade pode-se classificar os custos como sendo fixos ou variáveis, onde custos fixos são aqueles que não se alteram pela alteração em determinado intervalo de volume de produção e custos variáveis são aqueles que se modificam proporcionalmente com o volume de produção.

Esta variabilidade deve levar em conta um certo período de tempo e um certo volume de produção, ou seja, o custo fixo não será fixo a qualquer volume de produção. Por exemplo, o valor do aluguel pago pelas instalações de uma maternidade não varia se houver variação na quantidade de pacientes de um mês para outro, porém se esta alteração for muito significativa e houver a necessidade de ampliação de local este valor pode sofrer alterações.

Cashin (1982, p. 574) dá a definição de custos variáveis como sendo “aqueles que variam em proporção direta às alterações no volume; se o volume dobra, os custos variáveis duplicam”.

Existem também alguns itens de custo que possuem uma parcela que é fixa e outra que é variável que são chamados de custos mistos. Como exemplo destes custos mistos poder-se-ia citar um contrato de fornecimento de energia com

demanda (potencial de custo instalado) e consumo. A parte da demanda é contratada e paga sendo utilizada ou não e a parte de consumo varia pela utilização.

2.2 PRINCÍPIOS E MÉTODOS DE CUSTEIO

2.2.1 PRINCÍPIOS

Os princípios, como já citado, estão ligados aos objetivos do sistema de custeio, e deve levar em conta a decisão de agregar ao custo dos produtos os custos fixos e os desperdícios.

São três os princípios de custeio: custeio por absorção integral, custeio variável e custeio por absorção ideal.

BORNIA (1995, p. 67) faz uma comparação entre as características dos três princípios:

Quadro 1 - Características dos princípios de custeio.

CARACTERÍSTICAS	Custeio		
	Variável	Integral	Ideal
Alocação dos custos fixos aos produtos	Não	Sim	Sim
Alocação das perdas aos produtos	Não	Sim	Não
Necessidade da definição de capacidade	Não	Não	Sim
Relevância para decisões de curto prazo	Alta	Baixa	Baixa
Relevância para decisões de longo prazo	Baixa	Média	Alta
Relevância para o processo de medição das perdas	Baixa	Média	Alta
Objetivos a que se destinam	Gerencial	Fiscal	Gerencial

Fonte: BORNIA (1995, p. 67)

2.2.1.1 Custeio por Absorção Integral

O custeio por absorção integral, como o nome já identifica apropria integralmente os custos aos produtos, tanto os diretos quanto os indiretos. É muito utilizado para a valoração dos estoques dos produtos, além de ser aceito pelo fisco para configurar o custo dos produtos vendidos na apuração dos Resultados. (BORNIA, 2002)

“O custo do produto é a soma de todos os custos alocados ao produto para um determinado objetivo”. (HORNGREN, 2000, p. 31). Quanto à parcela do custo direto não há problema, uma vez que é identificada facilmente, mas para que cada objeto de custo receba a parcela adequada de custo indireto, é importante que se analisem os seguintes fatores: a relação de cada item do custo indireto com o objeto de custo, o volume de cada objeto de custo e a tendência de alguns itens dos custos indiretos de variar com o volume de produção.

Muitos autores confundem este princípio com o método RKW ou método dos centros de custo, pois o método de centros de custo é normalmente utilizado com a concepção deste princípio de apropriação integral dos custos aos objetos custeados.

2.2.1.2 Custeio Variável

Também chamado de custeio direto e custeio marginal, o custeio variável se caracteriza pela apropriação apenas dos custos variáveis aos objetos de custo, não importando se são diretos ou indiretos. Neste princípio considera-se que os custos fixos existem independentes do que foi produzido, são custos do período necessários para manter a estrutura da empresa para produzir. (MARTINS, 1998).

Este princípio apóia decisões de curto prazo, ligadas a decisões do que produzir e em que quantidade. (BORNIA, 2002). Este método não é aceito pelo fisco, pois considera que os estoques avaliados por este princípio ficam sub-avaliados. Permite que sejam calculados: a margem de contribuição dos produtos e o ponto de equilíbrio da empresa.

2.2.1.3 Custeio por Absorção Ideal

O custeio por absorção ideal tem a característica de identificação do chamado desperdício, que é o “esforço econômico que não agrega valor ao produto da empresa e nem serve para suportar diretamente o trabalho efetivo” (BORNIA, 2002, p. 41).

Todos os custos são apropriados aos objetos de custeio, porém há uma distinção entre a parcela de utilização eficiente e aquela chamada de desperdício. Ele tem o objetivo de dar suporte à melhoria contínua da empresa.

“O princípio da eliminação de desperdício implica reconhecer que o desperdício é algo que não adiciona valor ao produto, sob a ótica do consumidor”.(NAKAGAWA, 1991, p. 25). Pode-se ter desperdício de diversas formas: pelo consumo excessivo de material, pela produção de produtos defeituosos, pela ociosidade etc.

Um aspecto importante discutido por Bornia (2002) é o de que o custeio ideal por si só, não faz com que a organização elimine desperdícios e sim dá o subsídio de informações para que a administração tome as medidas necessárias para sua diminuição ou eliminação.

2.2.2 MÉTODOS

2.2.2.1 Método RKW

Este método é conhecido na literatura por diversos nomes: RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*), método das seções homogêneas, método dos centros de custos ou ainda método tradicional. Teve origem na Alemanha por volta de 1900. É, segundo Bornia (1995, p. 27), talvez a técnica de alocação de custos mais utilizada no Brasil e no mundo, sendo sua sistemática compatível com os procedimentos contábeis tradicionais aplicados.

É um método onde os custos são identificados aos centros de custos (ou de responsabilidade), que Falk (2001, p. 33) apresenta como “unidades organizacionais para as quais existe uma chefia com autoridade de mando e responsabilidade perante os resultados”. Horngren (2000, p. 67) define um centro de custo como “um agrupamento de diferentes itens de custos”.

De acordo com Leone (1997, p. 241) “quando os custos e despesas são acumulados por centro de responsabilidade, o que se deseja é exercer controle sobre eles e, conseqüentemente, sobre as operações deste centro”.

Beulke e Bertó (2000, p. 243) enumeram algumas decisões que podem ser embasadas com a utilização da avaliação de desempenho por centro de resultado por instituições hospitalares:

- a) estabelecimento de aluguéis pela instituição para com parceiros ou empresas instaladas no hospital;
- b) terceirização de serviços, sobretudo os executados nos centros de apoio;
- c) dimensionamento adequado de áreas e decisões quanto a fechamento de serviços;
- d) identificação do ponto de equilíbrio dos setores;
- e) direcionamento dos recursos para centros de custos mais rentáveis ou de maior potencial.

2.2.2.1.1 Centros de Custo

Para que os custos calculados através desta metodologia reflitam adequadamente a realidade é necessário que a divisão da empresa em centros de custos seja realizada com critérios de homogeneidade funcional, ou seja, a congregação de atividades de mesma natureza dentro de um mesmo centro de custo; e de unidade de responsabilidade que é a divisão hierárquica da organização. Através desses critérios percebe-se que não existe um plano de centros de custo padrão para todas as organizações, nem mesmo para as organizações de mesmo segmento, ele é individualizado para cada uma de acordo com a sua realidade. Também a quantidade de centros de custo vai variar de acordo com a instituição, podendo, inclusive, existirem centros de custo que não existam fisicamente com o objetivo de isolar alguns itens de custo para um melhor rateio ou para não rateá-los.

Os Centros de Custo podem ser classificados de diversas formas de acordo com as características de cada organização. O Hospital Cayetano Heredia (CHING, 2001) divide a organização em Centros de Custo Produtivos, Intermediários e Auxiliares (ou de apoio). Onde os centros de custo produtivos são os que atuam

diretamente na produção de bens ou prestação de serviços, os auxiliares ou de apoio existem apenas para prestar serviços aos demais centros produtivos e não possuem nenhuma ação sobre os produtos, os centros de custo intermediários são aqueles que possuem receita própria, mas apóiam os centros de custos produtivos.

Outra divisão encontrada na literatura e nas organizações é a divisão dos centros de custos em Centros Auxiliares e de apoio; Centros Geradores de Receita; e Centros Administrativos. Estas divisões podem acontecer de diversas formas, como foram citadas, e devem atender as necessidades de cada organização de forma a permitir que represente da maneira mais verossímil possível a estrutura da empresa.

2.2.2.1.2 Custeamento dos Produtos

Os produtos são custeados através de três etapas: na primeira etapa os custos são distribuídos aos centros de custo aos quais se identificam, no segundo momento os centros de custo intermediários e de auxiliares distribuem seus custos aos centros de custo produtivos segundo critérios definidos para cada um, e numa terceira etapa são distribuídos aos produtos gerados em cada centro de custo produtivo.

A distribuição dos custos se dá através de critérios de alocação ou critérios de rateio. Horngren (2000, p. 67) diz que um critério de alocação é “um fator que é denominador comum para, sistematicamente, ligar um custo indireto ou um grupo de custos indiretos a um objeto de custo”.

A escolha dos critérios de rateio é de suma importância neste método, neste sentido, Bornia (2002, p. 105) destaca que “as bases de distribuição devem representar da melhor forma possível o uso dos recursos”. Portanto a decisão por um critério deve ser tomada de acordo com a relação desse critério com a existência dos custos.

Para a distribuição dos custos dos centros de custo de apoio e intermediário aos produtivos é possível utilizar-se de três metodologias: direta, seqüencial e recíproca.

O método direto faz a distribuição dos custos desconsiderando que exista troca de produtos entre os centros de custo e aloca os custos diretamente aos centros de custos produtivos.

Na metodologia seqüencial os centros de custos são hierarquizados e a distribuição é feita respeitando-se esta hierarquia, onde os primeiros a distribuir seus custos não mais recebem custos de outros até que só sobrem os centros de custos produtivos. A escolha desta seqüência deve levar em consideração sempre que os primeiros a distribuir são os que atendem a um grande número de centros de custos.

A terceira metodologia é a de distribuição recíproca que leva em consideração que há uma participação recíproca de recursos entre os centros de custo. Seu cálculo é complexo e utiliza-se de funções de matrizes algébricas, porém é o método que mais reflete a realidade dos custos dos setores que prestam serviços uns aos outros.

A figura 1 apresenta o modelo de distribuição direto, onde todos os custos apropriados aos centros de custo de apoio e intermediários serão distribuídos aos centros de custos produtivos, desconsiderando a distribuição dos gastos dos centros de custos entre si.

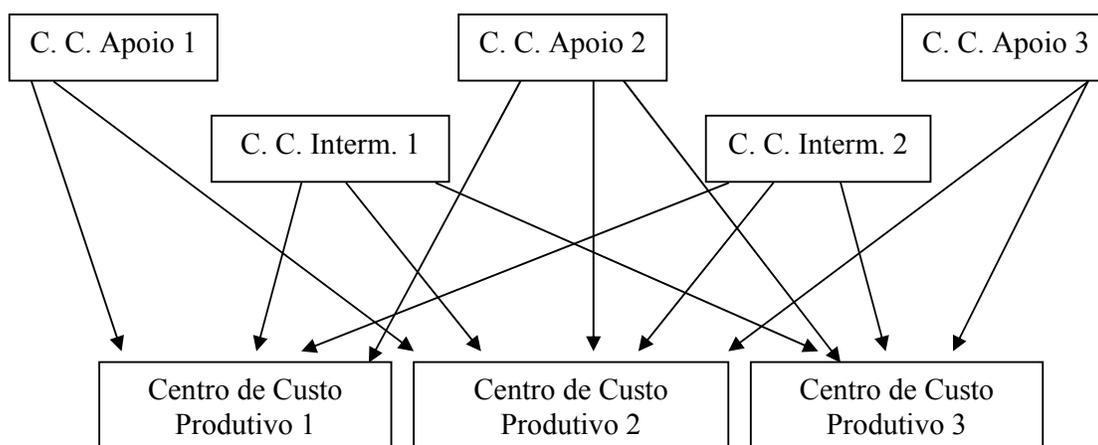


Figura 1: Distribuição Direta

Já na figura 2 é possível perceber a distribuição seqüencial dos custos, pois uma vez o primeiro centro de custo tendo distribuído seus custos, já não mais recebe dos demais. A tarja cinza representa que o centro de custo já distribuiu seus custos e não mais receberá de nenhum outro centro de custo, ficando ao final apenas os centros produtivos.

C. C. A1	C. C. A2	C. C. A3	C. C. I 1	C. C. I 2	C. C. P 1	C. C. P 2	C. C. P 3

Figura 2: Distribuição Seqüencial

A figura 3 representa a alocação recíproca, onde os custos de cada centro de custo são apropriados pela forma como os centros trocam atividades entre si, não importando se é produtivo e nem com uma hierarquia definida.

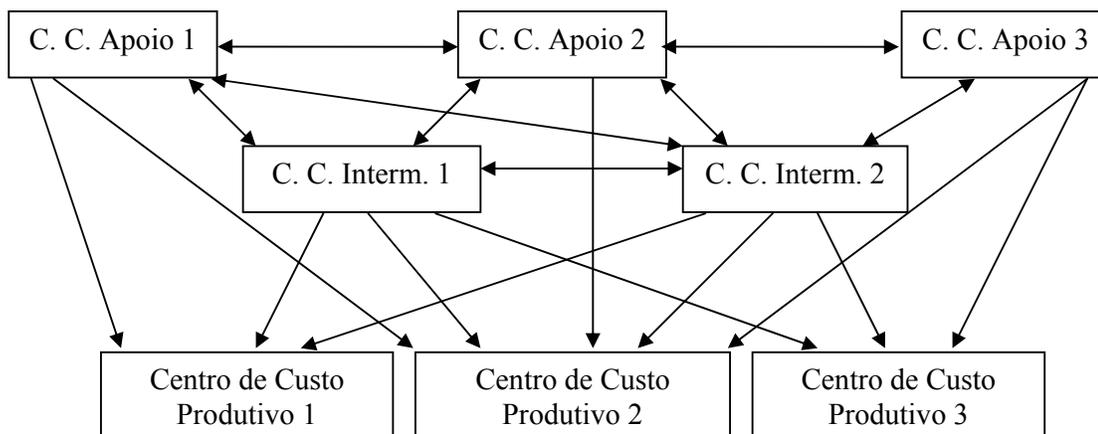


Figura 3: Distribuição Recíproca

O RKW pode ser utilizado sob a égide de qualquer princípio, porém ficou muito conhecido, a ponto de ser confundido com o princípio de custeio integral. E sua utilização por muitas empresas que utilizavam critérios de rateio para alocação dos custos indiretos baseados basicamente no valor de seus custos diretos, foi muito criticada à medida que os valores de custos indiretos passaram a ser um percentual cada vez maior que o dos custos diretos e não tinham nenhum vínculo com os mesmos.

2.2.2.1.3 Vantagens e Desvantagens do Método

Passarelli e Bomfim (2002) comentam que um grande benefício deste método “é o de permitir que todos os custos sejam acumulados em uma conta operacional a qual está relacionada a uma responsabilidade, o que permitirá o seu controle e análise em relação aos objetivos traçados”. A vinculação e identificação dos custos de um centro de custo a um responsável permitem que se cobre ações de melhoria.

Os gerentes devem ser cobrados apenas pelos custos que estão sob seu controle. “Os custos controláveis são os que podem ser diretamente regulados em determinado nível de autoridade administrativa” (HORNGREN, 1989, p. 351).

Neste mesmo contexto, Cashin (1982) relata que os únicos custos que devem constar nos relatórios são aqueles que podem ser controlados pelos gerentes de cada área, mas que esta é uma questão de preferência e que muitas vezes, os custos alocados são incluídos nos relatórios para que estes gerentes fiquem cientes do custo total da unidade a que são responsáveis.

O método de centros de custos pode trazer à organização uma visão de como os recursos se espalham nos diversos departamentos da organização, e critérios de rateio que reflitam o consumo dos recursos da melhor forma possível podem dar suporte à direção de informações para negociação de pacotes e avaliação de desempenho, com a comparação de seus custos com valores de custo-padrão, estabelecidos de forma criteriosa.

Uma das desvantagens deste método é a de que não permite a identificação e eliminação de atividades que não adicionam valor ao produto. Neste método, o custo unitário é um valor médio, o que nem sempre reflete a realidade de um centro de custo que possui diferentes produtos sendo produzidos.

2.2.2.2 MÉTODO ABC

No século XX, as empresas passaram a experimentar um novo ambiente onde a tecnologia passou a predominar sobre a mão-de-obra, o mercado passou a exigir maior qualidade, a competitividade já não permitia que a organização repassasse para os preços seus altos custos. Com o aumento dos custos indiretos de produção,

os sistemas de custos empregados não forneciam as informações necessárias para os gestores.

Passa a ser utilizado então um método, que não é novo - Nakagawa (1991) cita que o método já era utilizado em 1800 – o ABC, sigla que significa *Activity Based Costing* ou Custeio Baseado em Atividades. O método passa a distribuir os custos indiretos sob a relação de causa e efeito entre o consumo de recursos e as atividades desenvolvidas pela instituição.

Martins, D. (2002, p. 36) define o Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing* – ABC) como sendo “um processo de acumulação e rastreamento de custos e a medição do desempenho das atividades para iniciar ações corretivas sempre que necessário”.

Nakagawa (1991, p. 40) considera o ABC como “uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”.

Nesta mesma concepção, Kaplan e Cooper (1998) fazem um comparativo do ABC com um mapa econômico das despesas e lucratividade da organização, baseado nas atividades organizacionais. Este mapa possibilita aos administradores enxergar os montes e crateras e manter os recursos aplicados de forma que os prejuízos se mantenham ao nível do mar.

Pattio (2001) diz que:

O sistema de custeio baseado em atividades tem-se convertido em um elemento de ligação entre o custeio de produtos, mensuração de desempenhos e justificação de investimentos. Na verdade, o sistema de custeio baseado em atividades tem passado através dos tempos por fases de evolução, e vem se aperfeiçoando significativamente através dos anos.

O enfoque que o Custeio Baseado em Atividades apresenta é o de que quem realmente consome os recursos são as atividades realizadas na empresa e estas é que são consumidas pelos produtos. É uma nova forma de ver os recursos aplicados no negócio, uma visão que atravessa as linhas departamentais e dá uma idéia do que acontece nos processos da empresa.

Neste enfoque, Bornia (2002, p. 122) destaca:

O custeio baseado em atividades pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos utilizam tais atividades, absorvendo seus custos. Assim, os procedimentos do ABC consistem em seccionar a empresa em atividades, compreender o comportamento dessas atividades, identificando as

causas dos custos relacionados com elas, e, em seguida alocar os custos aos produtos de acordo com as intensidades de uso.

O Activity Based Management (ABM) – gestão baseada em atividades refere-se ao conjunto de ações gerenciais tomadas a partir das informações geradas no ABC. “Usa o ABC para melhorar o valor de seus produtos” (SAKURAI, 1997, p. 117).

Ching (1995, p. 54) comenta que o ABM ajuda a fazer as perguntas corretas e possibilita que as perguntas sejam respondidas porque “o enfoque parte da premissa de que, para entender como os recursos estão sendo utilizados, é necessário compreender como as atividades são realizadas”.

2.2.2.2.1 Funções, Processos e Atividades

“Função é um conjunto de atividades relacionadas a um propósito comum” (BRIMSON, 1996, p. 63). Como exemplo de função é possível citar vendas, contabilidade ou compras. Função é aquilo que é feito dentro da organização enquanto que a atividade é o que a empresa faz para realizar suas funções, são as ações.

Processos são o conjunto de atividades que ocorrem em uma organização e que culminam na obtenção de resultados. A concretização de um processo normalmente envolve atividades executadas em diversas funções da empresa. Cogan (1997, p. 18) comenta que as empresas são cortadas transversalmente por processos de negócios, constituídos de atividades, e que para custear tais processos o melhor método é o ABC já que ele tem como premissa custear as atividades que o integram.

As atividades são um conjunto de ações (tarefas) realizadas por pessoas, equipamentos, instalações e outros, para ter como resultado um produto. Fama e Habib (1999) definem que “a atividade descreve o modo como uma empresa emprega seu tempo e recursos para alcançar seus objetivos ou as tarefas específicas que caracterizam o serviço executado”.

Boisvert (1999, p. 26) diz que “as atividades são a resposta para a pergunta: porque os custos foram realizados” e o processo “é uma cadeia de atividades que se estende desde os fornecedores aos clientes, necessária para fornecer um bem ou serviço”.

Na figura 4 é possível visualizar um processo, visto como um conjunto de atividades que ultrapassam os limites das funções.

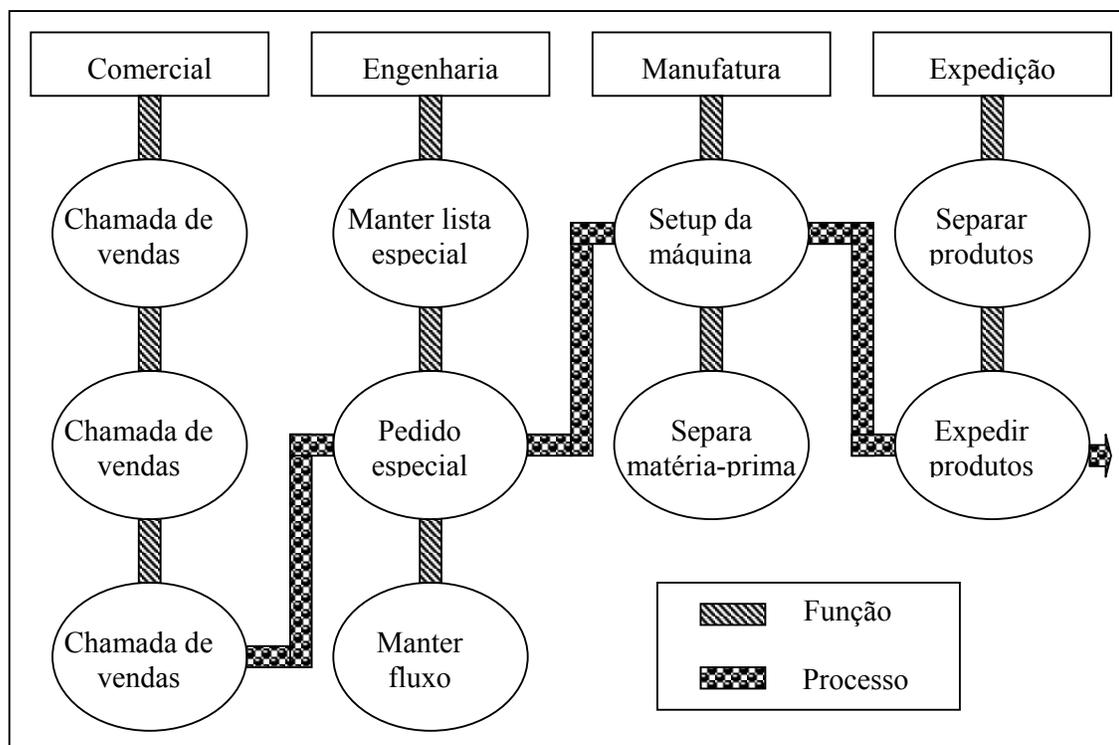


Figura 4: Processos ultrapassam fronteiras e cortam funções (CHING, 1995, p. 47)

A atividade corresponde às ações a serem executadas em uma empresa para a concretização de um processo, sendo que, para atingir a sua finalidade, toda atividade consome recursos, combinando-os de forma a obter os resultados específicos para os denominados objetos de custo. Já os centros de custo correspondem às áreas da empresa, lugares físicos, que agregam várias atividades sob uma mesma autoridade. (SANTOS, 2001, p. 27).

Ching (2001, p. 47) sustenta que as atividades são o nível apropriado para tomar ações de mudança, pois o nível de processo é muito amplo e o nível de tarefa é muito pormenorizado.

Tanto na definição dos processos quanto no levantamento das atividades, é importante dar atenção ao nível de detalhamento das informações que farão parte do ABC. Quanto ao nível de detalhamento das atividades, Borna (2002, p. 124) comenta que é ele quem vai determinar a qualidade do modelo, e

conseqüentemente, a adequabilidade das informações para os objetivos pretendidos, mas também é o que torna a implantação e manutenção do ABC mais cara e complexa.

Na prática, em uma empresa existem mais de 100 atividades e para que seja possível o gerenciamento dessas atividades torna-se importante agrupá-las de forma a terem o mesmo direcionador.

Brimson (1996, p. 70) classifica as atividades em primárias e secundárias. As atividades primárias são aquelas que contribuem para que os objetivos de um setor sejam realizados, enquanto que as atividades secundárias dão suporte às atividades primárias.

Player e Lacerda (2000, p. 35) comentam que as organizações interessadas no uso do ABM para melhoria de desempenho “podem utilizar métodos classificatórios para avaliar as atividades que contribuem para produção de bens e serviços”. Esses métodos avaliam a necessidade de tais atividades e a eficiência em que são realizadas.

Ao executar o custeio por atividades deve-se fazer a observação e análise, avaliando quais atividades agregam valor e quais não adicionam nenhum valor aos produtos. Para Nakagawa (1991,43) “uma atividade que não adiciona valor ao produto é aquela que pode ser eliminada, sem que os atributos do produto (desempenho, função, qualidade, valor reconhecido) sejam afetados”. Para Cogan (1994, p. 102) é uma atividade que “não contribui para atender as necessidades dos clientes”. Esta análise de valor agregado é realizada quando a empresa está procurando reduzir os custos, pois, se uma atividade não agrega valor aos olhos do cliente e também não é usada para apoiar as atividades produtivas, deve ser eliminada.

A figura 5 mostra como o ABC relaciona as despesas relativas a recursos com as atividades e delas com os objetos de custo através dos direcionadores de recursos e de atividades.

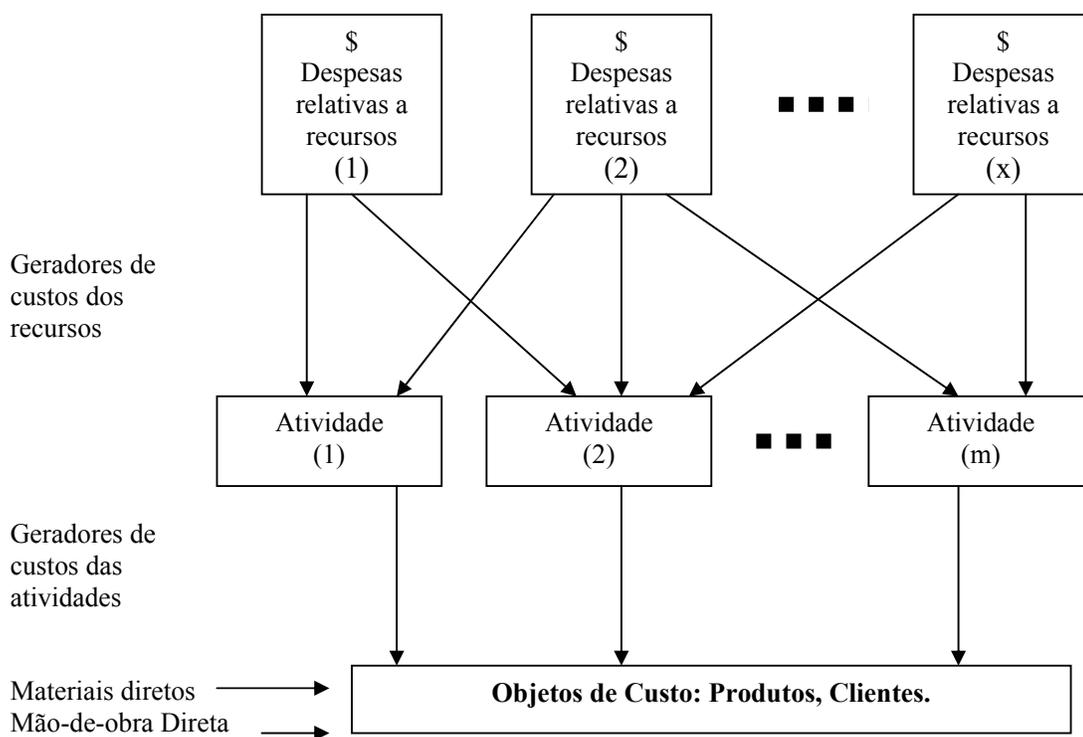


Figura 5: Custeio Baseado na Atividade (KAPLAN; COOPER, 1998, p. 99).

2.2.2.2.2 Direcionadores de Custo

A relação das atividades com os produtos é chamada de relação de causa e efeito, ou seja, “existe sempre nesta relação um direcionador que é a causa da atividade e um efeito desse direcionador que é a atividade”. (CHING, 2001, p. 123)

Martins (1998, p. 103) define direcionador de custos como “o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que um direcionador é a verdadeira causa dos custos”. Portanto, o direcionador deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus custos. Normalmente, apresenta-se sob a forma de um indicador não financeiro.

Cogan (1997, p.22) observa que quando se distribuem os recursos para as atividades, alguns deles são proporcionais ao volume de produção, enquanto que outros incidem apenas ao lote de produção e outros independem de volume ou lote. Para cada situação dessas incidirá um diferente direcionador de custos que levará os recursos adequadamente às atividades e aos objetos de custeio.

Os direcionadores são utilizados em dois estágios, no primeiro toma o nome de direcionador de recurso e deve identificar a relação entre a atividade e seu consumo de recursos. No segundo estágio chama-se direcionador de atividades e deve demonstrar o consumo de atividades pelos produtos.

Beulke e Bertó (2000, p.41) sobre o princípio básico do sistema ABC comenta que “é o de tornar direto o maior número de custos proporcionais e não proporcionais através de direcionadores de custos (*cost drivers*) específicos”. (Os autores chamam custos proporcionais aos custos variáveis e não proporcionais aos custos fixos.).

Quando não existe uma ligação entre a atividade e o objeto de custo é preciso determinar a ligação existente entre essa atividade e outra atividade. Atividades de apoio dificilmente têm uma relação direta com os objetos de custo; normalmente, elas apóiam outras atividades que se relacionam diretamente com os objetos de custo.

Embora Martins (1998, p. 106) declare que a diferença entre o critério de rateio e os direcionadores de custo seja que o primeiro é resultado de arbitrariedade e subjetivismo e o segundo resultado de estudos e observações, os dois termos são quase sinônimos em sua concepção, porém a utilização prática incorreta do primeiro levou a esta conceituação.

A quantidade de direcionadores com que se vai trabalhar depende: dos objetivos e acurácia da mensuração que se deseja obter, da complexidade operacional da empresa, da participação dos custos indiretos e da disponibilidade de recursos e de informações. (NAKAGAWA apud SANTOS, 2001, p. 29).

Quanto à escolha dos direcionadores alguns cuidados devem ser tomados para que não afetem a precisão do cálculo do ABC, pois em algumas situações os direcionadores escolhidos apresentam uma relação de causa muito forte, mas possuem grande dificuldade em se fazer a medição dos dados e em outras situações a medição é de grande facilidade, mas o direcionador não reflete a verdadeira relação causal.

Kaplan e Cooper (1998) classificam os geradores de custos da atividade de três tipos: os geradores de custos de transação, duração e intensidade, onde os geradores de custo de transação consideram que todas as vezes que a atividade é executada ela utiliza os mesmos recursos. No caso dos geradores de custo de duração, o que determina a utilização do recurso é o tempo em que demora a

atividade. E o de intensidade pressupõe que são utilizados recursos específicos cada vez que a atividade é executada.

No último caso é necessária a medição dos recursos consumidos cada vez que a atividade é executada, o que torna muito mais preciso, porém muito mais dispendioso.

2.2.2.2.3 Implantação do ABC

As fases para implantação do ABC são descritas por diversos autores (FALK, 2001; KAPLAN; COOPER, 1998; MARTINS,D., 2002; CHING, 2001; e outros) com muita semelhança entre si, diferindo no escopo do objeto de custo. A seguir, demonstram-se as etapas que aglutinam as idéias desses autores:

- 1ª etapa: identificar as atividades relevantes de cada departamento e/ou processo. Nesta etapa todas as atividades devem ser mapeadas na organização de modo a ter ao final um dicionário de atividades que defina cada atividade executada. “A análise das atividades decompõe uma grande e complexa organização em suas atividades elementares” (BRIMSON, 1996, p. 27). É imprescindível que, nesta etapa, haja a participação das pessoas que executam as atividades, o que pode ajudar a organização no envolvimento e compromisso das pessoas no sucesso da implantação.

- 2ª etapa: atribuir custos às atividades. As despesas são normalmente classificadas em grandes grupos de recursos, como por exemplo: materiais, pessoal, depreciação etc. Estas despesas serão identificadas às atividades através de alocação direta, rastreamento através dos direcionadores de recursos e por rateio para aqueles custos que não puderem ser rastreados. O rastreamento é uma alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração de custos. Brimsom (1996, p. 28) diz que:

O custo de uma atividade inclui todos os fatores de produção empregados para desempenhá-la. Os fatores de produção consistem em pessoas, máquinas, viagens, suprimentos, sistemas de informação e outros recursos. (...) Cada fator de produção significativo e identificável é incluído no custo de uma atividade.

- 3ª etapa: identificação dos direcionadores de atividades. O direcionador de atividade é o que determina a ocorrência de atividades consumidas no processo.

- 4ª etapa: atribuição dos custos aos objetos de custo.

A análise e custeamento das atividades permitem perceber como a instituição utiliza seus recursos para cumprir seus processos produtivos.

Ching (2001, p. 131) destaca que:

Enquanto o ABC é o processo técnico ou mecânico para levantamento das atividades, rastreamento dos custos para as atividades e condução destas atividades para produtos, clientes; o ABM é um processo que utiliza as informações geradas pelo ABC para gerenciar uma empresa ou um negócio.

Shank e Govindarajan (1995) defendem a idéia de que o ABC não deve ser usado isoladamente, sem estar envolvido com o ABM. Os resultados da utilização da gestão baseada em atividades embasada em informações geradas pelo ABC podem ser ainda mais eficazes que a utilização isolada do custeio por atividades.

A divisão dos custos por atividade tem especial importância para empresas que utilizam muitos recursos indiretos e que possuem grande diversidade de processos, serviços e procedimentos.

Boulke e Bertó (2000, p. 92) explicam que se todos os custos operacionais e administrativos fossem absolutamente direcionáveis aos serviços, o ABC seria um custeio integral aperfeiçoado. Isso, no entanto, não ocorre na prática. Sempre existem custos indiretos não direcionáveis.

O que não significa que o método seja imperfeito, pelo contrário ele faz com a maioria dos custos que seriam indiretos em relação ao produto se torne direto em relação às atividades, ficando apenas uma pequena parte dos custos sem uma relação direta.

“Os projetistas do ABC devem estar preocupados com a precisão, a simplicidade e a relevância para a tomada de decisão e facilidade de implantação”. (BITTENCOURT; KLIEMANN NETO, 1999, p. 18)

Kaplan e Cooper (1998, p. 120) sugerem que os dados retirados do ABC no início de sua implantação não sejam usados para fim de geração de relatórios financeiros, pois os demonstrativos financeiros devem ser submetidos a auditores e autoridades fiscais para análise e pode haver divergências na utilização para fins gerenciais das informações fiscais.

2.2.2.2.4 Vantagens e Desvantagens do ABC

O ABC possui vantagens e desvantagens. A maior de suas vantagens é a de analisar os custos numa visão do processo produtivo da empresa (visão horizontal), e permite além de uma avaliação mais apurada dos custos e em especial os custos indiretos, uma avaliação das atividades executadas dentro desse processo produtivo, possibilitando um redesenho do mesmo.

Aquino (2001, p. 21) cita que:

Em termos genéricos, os potenciais benefícios proporcionados pelo método de custeio ABC são: a) maior precisão no cálculo do custo dos produtos; b) visibilidade dos reais geradores de custo; c) transparência na alocação dos recursos; d) mensuração do desempenho das atividades; e) percepção da real lucratividade dos produtos; f) visualização da interdependência das atividades; g) identificação do grau de valor agregado; e h) realização de *benchmarking* entre atividades da mesma empresa ou de outras empresas do setor.

Nesse sentido, percebe-se que o Custeio por atividades tem uma maior identificação com a idéia de melhoria dos processos, identificação com o princípio de custeio ideal. (BORNIA, 2002, p. 128)

Com relação à importância e necessidade do ABC, Fama e Habib (1999) citam:

Pode-se dizer que o sistema ABC é importante para os executivos da empresa, pois não se trata de um relatório de custos elaborado pela contabilidade para a empresa, mas sim um resultado que tem a colaboração de todos na empresa. (...) É importante por demonstrar aos executivos uma visão empresarial dos processos, demonstrando a ineficiência de alguns destes e alertando-os para os resultados negativos advindos de um processo ineficiente.

A maior desvantagem do método é a complexidade das informações requeridas, o que, muitas vezes, faz com que seja aplicado de forma superficial tornando as informações geradas inexatas.

Enquanto o nível de detalhamento do ABC é defendido como uma vantagem por alguns autores, outros argumentam que maiores níveis de detalhamento nos sistemas de custos indiretos podem resultar em erros na precisão do cálculo do custo do produto. A causa principal está na medida de consumo de custo da atividade pelo objeto de custo.

A respeito da implantação do ABC, Cogan (1999, p. 49) comenta que “em sua forma mais detalhada, pode não ser aplicável na prática, em virtude de exigir um

número excessivo de informações gerenciais que podem inviabilizar sua aplicação. O custo da coleta e manipulação detalhada teria que justificar seu benefício”.

Villas Boas (1999) cita que o verdadeiro valor do ABC é a forma como a administração utiliza as informações após terem sido geradas, mas que após terem eliminado os desvios encontrados nas atividades, o custo de manutenção deste sistema superará o retorno que continuará proporcionando à organização.

Ching (2001, p. 228) discute os resultados de pesquisa realizada por Jayson em 1994, onde os entrevistados mencionavam as dificuldades de implantação do sistema ABC devido a essa complexidade no levantamento de dados e na necessidade de qualificar e treinar o pessoal administrativo e gerencial que serão usuários dessa informação.

2.3 COMENTÁRIOS FINAIS DO CAPÍTULO

Implantar um sistema de custos requer muita vontade da alta administração, qualquer que seja a empresa. A decisão deve estar bem definida quanto à finalidade da implantação e ao uso das informações.

Martins (1998, p. 30) declara que cada informação possui um gasto advindo de sua identificação e pode trazer um benefício. O autor diz que essa relação de gasto e benefício precisa ser bem avaliada. Muitas são as informações levantadas e que não são utilizadas para nada nas empresas.

Qualquer que seja o princípio ou método aplicado, deve haver um envolvimento de toda a organização no sentido de preparar o terreno para que as informações sejam as mais confiáveis e atendam as necessidades da organização.

Ao se discutir a implantação de um sistema de custos, deverá ser feita uma avaliação quanto às dificuldades que podem ser encontradas e não apenas qual princípio ou método deve ser utilizado.

As características particulares de cada organização podem trazer maiores dificuldades para a implantação de um método de custeio que de outro, o que deve ser levado em consideração quanto da escolha do método e do planejamento de sua implantação.

O próximo capítulo levanta as características do setor hospitalar e identifica os princípios e métodos que podem ser aplicados ao setor e que trarão maiores benefícios.

3 CUSTOS EM HOSPITAIS

3.1 INTRODUÇÃO

Segundo Porto (1999, p. 41), até o século XVIII, o hospital era um local de exclusão e separação de pessoas com doenças contagiosas, que afastava o ser humano doente da população sadia. A partir do século XVIII, os hospitais passaram a ter uma conotação terapêutica, com vista à cura do doente. Porto (1999, p. 41) cita que: “várias razões levaram a reestruturação dos hospitais passando a defini-lo como instituição terapêutica, como as razões econômicas, o valor dado ao indivíduo e o desejo de evitar as epidemias”.

Antunes (1991, p. 153), ao contar a história dos hospitais, fala da aproximação dos médicos com os hospitais e mostra que através dessa aproximação “os médicos viriam a ser alçados ao topo da hierarquia técnica e administrativa dos hospitais contemporâneos, de onde passariam a controlar todos os aspectos relativos ao seu funcionamento”. O autor comenta, ainda, que o médico passou a disciplinar as rotinas hospitalares e até policiar a vida urbana, transformando os hospitais no modelo que sobrevive até os tempos atuais.

Para que as reformulações ocorridas nas instituições hospitalares para transformá-lo em local adequado para as práticas médicas de restabelecimento da saúde do paciente fossem viáveis, todos os recursos hospitalares foram destinados às finalidades médicas, controladas então, pela classe médica. (ANTUNES, 1991, p. 163)

O primeiro Hospital do Brasil foi a Santa Casa de Misericórdia, fundada por Braz Cubas na época do descobrimento, na cidade de Santos, São Paulo.

Os hospitais até 1930, em sua grande maioria, atendiam apenas aqueles que podiam pagar pelo tratamento. Entre 1930 e 1984 surgiram os institutos de previdência que davam direito a uma grande parcela da população à assistência hospitalar, porém era apenas a população urbana que era atendida. Em 1984 surgiu o Funrural que dava cobertura à população rural e, em 1988 toda a população passou a ter direito à assistência hospitalar gratuita.

A Constituição Federal de 1988 em seu artigo 196 assegura que “a saúde é direito de todos e um dever do Estado” e para tanto cria o Sistema Único de Saúde –

SUS, que são um conjunto de ações e serviços de saúde, prestados por órgãos e instituições públicas federais, estaduais e municipais. Define ainda, que a iniciativa privada pode participar do SUS, em caráter complementar, mediante contrato de direito público ou convênios, tendo preferência às entidades filantrópicas e sem fins lucrativos.

Segundo Lodi (apud VARGAS, 2003), o Sistema Privado de Saúde Brasileiro atende a 25% da população, correspondendo a 41 milhões de pessoas, movimentando 13,3 bilhões de dólares anuais, com 370 mil leitos em 4300 hospitais e 120 mil médicos. Enquanto isso, o setor público atende a 75% da população, tendo à disposição 565 mil leitos em 7000 hospitais, contando com 70 mil médicos. Em Santa Catarina, segundo dados do Ministério da Saúde (2002), dos hospitais que atendem ao Sistema Único de Saúde dezenove são hospitais públicos, cento e oitenta e sete são hospitais particulares e nove são hospitais universitários.

Rodrigues Filho (1991, p. 39) comenta que “o hospital faz parte do complexo mais importante dos serviços de saúde do país”. Para Cherubin e Santos (1997) “o hospital é um estabelecimento destinado à prestação de serviços integrados de saúde em regime de internação e atendimento externo”.

Bittar (1996, p. 11) define um hospital como sendo uma “instituição complexa, onde as atividades industriais são mescladas com ciência e tecnologia de procedimentos utilizados diretamente em humanos, com componentes sociais, culturais e educacionais, interferindo na estrutura, no processo e nos resultados”.

Segundo a OMS – Organização Mundial da Saúde - “o hospital é parte integrante de um sistema coordenado de saúde, cuja função é dispensar à comunidade, completa assistência à saúde, preventiva e curativa, incluindo serviços extensivos à família, em seu domicílio, e ainda um centro de treinamento médico e paramédico e de pesquisa biossocial”.

Os hospitais são empresas que têm uma característica diferenciada das demais empresas no que diz respeito à importância social. Quando uma empresa de qualquer outro ramo fecha há um dano social advindo das demissões e da falta de oferta de seus produtos, mas quando se trata de um Hospital o dano social é ainda mais grave, pois o produto ofertado é a restauração da saúde das pessoas.

Essa restauração é realizada, na prática, através da prestação de diversos serviços hospitalares o que torna a caracterização deste produto hospitalar bastante complexa, onde para cada paciente atendido há a utilização de recursos diversos,

mesmo quando os pacientes possuem a mesma enfermidade, pois existem características pessoais que fazem do tratamento uma situação diferente para cada caso.

Além disso, a demanda do produto hospitalar não é possível de se mensurar ou prever, nem mesmo estocar o produto já que é produzido e consumido ao mesmo tempo.

Cherubin (1997, p. 193) faz a classificação das instituições hospitalares como burocracias profissionais, segundo a tipologia organizacional de Mintzberg, onde a parte chave é o núcleo operacional formado principalmente por profissionais médicos e enfermeiras que requerem para a execução de seu trabalho uma grande dose de autonomia. Essa autonomia pode levar os profissionais a ignorar as necessidades da organização, sendo leais à sua profissão, mas não à empresa onde a exercem.

Neste sentido, Gomes (2000) identifica a diminuição da autoridade e poder do administrador nos hospitais em relação a outras empresas, que dividem-na com outros profissionais (médicos e demais profissionais da saúde) ocasionando diversos problemas administrativos.

Fischer (apud ABBAS, 2001) disse que no Brasil os Hospitais estão entre os setores mais atrasados quando se fala em administração (profissional). Abbas (2001) cita que somente 1% dos hospitais possui administração profissional.

Dentro deste contexto das dificuldades e pressões da área da saúde, Beulke e Bertó, (2000, p. 248) dizem que “as atividades ligadas à saúde são continuamente pressionadas a aperfeiçoar seus métodos de diagnóstico e atendimento, estabelecendo melhores performances de resultado. Desse modo freqüentemente surge a necessidade de novos investimentos”.

A tecnologia do setor de saúde é uma tecnologia aditiva. Normalmente não substitui a anterior, ou seja, passam a agir as duas, nova e antiga, concomitantemente para diagnóstico e tratamento dos pacientes, porém o agravo é que além do investimento de aquisição desta nova tecnologia há uma necessidade de recursos humanos para operar os novos equipamentos e para interpretar os resultados gerados por ele.

Albino et al (2002), discute a importância de se implementar uma metodologia de análise de custos em ambiente hospitalar para que, uma vez reduzidos os custos,

possa ser liberado capital para investimentos no aumento de tecnologia e desenvolvimento de protocolos de diagnósticos aprimorados.

3.2 PROCESSOS HOSPITALARES

O produto hospitalar é uma série de serviços prestados a um paciente como parte de um processo de tratamento, controlado pelo médico (ABBAS, 2001). Todo o processo de atendimento hospitalar do paciente, embora envolva diversos setores, está totalmente vinculado ao médico que o assiste.

Tanto o médico, quanto a equipe de enfermagem que assiste o paciente possuem um compromisso ético de atenção à saúde do mesmo que está acima de qualquer preocupação quanto aos custos, levando, muitas vezes, a total despreocupação. Tudo o que foge ao ato de restauração da saúde do paciente é assessorio.

O processo de atendimento do paciente inicia em sua internação e finaliza na alta do paciente ou seu óbito. Neste período, diversas atividades serão exercidas para a prestação do serviço hospitalar. Pattio (2001, p. 35) cita que:

Além das atividades médicas que acontecem no hospital, lá funcionam pelo menos quatro outras atividades: um hotel, uma farmácia, uma lavanderia e um restaurante. Cada uma complexa o bastante para ser uma organização independente, no entanto são complementares entre si.

Além da diversidade de atividades realizadas dentro do processo de atendimento do paciente, há uma diversidade de processos diferentes devido às patologias de cada um, como exemplo pode-se citar que o processo de atendimento de uma patologia cirúrgica é diferente de uma patologia clínica e ainda, dentre as patologias cirúrgicas os processos são diferentes em cada tipo de patologia.

A padronização dos procedimentos médicos é chamada de protocolo de tratamento médico. O Protocolo padroniza procedimentos e indica as rotinas que devem ser adotadas no paciente, a equipe médica definirá a técnica usada no procedimento, os exames diagnósticos pré e pós-operatórios, os materiais e medicamentos necessários, o tipo de internação e a quantidade de procedimentos ideais.

SARAIVA (2003) explica que pelo fato de cada médico ter formação diferente e maneira própria de diagnosticar pode levar a equívocos. Dessa forma, o Protocolo

surge como uma espécie de roteiro, que não obrigatoriamente será seguido à risca, mas deverá ser observado a fim de se otimizar o resultado do tratamento.

Os hospitais que conseguem fazer a padronização dos procedimentos através de protocolos médicos têm uma maior facilidade de custear seus serviços, pois assim haverá uma homogeneidade maior nos tratamentos dos pacientes.

A diversidade de profissionais que atuam nestas instituições também é grande. Na atenção à restauração da saúde do paciente atuam: médicos, enfermeiros, técnicos e auxiliares de enfermagem, nutricionistas, fisioterapeutas, farmacêuticos etc. No apoio a estas atividades estão profissionais administrativos e operacionais.

Gonçalves (2001, p. 11) comenta da falta de comunicação entre os gerentes (administrativos) e os membros do corpo clínico, e a existência de diferentes linhas de ação adotadas em circunstâncias similares por eles.

Existe um conflito velado dentro da instituição hospitalar, pois se criou a imagem de que o grupo da saúde é muito mais importante na organização que os demais grupos pela sua responsabilidade na restauração da saúde, bem maior de qualquer indivíduo. Dessa maneira desempenham seu trabalho de forma independente, o que contribui para a ausência de planejamento e controle das atividades.

Malik e Teles (2001, p. 53) comentam da dificuldade existem nos profissionais da área administrativa em discutir com a área médica sobre o custo de determinado procedimento, ou compra de determinado material, já que o médico tem a responsabilidade sobre a vida do paciente que o administrador não assumiria.

Toda essa diversidade de atividades e de profissionais torna o processo hospitalar complexo de ser administrado e principalmente de ser custeado.

Há uma dependência da reação do paciente ao tratamento que independe das ações realizadas, pois há fatores que são idiossincrásicos. O que em um paciente proporciona uma melhora significativa, em outro paciente pode não ter um resultado tão eficiente.

Em muitas situações os hospitais possuem áreas que precisam estar com uma estrutura montada e pronta para atuar, que são as áreas de emergência, de pronto-socorro e em função destas o centro cirúrgico. Este último, em situações que o hospital tem uma emergência precisa ter uma sala cirúrgica montada e pronta para atendimento da emergência, não podendo usá-la para cirurgias eletivas. Nestes casos a ociosidade é alta, porém não há o que fazer.

3.3 SISTEMAS DE CUSTOS EM HOSPITAIS

No Brasil o número de Hospitais de todos os tipos cresceu 30% entre 1994 e 1999. A aritmética é implacável: não mais que 45% dos leitos correspondem à efetiva necessidade em relação à atual capacidade instalada. (MATOS, 2002) Esse fator demonstra a alta competitividade em que se encontra o setor e a real necessidade de adequação dos custos.

O grande objetivo de toda instituição com relação à receita de seus serviços é primeiramente a manutenção de sua subsistência patrimonial, e para isso é necessário que haja a reposição dos insumos utilizados na prestação do serviço e a remuneração do investimento.

Apesar dos preços dos serviços serem ditados pelo mercado, a instituição precisa de seu sistema de custos informações que possibilitem a identificação da rentabilidade existente nesses valores que o mercado tenciona pagar para que possa avaliar uma possibilidade de negociação junto às entidades pagadoras, principalmente no que diz respeito à nova modalidade de pagamento pelos convênios denominados de “pacotes”. Pacotes são a venda antecipada de um determinado volume de serviço a uma entidade pagadora.

Martins, D. (2002, p. 24) destaca que a eficácia em custos hospitalares corresponde à produção dos serviços hospitalares com o menor custo possível, em comparação com outros hospitais semelhantes, mesmo que o hospital opere com base que não sejam seus custos.

Beulke e Bertó (2000, p. 40) dizem que “em muitas instituições hospitalares o nível de montagem do sistema de custos não ultrapassa a apuração dos custos setoriais. (...) Sem dúvida, ainda que na prática esse estágio fosse insuficiente, ele pode e deve ser saudado como algo positivo, uma vez que há inúmeros hospitais que sequer o atingiram ou dele já ouviram falar”.

Carpintério (1999) destaca a complexidade da determinação de custos em instituições de saúde, vez que são desempenhadas atividades numerosas e complexas. Identifica como passos para a implantação: a identificação dos custos por macro-setores, passando para a identificação dos centros de custos constantes dos macro-setores e descer ao nível dos objetos de custos (atividades,

procedimentos, produtos). A implantação de padrões deve, segundo ele, ser o próximo passo, e finalizar na implantação de programas de melhoria contínua.

A respeito da implantação de um sistema de custos, Villas Boas (1999, p. 2) defende que:

É importante que se tenha uma avaliação racional sobre as vantagens e limitações dos métodos de custeio, técnicas, procedimentos e critérios que serão adotados, a fim de selecionar as opções mais convenientes em função das informações desejadas e do custo para implementação e manutenção de tal sistema.

Acrescenta que não se justifica a implantação de um sistema de custos em que a instituição terá de criar uma base de dados nova apenas para alimentá-lo.

Neste mesmo contexto De Rocchi apud Santos (2001, p. 22) afirma que:

O sistema de apuração e análise de custo ideal é aquele que fornece as informações realmente necessárias; e que podem ser efetivas e eficientemente utilizadas pelos empresários e administradores para a avaliação de seus produtos, na orientação de suas decisões e no apoio aos controles internos.

Viana (2001, p. 23) cita que para o desenvolvimento de um sistema de custos “não basta o conhecimento técnico de como fazer, há de se discutir primeiramente por que fazer e qual a melhor forma de fazer, relacionando-se os componentes da estrutura que melhor condizem com os propósitos particulares de cada empresa”.

Também, é necessário um grande envolvimento da direção e de todos os setores envolvidos no processo de implantação, como comentam Beulke e Bertó (2000, p. 23): “em qualquer organização, o sucesso no gerenciamento dos custos depende, em boa parte, da conscientização das áreas envolvidas, do apoio da direção e da mobilização de todos na busca de melhores indicadores de desempenho”.

“A alta do paciente representa a finalização do serviço hospitalar, e tem como início o processo de avaliação em termos de resolutividade, qualidade e baixo custo, confirmando ou não a excelência hospitalar”. (MARTINS, D., 2002, p. 25)

Embora para o acompanhamento do custo não seja necessária a finalização do serviço, pelo contrário, deve ser realizado ao longo do atendimento para avaliar cada fase do processo e tomar ações preventivamente, é após que podem de fato ser calculado sua rentabilidade e identificar como é possível efetuar mudanças que possam resultar em redução do custo daquele procedimento realizado.

2.3.1 OS PRINCÍPIOS E O SETOR HOSPITALAR

Dentro das instituições hospitalares o uso do princípio de custeio integral é interessante nas demonstrações de ordem fiscal, para gerar relatórios para os agentes externos e avaliar o esforço do período em relação aos ganhos do mesmo. Porém a necessidade deste setor em informações que possibilitem uma melhoria contínua na prestação de seus serviços é muito grande e este princípio não possibilita estas informações.

O setor escolhido para a pesquisa empírica, o hospitalar, é muito problemático devido a uma série de fatores conjunturais e até mesmo estruturais do país. É um setor que necessita de informações para grandes mudanças e melhorias.

Não há dúvida de que em situações de busca de informações para processos de redução de custos, o princípio de custeio a ser usado é o custeio ideal, que auxilia na identificação dos desperdícios e pode quantificar a má utilização dos recursos.

A utilização do princípio de custeio ideal no ambiente hospitalar tem a incumbência de facilitar à instituição o acompanhamento dos seus custos eficientes e o planejamento das ações que minimizem ou extingam os custos ineficientes ou ociosos.

Na situação de atribuição de preços aos serviços hospitalares o princípio de custeio ideal pode ser de grande valia, pois atribui a parcela de custos fixos ao serviço ora custeado de acordo com a capacidade de produção, embora haja grande dificuldade de identificar com precisão a capacidade de produção em alguns setores. Como exemplo disso é a situação de definir a capacidade de consultas médicas, onde não se tem como definir quanto tempo uma consulta vai demorar, já que cada paciente tem uma enfermidade com características diferentes que demandam um tempo diferente no atendimento.

Para instituições cuja fonte pagadora é o governo através do SUS – Sistema Único de Saúde o estabelecimento do preço fica anulado pela parte da instituição hospitalar, já que o SUS faz o pagamento através de valores pré-estabelecidos de acordo com tabela por ele definida. Resta então gerenciar de forma mais eficaz

possível os custos de maneira a possibilitar um resultado positivo, ou trabalhar na redução dos mesmos quando este resultado tem a tendência a ser negativo.

Na realidade, é importante ressaltar que o que vai reduzir os custos das instituições são as ações gerenciais tomadas pela direção e não a metodologia de custos adotada. E que apesar da importância das informações de custos, Ching (2001) observa que, na área da saúde, estas informações não devem ser as únicas a serem consideradas devido à importância social do atendimento, que é ainda mais relevante.

2.3.2 OS MÉTODOS E O SETOR HOSPITALAR

A aplicação do método de custeio vai definir como os custos serão levados ao objeto custeado. Apenas escolher qual método traz mais vantagens não é viável, é importante que se avalie a possibilidade de aplicação na instituição.

2.3.2.1 **RKW**

O cálculo dos custos através de centros de responsabilidade pode auxiliar o gestor do hospital a avaliar o consumo de recursos e o responsável por cada área, e possibilita que, em conjunto, gestor e chefias busquem alternativas que possam resultar em redução de custos, como utilização de áreas ociosas através da oferta de algum novo serviço ou aluguel desta área a médicos ou outras empresas de serviços afins que não sejam oferecidos pela instituição, e até, dependendo da área a que se refere, a terceirização dos serviços da área que está deficitária.

O método dos centros de custos também pode ser uma alternativa para o custeamento dos serviços, desde que os critérios de rateio utilizados tenham sido escolhidos dentro de uma lógica de consumo dos recursos que reflita a realidade da organização.

Tem a vantagem de estar em compatibilidade com os princípios contábeis e de ser de fácil aplicação, pois a maioria das informações já estará disponível na instituição para uso do sistema de custos.

2.3.2.2 ABC

Quanto ao método de cálculo de custo, o custeio por atividade pode ser uma alternativa interessante para a área hospitalar, pois é um método que atribui ao serviço apenas o custo das atividades consumidas na execução deste serviço e como, neste tipo de instituição, os procedimentos em diversos pacientes de mesma enfermidade são diferentes, serão atribuídos apenas os custos das atividades executadas naquele paciente facilitando o custeamento e tornando-o mais acurado.

Na maioria dos hospitais em que existe um sistema de custos, o cálculo é realizado com base numa taxa média de custo por paciente-dia. O ABC questiona essa situação, pois identifica que existem diferenças significativas nos cuidados diários entre os pacientes.

Os hospitais, em sua grande maioria, sempre foram geridos por profissionais da área médica, que dividiam suas atenções entre os pacientes e os problemas administrativos da instituição e que embora muitos tivessem uma excelente intenção não possuíam formação para tal. Em muitos desses casos, os processos de prestação de serviços não foram concebidos adequadamente, ou foram concebidos para uma realidade que não existe mais, tendo muitas atividades que são executadas em duplicidade e desconectadas umas das outras.

Silva e Kliemann Neto (in: CHING, 2001) defendem o ABC como uma poderosa ferramenta para decisões gerenciais de alocação de recursos e redesenho da nova organização hospitalar. As informações voltadas para o desenho do processo, analisado através das atividades, podem exercer um impacto significativo mediante estruturação mais eficiente do fluxo produtivo. Nesta situação o ABC pode ser de grande valia, quando mapeia os processos e atividades dentro da organização, custeando-as e identificando onde é possível ação de melhoria e reconfiguração dos processos.

Battisti (1999, p. 8) comenta que:

A existência de informações a respeito das atividades relevantes, bem como seus inter-relacionamentos e geradores, produz uma base sólida para o entendimento da organização e, conseqüentemente, para a gestão mais eficaz de suas operações. O questionamento contínuo sobre a contribuição de cada atividade para a fabricação dos produtos finais levará a organização a estabelecerem novos mecanismos de gestão.

Para as organizações hospitalares a escolha entre um ou outro serviço a ser prestado é um assunto bastante complexo pela importância social, pela estrutura da organização e pela intervenção do governo no setor. Contudo, como o valor a ser cobrado pelos procedimentos nem sempre é possível ser determinado pelo hospital, e muitas vezes não cobre o custo real, a instituição necessita fazer uso da decisão de destinar parte de sua capacidade a uma determinada modalidade de atendimento.

Beulke e Bertó (2000, p. 189) comentam que nestas situações, a organização deve distribuir sua capacidade instalada entre os diversos tipos de atendimento (por exemplo, os diversos convênios) de forma a buscar uma melhor situação de equilíbrio.

As informações de custos de cada procedimento se tornam indispensáveis e deve ser detalhada segundo o convênio atendido (SUS, particular, Unimed, e outros) para que se possa distribuir os atendimentos e incentivar aqueles cujo retorno seja mais interessante para a organização. Devido à demanda inelástica, característica da maioria dos serviços de saúde, nem sempre a escolha de procedimento é possível, mas os dados de custo podem auxiliar na decisão sobre continuar ou não atendendo a um determinado convênio ou a um determinado procedimento ou até no credenciamento de outros convênios. E em situações de atendimentos não emergenciais, como, por exemplo, cirurgias eletivas, é possível a destinação de horários nobres a procedimentos com maior rentabilidade, ou incentivo na utilização de horários ociosos com descontos nos procedimentos.

Através do ABC é possível que os clientes, no caso dos hospitais são em maioria os convênios, sejam adequadamente custeados permitindo que a organização direcione seus esforços na manutenção de convênios rentáveis e subsidiem informações para negociação com convênios de baixa ou nenhuma rentabilidade.

Porém é importante que seja avaliado o custo-benefício da implementação deste método. Como já citado no capítulo dois, este método tem sua manutenção cara e complexa e após os desvios identificados terem sido suprimidos, seu benefício pode ser reduzido, o que não quer dizer que o benefício inicial do mapeamento dos problemas nos processos já não tenha valido sua utilização e que a manutenção do sistema em muitas situações pode tornar-se desnecessária.

Bittencourt e Kliemann Neto (1999) ponderam a respeito da implantação do ABC em hospitais:

A construção de um sistema de informações de custos pelo método ABC é complexo, principalmente na área hospitalar, onde há um elevado número de inter-relacionamentos entre recursos, carência de informações e dificuldade de implantar determinados controles das atividades. Isto faz com que a implantação do ABC acabe tomando caminhos diversificados, entre os quais: abandonar a idéia por absoluta falta de recursos, oportunidade ou disposição; implantar o método de forma superficial, restringindo o conceito dos direcionadores, o que acarreta perda da qualidade; restringir o método a uma determinada área, com características especiais para que seja passível sua implantação, ou, finalmente, investir num sistema de acompanhamento dos processos, recursos e atividades, propiciando a implantação do método na sua integridade.

Baumgartner et al. (2001) mostram que, apesar de todas as vantagens do ABC, existem alguns problemas de implantação específicos na área hospitalar:

a) na área hospitalar não existe a “cultura” de custos e controles, o que dificulta significativamente o processamento da grande massa de dados necessário para a apuração dos custos;

b) o tempo de implantação é relativamente longo, em se tratando de todo o hospital, o que pode desestimular a continuidade do projeto;

c) há necessidade de desenvolver outros conceitos como margem de contribuição, ponto de equilíbrio, custo direto, para obter-se o preço de venda dos serviços, partindo do custeio ABC.

O levantamento dos custos pelo método ABC de forma menos detalhada para a organização toda e com mais detalhes para os setores considerados críticos, também é uma alternativa a ser considerada quando o uso do método tornar-se uma opção cara e de difícil implantação.

3.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS DO CAPÍTULO

Quando se fala em princípio de custeio, não há dúvida de que o princípio ideal é o que mais pode trazer vantagens à organização hospitalar diante da complexa realidade das instituições hospitalares e da necessidade de melhoria do aproveitamento dos recursos.

Ao se tratar do método, há consenso entre diversos autores (CHING, MARTINS, FALK, TOGNON, VARGAS e outros) de que o método que traz mais vantagens às empresas hospitalares é o ABC, pois se torna necessário que as informações de custos sejam cada vez mais completas e confiáveis para que a tomada de decisão seja acertada. A geração dessas informações deve permear toda a organização e proporcionar melhoria nos processos.

Este método é, como já citado, mais complexo em sua implantação e é importante ressaltar que a maioria das organizações hospitalares não está administrativamente preparada para sua implantação.

Salgado (2001) relata a experiência do Hospital Adventista Silvestre de implantação do sistema de custos. O Hospital optou pela adoção do método de centros de custos para o acompanhamento dos custos e receitas mensais, porém foram feitos levantamentos das atividades realizadas em cada departamento produtivo para custeamento dos procedimentos realizados através do método ABC.

O acompanhamento das variações mensais entre os custos reais e o planejamento deve ser no centro de custo e não nas atividades, pois captar o custo real em atividades é caro e complexo. Martins, D. (2002, p. 72) diz ser aconselhável utilizar dados semestrais ou anuais ajustados para refletir as mudanças no ambiente operacional do hospital. E neste sentido, embora De Rocchi (1994) faça críticas às limitações do custeio baseado em atividades, afirma que as empresas necessitam tanto do custeio direto, do custeio-padrão como do custeio por atividades.

Diversos trabalhos de pesquisa na área de custos hospitalares identificam o ABC como o método que gera as informações com maior precisão e benefícios a essas empresas, porém quando se faz um levantamento da utilização e manutenção desses métodos em hospitais se percebe que é, ainda, uma parcela muito pequena dos hospitais que o utiliza.

Abbas (2001) identificou em sua pesquisa que muitas instituições hospitalares não fazem uso das informações de custos para tomada de decisões, sendo que algumas fazem uso de métodos tradicionais para gerar informações, e algumas até desconhecem o ABC.

Mesmo em instituições onde as pesquisas foram realizadas, muitas não fazem uso do método, como é o caso do Hospital Universitário de Florianópolis, onde foram realizadas duas pesquisas identificando o ABC como um método eficiente e eficaz no levantamento de custos, uma pesquisa feita por Goulart (2000, apud VARGAS, 2003) aplicada no setor de radiologia e outra por Abbas (2001) que foi aplicada no setor de lavanderia.

Após consulta ao responsável pelo Serviço de Controle Financeiro, senhor José Geraldo Mattos a não utilização do ABC pelo Hospital Universitário de Florianópolis – HU, se dá pelos seguintes motivos:

- o atual modelo de gestão implantado no HU não necessita de uma ferramenta tão poderosa;
- a complexidade e o investimento necessários seriam muito altos; e,
- falta de clima organizacional.

O senhor José Geraldo comenta, ainda, que a realização dos pilotos em áreas isolada do hospital permitirá, num futuro, a transferência de tecnologia do ABC para outras áreas do hospital.

O Hospital de Caridade de Carazinho – RS foi alvo de pesquisa da implantação do ABC no setor de pediatria por Tognon (1999) e ao fazer pesquisa na instituição, descobriu-se através do senhor José Armando, contador do hospital, que o motivo da não implantação do ABC é a falta de material humano qualificado, sendo ele o único a trabalhar com custos no hospital e não tem isto como única atribuição. Outro motivo responsável pela não implantação é o financeiro (gastos advindos com a aquisição de *software* e treinamento com as pessoas envolvidas).

O Hospital utiliza o princípio de custeio integral e do método de custeio por centros de custos, utilizando deste método para custear os convênios, para levantar os custos de diárias hospitalares, de pacientes-dia, das cirurgias e dos exames.

No Hospital de Clínicas de Uberlândia também foi realizada pesquisa por Martins, V. (2002) onde o levantamento realizado identificava a utilização do ABC na avaliação do resultado fazendo uma comparação de receita versus custos de dois procedimentos. O senhor Vidigal é o Gerente de Finanças do hospital e ao ser

consultado informou que estão trabalhando para que o modelo seja aplicado como instrumento de gestão ainda no ano de 2004.

O capítulo 4 identificará as dificuldades encontradas para a implantação de sistemas de custeio, dificuldades encontradas não apenas para implantação do método ABC, mas para quaisquer métodos que se opte por implantar.

4 DIFICULDADES E ALTERNATIVAS PARA IMPLANTAR SISTEMAS DE CUSTOS

Não é fácil implementar um sistema de custos, é complexo e trabalhoso, porém traz muitos benefícios. Mas para que ele tenha sucesso é preciso que esteja alinhada com os objetivos da organização e tenha o apoio da direção.

“Qualquer que seja o Sistema a ser adotado, qualquer que seja o número de detalhes a sua alimentação e qualquer que seja a finalidade de sua implantação, sempre existirão problemas com a resistência do pessoal da Produção”. (MARTINS, 1998, p. 377)

Boisvert (1999, p. 85) comenta que, na implantação do ABC:

Os projetos que tiveram sucesso caracterizam-se por firme envolvimento da direção, um mandato claro, a participação dos gestores e do pessoal na definição das atividades e dos direcionadores das atividades, um orçamento com recursos suficientes não apenas para a formação da equipe do projeto, mas para todo seu pessoal.

O método RKW é menos complexo que o ABC na implantação, pois necessita menos informações. Porém, como qualquer implantação de um sistema de custos que impõe um controle, gera insegurança nas pessoas. Isso faz com que haja resistência.

A seguir serão relacionadas algumas das dificuldades encontradas na implementação de um sistema de custos no setor hospitalar.

4.1 FALTA DE ESCOPO DO PROJETO

Ching (1995, p. 87) identifica como passo inicial de qualquer implantação de ABC/ABM a definição do escopo da análise das atividades e para isso é necessário partir dos objetivos estratégicos da empresa em conjunto com a gerência e direção já que os mesmos devem estar envolvidos e comprometidos com o projeto.

É uma tarefa difícil, mas importante que se perceba qual a visão de custos a empresa pretende abordar, a saber, a financeira, a operacional ou a estratégica. A visão financeira é como uma pessoa que olha para trás, é a visão do que aconteceu com os custos no passado, tem o objetivo de informar o setor financeiro, os acionistas, credores e autoridade tributária e determinar o valor dos estoques. Os

relatórios constam de dados gerais de toda a organização e tem periodicidade mensal, normalmente.

A visão operacional focaliza o momento atual. Tem o objetivo de auxiliar gerentes e encarregados a executar melhoria nos processos, por isso, são relatórios setoriais com muitos dados de medidas físicas e de periodicidade diária ou até horária.

A visão estratégica é a visão que antecipa o que pode acontecer no futuro. Tem o objetivo de auxiliar a tomada de decisões estratégicas que permitam mudar os custos futuros, como exemplo desse tipo de decisão estão a justificativa de investimento, custeio do ciclo de vida do produto, definição de clientes e produtos mais lucrativos, decisões sobre terceirização, custeio-alvo e outras. Os relatórios podem ser abrangentes ou específicos de cada área dependendo da decisão a ser tomada.

A decisão entre qual visão a empresa está pretendendo obter faz com que o detalhamento das atividades seja maior ou menor, os relatórios sejam mais ou menos freqüentes, determinados recursos sejam considerados ou não.

Player e Lacerda (2000, P. 83) concordam que o primeiro passo na implementação é a definição do uso que será abordado e a prioridade, já que a implementação simultânea de duas visões (estratégica e operacional) é freqüentemente um desastre.

O que acontece com a maioria das instituições hospitalares é que como não há nada implantado, quando resolvem despendar recursos para esta implantação querem que sejam geradas informações referentes às duas visões: estratégica e operacional, ao mesmo tempo. Isso faz com que o tempo de implantação e os recursos gastos sejam ainda maiores e o projeto muito mais complicado de ser finalizado.

O período de discussão anterior à iniciativa de implantar deve ser usado para se determinar exatamente o que se pretende com a implantação do sistema de custos para que não haja dúvidas durante a implantação relativas ao objetivo ou forma de implantação.

Quando não fica bem claro o escopo do projeto e planejamento inicial, haverá no meio da implantação, muitas mudanças de direção e dificuldade dos funcionários em entender e se envolver no projeto.

Deixar claros os objetivos do projeto é o que dá sustentação para continuar. A implementação de um sistema de custos traz muitos benefícios, mas é importante que se foque no que a empresa busca com eles, o que, exatamente, se espera ao final do projeto.

É importante definir para que se vai usar as informações de custos, pois dependendo do objetivo para o qual as informações serão utilizadas os recursos serão tratados de forma diferenciada. Esperar que o mesmo sistema de custos gere informações para todos os objetivos é um erro.

4.2 FALTA DE PARTICIPAÇÃO DA DIREÇÃO

“Se a alta administração não apóia integralmente a aplicação do ABM, ninguém na organização irá aderir a ele”. (PLAYER et all ,1997, p. 05). Mesmo em se tratando da implantação através do método de centros de custos, sem o apoio da direção o sistema de custos estará fadado ao fracasso em seus objetivos principais.

A adesão da direção no processo de implantação do sistema de custos não é só importante, mas imprescindível para o sucesso da mesma. E estão incluídos na direção não só o Diretor Administrativo, mas também o Diretor Clínico e suas respectivas gerências. É necessário que eles tenham o sucesso da implantação como sendo responsabilidade de cada um. Só desta forma, é que é possível fazer com que a implantação do sistema de custos seja completa e sua manutenção ocorra de forma sustentável.

As instituições hospitalares, pela forma como possuem sua dicotomia entre a área administrativa e a área da saúde, precisam que haja, das duas áreas, um comprometimento e um envolvimento no processo. Em função desse conflito existente entre as áreas, se não houver participação do diretor e gerentes da área clínica junto ao administrativo, os funcionários da área branca (como são chamados informalmente os funcionários da área da saúde) verão o projeto de implantação do sistema de custos com descaso já que parece ser um ato da área administrativa que não os interessa.

Apenas estar consciente da necessidade de implementação do sistema de custos pela Direção não é suficiente, pois não fará com que a direção, de fato, assumam a paternidade.

Player e Lacerda (2000, p. 46) falam que o comprometimento e o apoio da liderança “não devem ser expressos apenas por palavras, precisam ser demonstrados por meio do comprometimento de recursos e, mais importante, do tempo necessário para estar envolvido com a iniciativa do ABM”.

É importante que o apoio à iniciativa não seja apenas um apoio verbal, um discurso aos funcionários solicitando que participem e auxiliem, mas seja participando, doando tempo, acompanhando o processo, participando dos treinamentos e discutindo a melhor forma de apurar as informações. Quando os funcionários percebem que a iniciativa tem a participação e o envolvimento de seus diretores e gerentes, eles se sentem impelidos e motivados a fazer parte do projeto.

O fato de a direção estar comprometida faz com que o consultor ou gerente de custos seja um aliado na execução do projeto de implementação e não o responsável por ele.

Em instituições onde a direção muda com certa constância, como é o caso de várias instituições filantrópicas e públicas, torna-se necessário que as pessoas que assumem a direção também estejam comprometidas com a manutenção do sistema, ou que o sistema esteja de tal forma incorporado na cultura da instituição que sua manutenção ocorra sem problemas.

Não seria aconselhável iniciar a implantação em período próximo de alteração na direção se houver a desconfiança de que o próximo a assumir a direção não esteja interessado na mesma.

4.3 UTILIZAÇÃO DE CONSULTORES

O fato de usar pessoal de fora para coordenar o projeto ou considerar como um projeto contábil sem o envolvimento dos outros departamentos pode ser um desastre. Os consultores devem ser usados apenas como facilitadores no processo para que os funcionários implementem sozinhos.

O fato de se ter alguém de fora da organização fazendo o levantamento das atividades faz com que os funcionários (principalmente da linha branca que não são acostumados com atividades voltadas à área administrativa) se isentem de se envolverem no processo. Fica uma sensação de que “o trabalho é do consultor e eu não tenho nada com isso”, caso algo saia errado: “foi ele que fez”.

Player et al (1997, p. 15) aconselham que a implementação não seja realizada apenas por consultores externos, pois quando os consultores saem, alguém dentro da organização precisa do conhecimento para mantê-lo.

Quando toda a implementação é feita apenas por um consultor externo, para qualquer mudança que se torne necessária será preciso chamar novamente o consultor. Além de dificultar a manutenção do sistema de custos, já que os funcionários não estarão comprometidos com o sistema.

“O time de implantação deverá ser constituído de um representante de cada área funcional do processo onde estará sendo aplicada a nova sistemática, incluindo um representante da contabilidade”. (COGAN, 1994, p. 110).

Dessa forma, todos da organização terão responsabilidade no projeto de implementação, que se torna um projeto de todos.

Dentro dos hospitais, a maioria dos processos, na sua execução, estará envolvendo os funcionários da linha branca, área da saúde, que já possuem uma visão de que a única coisa importante é o paciente e a restauração da sua saúde, se eles não forem envolvidos nos levantamentos desde o início, haverá dificuldade de conseguir sua colaboração.

Player et all (1997, p. 12) comentam sobre o ABC, que a identificação de atividades e geradores de custos “deveria ser efetuada principalmente por não contadores. Os contadores ou consultores externos podem facilitar este processo, mas a identificação das atividades e de seus respectivos geradores de custos deve ser feita por aqueles que mais conhecem sobre o trabalho: os que executam”.

Como o ABC é um método complexo de ser implementado, necessitando de tempo, de envolvimento, alguns gerentes preferem que a contabilidade ou o consultor externo faça todo o trabalho e não os “incomodem”. Em muitas situações, eles fazem uma reunião com seus funcionários e pedem para que forneçam todas as informações que o consultor ou contador necessita como se o projeto de implementação não fosse da empresa como um todo. Nestas situações é muito importante que o contador ou consultor externo propicie meios para que a gerência assuma a responsabilidade e se envolva.

4.4 RESISTÊNCIA CULTURAL

Cogan (1994, p. 111) diz que a “resistência cultural é, talvez, a mais forte barreira à implementação do ABC”. Acrescenta, ainda que não importa se ela é fraca ou forte, a cultura “tem uma influência poderosa através de toda a organização, ela afeta praticamente tudo, desde aqueles que são promovidos e que decisões são feitas, até como os empregados se vestem e que esporte eles praticam”.

Durante anos, os hospitais que estiveram à beira da falência e que atendiam o SUS, foram socorridos pelo Estado ou pela comunidade, pois o seu fechamento trazia um prejuízo muito grande à comunidade que deixaria de ser atendida. Essa situação tem mudado muito nos últimos anos com uma cobrança grande da comunidade e do Estado na gestão eficiente dos hospitais. Mas a cultura de que é desnecessário mudar a forma como as atividades são realizadas, que tudo acaba bem no final de qualquer maneira ainda é muito forte nas instituições.

Player et al (1997, p. 14) comentam que embora “sejam invisíveis, as experiências cumulativas formam as crenças e os sistemas de valor de uma empresa, o que produz um impacto significativo sobre como o sistema ABM será recebido nas etapas exigidas para sua implementação”.

Em muitas instituições hospitalares formou-se a cultura de que não é necessário um envolvimento das pessoas, pois o esforço para implementar um sistema de custos não terá grande duração. Logo haverá mudança na direção ou se cansarão e tudo será abandonado.

Cogan (1994, p. 112) sugere que a resistência cultural ocorre devido “à tecnologia da mudança e principalmente, devido ao impacto social da mudança”.

Mudança é uma ameaça, principalmente para aqueles diretamente impactados com a novidade. Os gerentes que terão que mudar suas rotinas sentir-se-ão ameaçados pelo novo sistema. A identificação de que seus funcionários executam muitas atividades que não agregam valor os tornam perante a direção ou os outros gerentes como ineficientes. Isso faz com que muitos gerentes se tornem contrários à implantação do ABC.

O fato de alguém ficar questionando como as atividades são realizadas, que tipo de atividades, quais recursos elas consomem e quanto tempo levam, aos funcionários da linha branca, acostumados a tomarem as ações necessárias para a

continuidade da vida ou restauração da saúde do paciente se reportando apenas ao médico, faz com que os funcionários se sintam vigiados e pode resultar em fornecimento de dados de forma incorreta ou resistência maior à implantação.

Um sistema de custos tem o objetivo de criar controles que possibilitem melhor gestão da organização. A palavra “controle” cria nas pessoas uma idéia de que serão fiscalizadas e vigiadas. Martins (1998, p. 377) comenta que nestas situações “aqueles funcionários que sempre foram da confiança da Administração podem passar a achar que perderam esta condição”.

A insegurança dos funcionários é natural, através de melhores controles suas ações poderão ser avaliadas como eficientes ou não, os desperdícios podem vir à tona, os colegas de profissão podem ser identificados como mais eficientes, e a direção pode chegar a conclusão de que cortes de pessoal serão necessários.

A competição existente entre setores faz com os gerentes tenham medo de que as ineficiências apareçam e que os outros gerentes estejam com rentabilidade maior que a de seus setores. Com o RKW, ficam bem claros os custos de cada área de responsabilidade.

O conflito existente entre área da saúde e área administrativa fica ainda mais agravado, já que são nos setores ligados à área clínica que as receitas são identificadas. Em função dos rateios, tais setores recebem os custos das áreas de apoio e administrativas diminuindo sua margem e, muitas vezes tornando a margem negativa.

Inicia-se a partir dos primeiros relatórios uma briga dos gerentes para que os custos recebidos por rateio sejam diminuídos ou, até excluídos dos relatórios de custo de seus setores.

Para que sejam resolvidas tais dificuldades são necessárias: uma forte decisão da direção em implantar o sistema de custos, um bom treinamento de todos para entender e utilizar os relatórios de maneira a facilitar as tomadas de decisão e o envolvimento de todos durante os levantamentos das informações. Se o consultor ou coordenador do projeto souber utilizar-se da competitividade entre os gerentes pode torná-la uma competição saudável, onde há cooperação e busca de redução de custos.

É importante que a direção da empresa e os responsáveis pela implantação informem os funcionários dos objetivos do projeto e de como o processo de implantação acontecerá. “Uma das maneiras mais fáceis de se alcançar este

objetivo, nas tarefas de planejamento, projeto e implantação, é envolver o pessoal que vai usar e trabalhar com o novo sistema”. (LEONE, 1989, p. 445)

Juran (apud Cogan, 1994, p. 112) sugere algumas regras para lidar com problemas de resistência cultural:

- a) suporte da alta administração;
- b) envolvimento das pessoas impactadas o quanto antes;
- c) ambiente livre de surpresas;
- d) prover tempo para as mudanças;
- e) tratar as pessoas com dignidade, valorizar suas idéias e sua participação;
- f) negociar diretamente com a resistência.

4.5 FALTA DE CONHECIMENTO PARA USAR AS INFORMAÇÕES

Player e Lacerda (2000, P. 49) comentam que as informações do ABM fornecem valor e benefícios para a organização quando são utilizadas para se tomar as melhores decisões e aperfeiçoar processos. Acrescentam que o valor e o poder do ABM vêm do conhecimento e da informação que levam a melhores decisões e a melhorias. Quando as pessoas da organização não utilizam a informação (independente do motivo), os únicos resultados percebidos serão os custos com o desenvolvimento e implementação e o custo contínuo com a manutenção do sistema, até que seja aposentado.

Quando uma empresa opta por implantar um sistema de custos, um dos motivos que a levam a isso é a necessidade de conhecer e reduzir seus custos. Porém, a redução de custos não acontece tão rápido quanto se deseja, inicialmente, o que acontece é um aumento de custos ocasionado pela contratação de pessoal para a implantação, compra de *software* e tempo gasto em treinamento de pessoal.

Na realidade essa redução só acontece na medida em que as informações começam a chegar e as pessoas começam a tomar atitudes em relação às informações.

É importante que haja um bom planejamento inicial que defina os gastos e o tempo necessários para que as informações estejam disponíveis, além de um treinamento com as pessoas que serão usuárias das informações.

A visão de que o sistema de custos resolveria o problema de custos e não de que era apenas uma ferramenta para a tomada de decisões que deveria vir depois permeia muitas organizações. O fato de muitos administradores hospitalares não terem formação em área administrativa, realidade de grande parte dos hospitais, faz com que muitos não tenham muita experiência no uso das informações geradas pelo sistema. Acreditam que após a implantação tudo será resolvido em relação aos custos, mas quando tem as informações nas mãos não sabem muito bem o que fazer com elas.

Os gerentes ao receberem o relatório dos custos de seus setores, pela falta de conhecimento do que fazer, engavetam-no. Nunca houve uma cobrança, nem um treinamento em relação às ações tomadas a partir das informações dentro da área hospitalar.

O medo da divulgação das ineficiências do setor faz com que os gerentes não queiram que tais relatórios circulem entre os funcionários. Não utilizam para uma discussão entre os funcionários e avaliação do que pode ser feito para melhorar a situação. Apenas criticam os cálculos como se estivessem incorretos e engavetam o relatório.

A área clínica tem uma desculpa de que é “coisa da área administrativa”, não é responsabilidade deles. A área administrativa acha que as ações devem ser tomadas na área clínica.

Farah (2002, p. 6) comentando sobre o conhecimento do médico na área administrativa diz que “na faculdade, os profissionais se formam com o conhecimento dos temas técnicos da área, mas outros quase não são abordados. Com essa formação, o médico, adquire um certo “vício profissional” de se auto-avaliar apenas pela sua capacitação técnica”.

Durante muitos anos, não se obteve informações sobre os custos hospitalares e, principalmente, não se divulgou qualquer informação existente, não criando nos gerentes uma cultura de utilizar-se de tais informações para a tomada de decisões.

Player et all (1997, p. 06) citam que, na indústria bélica Norteamericada, muitos projetos de implantação do ABM não foram finalizados por medo de se criar custos e de fixar preços sujeitos à divulgação.

Muitos administradores hospitalares se encontram nesta mesma situação, com receio de que com o levantamento dos custos de procedimentos haja dificuldades na negociação dos preços dos procedimentos com o governo ou com os convênios,

pois acreditam que os procedimentos em que o sistema de custos identificar que esteja havendo lucro, os convênios irão querer baixar preços e que não conseguirão convencê-los a aumentar nos procedimentos em que sempre acreditaram ter lucro e que se identificou a não existência do mesmo.

4.6 DIVISÃO FUNCIONAL ARRAIGADA E SEM VISÃO DE PROCESSO

Cogan (1994, p. 88) faz uma análise de que os conceitos criados na realidade de outrora de divisão de trabalho, foco na tarefa e produção em grandes volumes traz, hoje, dificuldades na coordenação das informações relacionadas aos produtos executados por diferentes pessoas. Além da necessidade de se criar muitas atividades que não agregam valor para permitir o controle do trabalho. Ele sugere que se crie uma visão de processo.

O fato de os processos atravessarem diversos departamentos da empresa faz com que seja essencial que a organização esteja toda envolvida com o sucesso do processo. Muitas situações acontecem em que o gerente de determinada área esteja com a visão voltada apenas para o sucesso dos objetivos de sua área que acaba não enxergando o processo como um todo, não se envolvendo e, muitas vezes, não colaborando para mudanças importantes.

Hammer apud Cogan (1997, p. 44) ilustra uma situação em que um avião de uma grande companhia estava necessitando de reparos em um aeroporto e o mecânico que poderia consertá-lo não foi autorizado a ir de outro aeroporto no mesmo dia porque o seu gerente não desejava onerar o seu orçamento com um pernoite do mecânico e o enviou apenas no dia seguinte para que pudesse retornar no mesmo dia. A empresa perdeu milhões por ficar um dia mais com a aeronave parada para que o gerente não tivesse seu orçamento onerado em uma diária de hotel. Esta visão do gerente é a visão de quem não percebe o processo com olhar corporativo mas apenas departamental.

Dentro das organizações hospitalares, essa visão departamental é muito freqüente. Cada setor atua de forma a fazer de maneira que julga mais eficiente seu trabalho, mas, em muitas situações, se houvesse uma comunicação mais fácil entre os departamentos e uma visão do processo como um todo muitas atividades seriam

alteradas e muitas seriam eliminadas em cada departamento e os custos do processo como um todo seria mais enxuto.

O conflito existente entre a área da saúde e as demais áreas do hospital faz com que a comunicação seja difícil. As gerências acabam por não se importar com os custos dos demais setores.

Há uma necessidade de se criar, entre os gerentes e funcionários de toda a organização uma visão de como seu trabalho interfere no processo como um todo de prestação de serviço ao paciente. O restabelecimento da comunicação entre os setores de forma colaborativa é necessário. Isso acontece quando os funcionários participam da implementação do sistema de custos, quando juntos enxergam o desenho do esquema do processo que desempenham e percebem suas atividades interligadas às atividades dos demais.

Quando a visão do todo se torna clara para as chefias, os relatórios do RKW com as despesas vindas de outros setores também começam a parecer mais claros, já que há, de fato, uma troca de serviços entre os setores. E inicia, também, uma preocupação em trabalhar com eficiência para que não onere nos custos dos demais setores que os recebem no rateio.

4.7 NECESSIDADE DO USO DE UM SOFTWARE

Cogan (1997, p. 59) comenta a necessidade de uso de *softwares* para dar suporte ao uso do ABC visto que a quantidade de informações no ABC é bem maior que na contabilidade de custos tradicional. Diz, ainda, que cada empresa deve escolher o que lhe é melhor: desenvolver um *software* em um sistema talhado para a empresa ou adquirir um existente no mercado e adaptá-lo à realidade da organização.

Em muitos hospitais a necessidade de um *software* pode ser um entrave na implementação do ABC, pois o custo de aquisição pode estar fora dos planos dos administradores. A falta de muitos equipamentos da área hospitalar faz com o administrador pese a aquisição do *software*, principalmente por não haver no mercado muitos *softwares* adaptados à realidade hospitalar.

Player e Lacerda (2000, P. 57) dizem que:

Sistemas ABM que não estão integrados e interligados aos sistemas financeiro e operacional da empresa são difíceis e caros de ser atualizados e mantidos. A ligação e a integração com sistemas existentes possibilitam que os relatórios do ABM estejam disponíveis quase, ao mesmo tempo, que outros relatórios financeiros e operacionais.

A alternativa para obtenção de um *software* que esteja interligado ao *software* hospitalar é fazer parcerias com as empresas que já possuem o *software* operacional para o desenvolvimento daquele que tratará das informações do ABC. Já que muitas dessas empresas não têm ainda esta parte de custos desenvolvida, mas já está de olho neste mercado.

Em se tratando da implementação através do método RKW, essa necessidade de uso de *software* é mais amena, já que as informações são em menor número e a utilização de planilhas, normalmente, já é suficiente. Embora existam muitos *softwares* disponíveis no mercado que podem facilitar a análise.

4.8 NECESSIDADE DE TREINAMENTO

A falta de tempo disponível dos funcionários das diversas áreas funcionais do hospital faz com que muitos não desejem ou não possam participar de treinamentos. As gerências dos hospitais, normalmente, já trabalham com um número de funcionários bem restrito em seus setores, e sabem que terão que ceder tempo para o levantamento das informações do sistema de custos, com isso, acabam tendo dificuldade em liberá-los para treinamento.

Player et al (1997, p. 13) garantem que tanto a equipe de implementação do ABM quanto os funcionários que estão usando as informações desse sistema precisam ser treinados.

Para que as pessoas realmente se integrem ao processo de implementação do sistema de custos é necessário que elas entendam exatamente como acontece todo o levantamento das informações e o objetivo de todo o processo.

“O ABM pode estar fora da zona de conforto de muitos profissionais não-contadores (...) o treinamento intensivo no ABM ajuda e permite que eles vejam como as atividades e seus custos são determinados”. (PLAYER et al, 1997, p. 14)

Quando a direção e os funcionários estiverem realmente entendendo o sistema de custos, eles perderão o medo das informações e facilitarão o processo de implementação.

4.9 CONSIDERAÇÕES FINAIS DO CAPÍTULO

As dificuldades em se implantar um sistema de custos em hospitais não são diferentes de outras instituições, elas esbarram nos mesmos problemas, apenas algumas valorizam mais uma dificuldade que outras pelas características particulares de cada ramo de atuação.

As barreiras são muitas, mas são todas possíveis de serem resolvidas se houver o real interesse da organização e um coordenador do projeto que saiba integrar todos e respeitar seus medos e dificuldades. Um planejamento realizado com a participação de todos tornará a implementação mais tranqüila.

O capítulo a seguir trará um estudo de caso, onde se apresentará as dificuldades comentadas neste capítulo na prática de implementação de um sistema de custeio em uma instituição hospitalar.

5. ESTUDO DE CASO

5.1 A ORGANIZAÇÃO PESQUISADA

Os dados que serão apresentados a seguir são de um Hospital filantrópico de Florianópolis, fundado em 1782, é mantido por uma irmandade cuja missão é "sendo entidade de fins religiosos e filantrópicos, tem por finalidade precípua o culto ao Senhor Jesus dos Passos e da Vera Cruz, bem como administração e custeio do Hospital, promovendo direta ou indiretamente, o exercício da solidariedade humana através da assistência médico-cirúrgica, hospitalar e ambulatorial".

Entre os anos de 1965 e 1980 a Faculdade de Medicina utilizou suas dependências sendo, neste último ano, transferida para o Hospital Universitário, recém inaugurado.

Em 5 de abril de 1994, o Hospital passou por um incêndio, tendo 70% de suas instalações destruídas. Pouco a pouco foram sendo reconstruídas e hoje já está novamente em funcionamento com 90% das instalações recuperadas.

É uma empresa que atua no setor de prestação de serviços de saúde, atendendo emergências, clínica cirúrgica, radioterapia e diversas especialidades tais como: clínica médica, nefrologia, reumatologia, dermatologia, endocrinologia, dependência química, gastroenterologia, infectologia, psiquiatria, hematologia, pneumologia, neurologia e cardiologia.

É um hospital de alta complexidade, o que significa que atende a especialidades de alto risco como cirurgias cardíacas e transplantes renais. Possui 209 leitos dispostos em 11 alas de internação; conta com cerca de 560 funcionários ativos, o corpo clínico é aberto sendo os médicos credenciados, com exceção da unidade de terapia intensiva, coronariana e emergência cujos médicos são contratados do hospital.

Possui em suas instalações, clínicas e laboratórios que são alugados a terceiros que dão atendimento aos seus pacientes e utilizam a estrutura do hospital.

Por ser um hospital filantrópico, atende, em sua maioria, pacientes do SUS – Sistema Único de Saúde. Porém, também tem atendimento de convênios diversos e particulares.

Atualmente o SUS remunera os seus prestadores de serviços através das AIH – Autorizações de Internação Hospitalares, que são pagamentos únicos por tipo de atendimento realizado. O valor pago remunera os serviços hospitalares, serviços profissionais e serviços de apoio ao diagnóstico e tratamento (SADT). Os valores pagos não dependem do período de internação ou da quantidade de medicamentos utilizados, ou seja, um paciente internado para uma apendicectomia que fique internado por cinco dias e outro que fique internado por três dias terá o mesmo valor de pagamento do SUS.

São os chamados “pacotes”. “Pacote consiste na venda antecipada de um certo volume de determinados serviços/procedimentos, por parte de uma instituição de saúde, para uma organização de plano de saúde ou convênio” (BEULKE; BERTÓ, 2000, p. 23)

5.2 A ESTRUTURA

O Hospital é administrado por uma Mesa Administrativa, eleita entre os membros da Irmandade por um período de dois anos, podendo ser reeleito por um período de mais dois anos. O Provedor, que é o presidente da mesa administrativa, escolhe a Diretoria, com exceção do Diretor Clínico, que é escolhido por voto direto dos médicos. A Mesa Administrativa se reporta ao Conselho Pleno que é o órgão máximo de decisões. Os participantes do Conselho Pleno e da Mesa Administrativos não têm qualquer remuneração pelos trabalhos efetuados na Irmandade.

O atual Diretor Administrativo é um profissional de formação médica que está neste cargo desde 1999.

Os Gerentes são pessoas da confiança do Provedor e com formação e experiência para atuarem em suas áreas, tem remuneração compatível com seus cargos.

A figura 6 mostra o organograma do hospital, cuja configuração foi aprovada em 2002, para que se avalie a hierarquia e a configuração dos centros de custo.

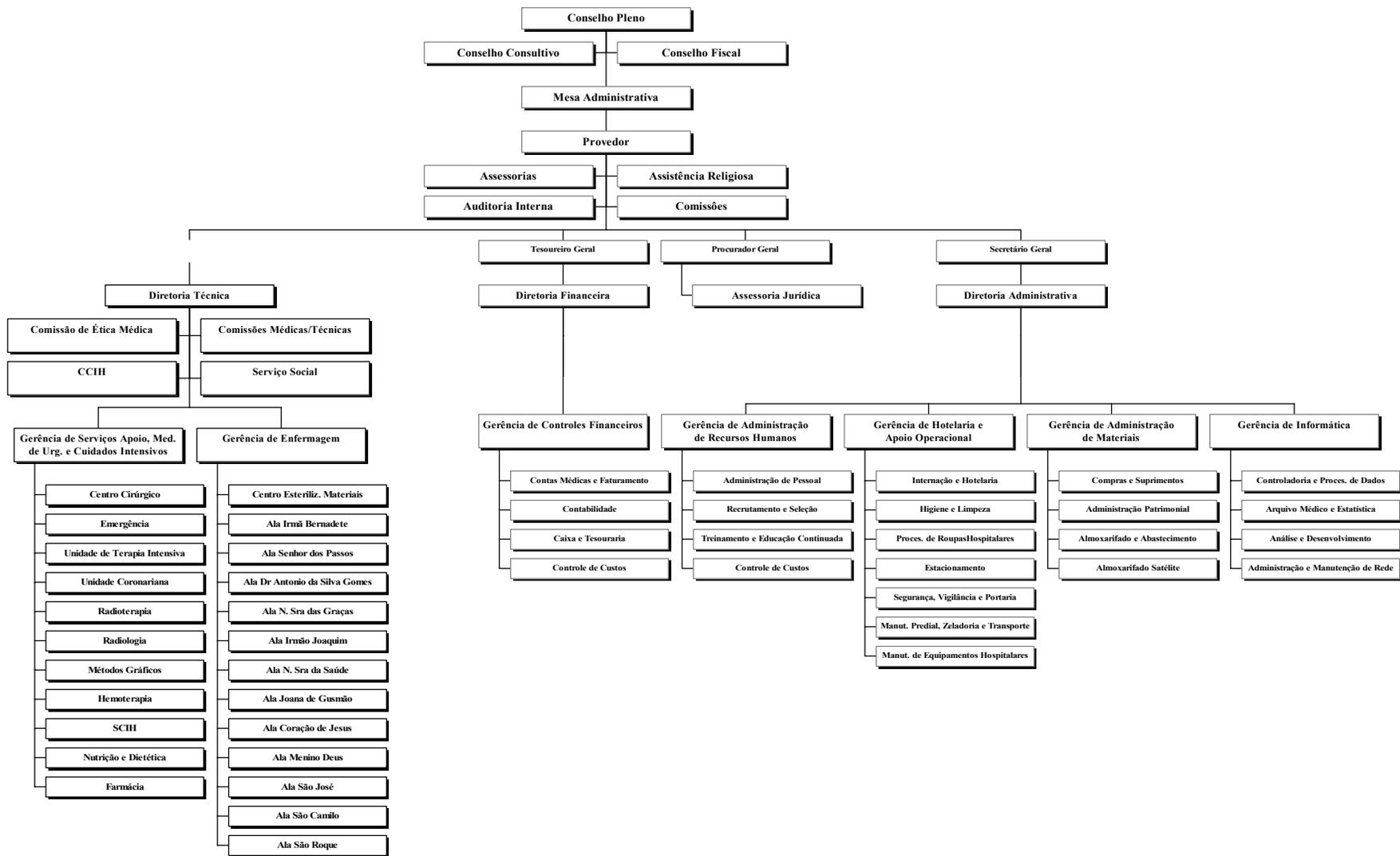


Figura 6: Organograma do hospital pesquisado

5.3 O SISTEMA DE CUSTEIO

5.3.1 O INÍCIO DE IMPLANTAÇÃO

O hospital iniciou uma implantação do sistema de custos em 1999 com o auxílio de consultor externo. O princípio de custo adotado foi o de absorção total, onde todos os recursos são considerados; e o método adotado foi o de centros de custos (RKW), onde foram definidos os centros de custos de acordo com a responsabilidade, a disponibilidade de informações e a homogeneidade.

O consultor, de formação contábil, sugeriu que as informações de custos estivessem, todas, vinculadas à contabilidade.

A empresa que detinha o *software* da área hospitalar foi convidada a desenvolver em parceria um *software* para a área de custos, integrado com os demais.

Em 2000 iniciou um desentendimento entre o consultor externo e a empresa que desenvolvia o *software* em parceria com o hospital, gerando um afastamento do consultor. O gerente de informática assumiu a implantação do sistema de custos, que nesta época era subordinado ao diretor administrativo.

Em 2001 ainda não havia sido implantado o sistema de custos no hospital e nem desenvolvido o *software*, pois as pessoas que estavam envolvidas neste projeto também desenvolviam diversas outras atividades na instituição, o que não permitia dedicação integral.

Foi, então, decidido pela contratação de uma pessoa que pudesse estar apenas envolvida com o sistema de custos. Sendo contratada a pesquisadora para levantar os dados necessários e fazer a validação do *software* em desenvolvimento.

A primeira questão levantada, a partir de então, era a questão do princípio e método adotado. Quanto ao princípio havia dificuldade por parte dos administradores em aceitar o princípio de custeio ideal, pois tinham o pensamento que o cliente deveria fazer o pagamento de forma que cobrisse todo o valor gasto pela instituição, mesmo havendo ineficiência ou ociosidade. Embora a argumentação de que as identificações do custo real, da ineficiência e da ociosidade, não iriam, necessariamente, baixar o preço praticado e sim permitir que

ações de melhoria acontecessem e aumentassem a margem praticada pelo hospital, havia muita dificuldade em aceitá-lo.

O medo de que as informações dos custos levantadas pela instituição chegassem aos convênios era muito grande e como já havia muita dificuldade na negociação dos pagamentos, caso alguma informação chegasse com valores de custos muito inferiores aos já divulgados, a direção temia não conseguir negociar aumentos nos preços.

O medo de que as informações de ineficiências viessem à tona também criou uma resistência por parte das gerências e direção.

A discussão quanto ao método trouxe à tona diversas questões: a cultura organizacional, a disponibilidade e interesse das pessoas envolvidas nos processos em colaborar com o sistema de custos, os objetivos na aquisição das informações. Nestas discussões também estiveram envolvidos os responsáveis pela empresa que desenvolvia o *software*, pois havia neles o interesse comercial junto a outras instituições hospitalares que também já utilizavam seu *software* hospitalar.

Foram pesquisados vários trabalhos de implantação de ABC em hospitais, porém o que se pode perceber é que a grande maioria era apenas trabalhos de pesquisa com uma proposta de implantação e raros os trabalhos que realmente havia a implantação e manutenção do método em instituições hospitalares.

Embora a direção da instituição estivesse disposta à implantação de um sistema de custos, não conseguia por si decidir-se qual o método que realmente supriria sua necessidade de informações e cada vez que entrava em contato com uma pessoa da área de custos que defendia a utilização de um método diferente, havia uma mudança de rumo. Isso acontecia pela falta de envolvimento da direção no processo, pois o conhecimento era superficial e não havia interesse em aprofundar os conhecimentos a respeito.

Faltava à empresa um planejamento que desse o rumo e traçasse os objetivos da implantação. A direção esperava que o sistema de custos gerasse todo tipo de informações, operacionais, estratégicas e financeiras.

A falta de envolvimento da direção fazia com que os gerentes e funcionários não acreditassem na implantação. Havia, nos funcionários, uma cultura de que o sistema de custos nunca seria implantado na íntegra, pois a empresa já havia feito muitas tentativas que não chegaram a lugar nenhum. Cada vez que havia mudança no corpo diretivo da instituição, abandonava-se o projeto.

Após um período de avaliações e discussões quanto ao método a adotar, chegou-se a um consenso que a instituição não estaria em condições, naquele momento, de implantar o método de custeio ABC, embora este fosse o melhor método quanto às informações a fornecer.

Os envolvidos por parte da empresa de *software* concordaram que a situação atual da instituição não permitiria tal implantação e resolveram adotar o método RKW no seu *software*, sendo que estaria implantando gradual e paralelamente o método ABC para quando houvesse a possibilidade de sua implantação.

Os motivos que levaram a esta decisão de implantação do método RKW em detrimento ao ABC, estavam mais ligados a questões de gestão da cultura e envolvimento das pessoas e complexidade de implantação do que de benefícios das informações que o ABC poderia fornecer, já que o método ABC poderia fornecer informações mais precisas, porém havia a questão da dificuldade de implantação na instituição em questão.

No início de 2002, a organização teve mudanças nas pessoas que estavam chefiando o setor de custos e a nova chefia passou a não ter grande interesse na continuidade do trabalho na forma como estava sendo conduzido e a pesquisadora preferiu deixar a organização. Tais mudanças fizeram com que o trabalho de custos realizado até então, ficasse parado até agosto de 2003 quando foi reiniciado por outro funcionário da instituição sob orientação de outro consultor externo.

Os dados levantados para a implantação do sistema de custos serão relacionados a seguir.

5.3.2 OS CENTROS DE CUSTOS

Os centros de custos foram classificados em centros de custos de apoio, administrativos, produtivos e de terceiros conforme segue abaixo:

- Centros de custo Administrativos:
 - Administração;
 - Contabilidade;
 - Assessoria Jurídica;
 - Contas Médicas;
 - Informática;

- Telefonia;
- Recursos Humanos;
- Almoxarifado;
- Arquivo Médico e Estatística.
- Centros de custo de Apoio:
 - Farmácia;
 - Serviço Social;
 - Lavanderia e Costura;
 - Higiene;
 - Transporte;
 - Internação e Hotelaria;
 - Manutenção;
 - Centro de Esterilização de Materiais
 - Nutrição;
 - Usina de Oxigênio;
 - Hemoterapia.
- Centros de custo Produtivos:
 - Radiologia;
 - Radioterapia;
 - Emergência;
 - Centro Cirúrgico;
 - Unidade de Terapia Intensiva e Coronariana;
 - Métodos Gráficos;
 - Alas de Internação.
- Centros de custo de Terceiros:
 - Clínicas e laboratórios.

5.3.3 OS RECURSOS

Os gastos mensais perfazem um total de R\$1.750.000,00 (um milhão, setecentos e cinquenta mil reais) e são distribuídos conforme a tabela 1:

Tabela 1: Distribuição de gastos.

Tipo de gasto	Percentual
Materiais médico-hospitalares	42,77
Outros materiais	3,37
Pessoal	43,08
Despesas Administrativas	9,95
Despesas com a Capela	0,10
Despesas com o Estacionamento	0,12
Despesas com a Irmandade	0,61
Total	100%

Os recursos são identificados de duas maneiras: aqueles que são diretos aos pacientes atendidos e aqueles que são para os setores. Os diretos para os pacientes são informados ao *software* de custos pelo *software* hospitalar segundo o convênio, segundo o procedimento adotado, segundo o médico e segundo o paciente.

As demais informações, quanto aos recursos, são advindas da contabilidade que passou a classificá-los, quase na totalidade, por centro de custo, como por exemplo, salários, encargos e benefícios, materiais, contratos de manutenção e despesas administrativas diversas.

Os recursos que não estão identificados aos centros de custo são distribuídos conforme critérios abaixo identificados:

- Água – o hospital usa uma grande quantidade de água de fonte para uso da lavanderia e o consumo de água da CASAN (empresa de fornecimento de água) da lavanderia tem medidor, nos demais setores foi realizado um levantamento junto com o engenheiro que presta serviços ao hospital e identificado o consumo conforme tabela 2:

Tabela 2: Distribuição de gastos com água nos centros de custo:

Centro de Custo	Percentual de uso
Administração	0,77
Contabilidade	0,04
Contas Médicas	0,05
Informática	0,08
Telefonia	0,04
Recursos Humanos	0,14
Almoxarifado	0,08
Arquivo Médico e Estatística	0,04
Farmácia	0,10
Serviço Social	0,04
Higiene	5,00
Transporte	0,04
Internação e Hotelaria	1,00
Manutenção	0,08
Centro de Esterilização de Materiais	1,00
Nutrição	35,00
Usina de Oxigênio	0,05
Hemoterapia	0,10
Radiologia	1,00
Radioterapia	1,00
Emergência	1,00
Centro Cirúrgico	1,04
Unidade de Terapia Intensiva e Coronariana	2,00
Métodos Gráficos	0,10
Alas de Internação	48,00
<i>Centros de custo de Terceiros:</i>	2,20

- Energia – foi realizado um estudo, por uma empresa do ramo, que identificou o consumo das clínicas terceirizadas e do centro cirúrgico, os

demais consumos foram levantados com o engenheiro da mesma forma que a água:

Tabela 3: Distribuição de gastos com energia elétrica nos centros de custos:

Centro de Custo	Percentual de uso
Administração	0,64
Contabilidade	0,05
Contas Médicas	0,05
Informática	0,11
Telefonia	0,05
Recursos Humanos	0,13
Almoxarifado	0,13
Arquivo Médico e Estatística	0,03
Farmácia	0,05
Serviço Social	0,03
Higiene	0,03
Internação e Hotelaria	0,05
Lavanderia e Costura	31,20
Manutenção	0,15
Centro de Esterilização de Materiais	8,00
Nutrição	13,00
Usina de Oxigênio	10,00
Hemoterapia	0,20
Radiologia	2,00
Radioterapia	2,00
Emergência	1,00
Unidade de Terapia Intensiva e Coronariana	2,00
Métodos Gráficos	0,10
Alas de Internação	28,5
<i>Centros de custo de Terceiros:</i>	<i>0,50</i>

Tabela 4: Consumo de energia elétrica em KW/h

Centro de Custo	Consumo de Energia em KW/h	
Centro Cirúrgico	Demanda de ponta	52,60
	Demanda fora de ponta	73,45
	Consumo de ponta	3.471,60
	Consumo fora de ponta	21.594,30
Clínicas Terceirizadas	Demanda de ponta	160,81
	Demanda fora de ponta	229,85
	Consumo de ponta	10.111,14
	Consumo fora de ponta	79.516,76
	Monofásico comercial	4.001,25

- Telefone – as despesas com telefone são identificadas aos ramais através de tarifador;
- Materiais e medicamentos – as despesas que são diretas a cada paciente são identificadas na conta do mesmo, independente de cobrança, as que são de cada centro de custo são também identificadas aos mesmos pelo *software* hospitalar conforme citado;
- Salários, encargos e benefícios – são identificadas diretamente na contabilidade a que centro de custo pertence os funcionários, que dificilmente prestam serviços fora de seus centros de custo;
- Seguro – as despesas com seguro da instituição foram rateadas de acordo com a metragem quadrada das instalações conforme tabela 5:

Tabela 5: Área dos centros de custo:

Centro de Custo	Metragem quadrada
Administração	352,04
Contabilidade	43,05
Contas Médicas	73,05
Informática	61,02
Telefonia	27,5
Recursos Humanos	203,25
Almoxarifado	351,05
Arquivo Médico e Estatística	190,13
Farmácia	101,42
Serviço Social	7,8
Higiene	45,38
Internação e Hotelaria	78,28
Lavanderia e Costura	421,84
Manutenção	172,85
Centro de Esterilização de Materiais	88,37
Centro Cirúrgico	571,65
Nutrição	295,40
Usina de Oxigênio	13,5
Hemoterapia	46,41
Radiologia	275,86
Radioterapia	755,1
Emergência	285,12
Unidade de Terapia Intensiva e Coronariana	443,75
Métodos Gráficos	18,72
Alas de Internação	4.670,54
<i>Centros de custo de Terceiros:</i>	<i>4.286,10</i>

5.3.4 RATEIO DOS CENTROS DE CUSTOS

O *software* desenvolvido para a área de custos faz a importação da contabilidade, dos custos identificados os centros de custo, e efetua os rateios de acordo com os critérios cadastrados pelo método de rateio recíproco, já mencionado no capítulo dois.

Os critérios de rateio dos centros de custo estão descritos abaixo:

–Contas médicas – as despesas desse centro de custo são rateadas para os demais através de um índice, resultado de um levantamento efetuado de prestação de serviços onde os centros de custo que recebem são:

- Alas de internação;
- Unidade de terapia intensiva e coronariana;
- Emergência;
- Radioterapia;
- Radiologia;
- Métodos gráficos; e
- Centro cirúrgico.

–Informática – as despesas deste centro de custo é rateado através do número de computadores existentes nos demais centros.

–Telefonia – as despesas desse centro de custo são rateadas de acordo com o consumo de telefone dos demais centros de custo.

–Recursos Humanos – são rateadas pelo número de funcionários de cada centro.

–Almoxarifado – são rateadas pelo número de requisições atendidas para cada centro de custo.

–Serviço Social – a distribuição é feita de acordo com o número de atendimentos de cada centro de custo.

–Farmácia – da mesma forma que o almoxarifado, são levantados o número de requisições atendidas por cada centro e distribuídos as despesas.

–Higiene – é feita a distribuição pela metragem do centro de custo limpo.

–Internação e Hotelaria – o rateio é realizado de acordo com o número de internações realizadas.

- Manutenção – as despesas são rateadas pelo tempo de atendimento ao setor.
- Nutrição – as despesas são distribuídas de acordo com os pontos obtidos pelas quantidades de refeições ponderadas pelo tipo de refeição servida.
- Lavanderia e Costura – a distribuição é realizada de acordo com a quantidade de roupa lavada (kg) para cada centro de custo.
- Arquivo médico e estatística - as despesas desse centro de custo são rateadas da mesma forma que as do setor de contas médicas através de um índice, resultado de um levantamento efetuado de prestação de serviços onde os centros de custo que recebem são:
 - Alas de internação;
 - Unidade de terapia intensiva e coronariana;
 - Emergência;
 - Radioterapia;
 - Radiologia;
 - Métodos gráficos; e
 - Centro cirúrgico.
- Transporte – são rateadas pela distância (km) percorridas pelas ambulâncias e veículos para atender a requisição de cada centro de custo.
- Centro de Esterilização de Materiais – são rateadas pelo número de requisições de materiais esterilizados de cada centro de custo ponderado pelo tipo de material. Foi feito um levantamento do custo de cada material esterilizado e identificada uma unidade de ponderação.
- Usina de Oxigênio – foi realizado um levantamento aproximado de quanto é consumido de oxigênio em cada centro de custo, uma vez que não há registro da quantidade exata, e a partir de então as despesas são rateadas por este levantamento em termos percentuais. Pretende-se que seja realizado novo levantamento a cada período de tempo para que não haja distorções significativas.
- Contabilidade – são rateadas pelo valor dos custos diretos do centro de custo contabilizados.
- Administração – da mesma forma em que a contabilidade, o custo deste centro de custo é rateado pelo valor dos custos diretos contabilizados.

Depois de realizados os rateios, todos os custos chegarão aos centros de custo de produção. Porém são distribuídas às chefias uma planilha com as despesas de cada centro de custo conforme quadro 2:

Quadro 2: Planilhas de custo dos setores

Centro de Custo:						
Custos Diretos	Jan- XX	%	fev-XX	%	Mar-XX	%
Salários e Encargos						
Energia						
Telefone						
Água						
Material						
Seguro						
Arrendamento						
Contrato de Manutenção						
Processamento de Dados						
Serviços de Terceiros						
Despesas Diversas						
Depreciação						
Subtotal 1						
Custos Indiretos						
Administração						
Recursos Humanos						
Telefonia						
Informática						
Higiene e Limpeza						
Manutenção						
Transporte						
Almoxarifado						
Lavanderia e costura						
Serviço Social						
Central de Esterilização						
Nutrição						
Subtotal 2						
Total geral						

5.3.5 RATEIO DOS CUSTOS AOS PACIENTES

Uma vez determinados os custos dos centros de custos finais ou produtivos do Hospital, estes são identificados aos pacientes de acordo com o consumo das unidades de medida dos centros de custo.

No centro de custo Centro Cirúrgico foi estipulado que o custo é distribuído aos pacientes pelo número de horas de uso do centro cirúrgico. Porém é feita sempre uma análise do número de horas disponíveis de capacidade e avaliado se a ociosidade existe e em que percentual.

Na Unidade de Terapia Intensiva, Coronariana e Alas de Internação o custo é calculado através da capacidade de diárias e distribuído a cada paciente de acordo com a quantidade de tempo de internação.

Na Radioterapia são distribuídos de acordo com o número de atendimentos.

Na Emergência iniciou-se um levantamento dos tipos de atendimento para cálculo da unidade de valor relativo para a distribuição dos custos de forma adequada, porém existe uma dificuldade muito grande neste levantamento visto que é necessário o auxílio da equipe médica que faz o atendimento.

No caso do centro de custo Radiologia e Métodos Gráficos como existe uma ociosidade muito grande e está sendo estudada uma forma de mudar o atendimento de maneira a aproveitar melhor os recursos empregados, foi feito um levantamento do custo-padrão dos exames realizados e é atribuído aos pacientes apenas o valor do custo-padrão calculado.

5.4 A UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES

Como já foi discutido em capítulos anteriores, a precificação no caso das instituições hospitalares foge, em grande parte, do poder da direção em definir, mas em diversos momentos as informações de custo são utilizadas para a negociação com convênios e para a definição dos preços das tarifas particulares, que é uma parcela bem pequena do faturamento do hospital.

Nestes casos os valores de custo são definidos através do custeio por centro de custos, mas com um escopo do princípio de custeio ideal, onde é verificada a capacidade de produção dos procedimentos.

A tabela 6 mostra os custos de um setor de internação e identifica qual o valor a ser apropriado pela diária na conta do paciente ou usado como base de custo para as negociações com os convênios.

Como se pode observar, mesmo utilizando a capacidade de diárias dentro do mês os meses com uma quantidade de dias inferior como é o caso do mês de

fevereiro, sofre um custo mais alto pela estrutura dos custos fixos que o hospital dispõe.

Tabela 6: Planilha de custo da Ala de Internação X

Centro de Custo: Ala de Internação X				
Custos Diretos do Setor	jan-XX	%	fev-XX	%
Salário e encargos	14.675,78	41,09	15.708,99	36,80
Energia	499,34	1,40	626,31	1,47
Telefone	60,73	0,17	106,06	0,25
Água	434,76	1,22	697,46	1,63
Material	1.508,43	4,22	201,27	0,47
Cont. Manutenção	0,00	0,00	0,00	0,00
Processam. Dados	0,00	0,00	0,00	0,00
Seguro	51,07	0,14	46,13	0,11
Serviços de Terceiros	0,00	0,00	0,00	0,00
Despesas Diversas	0,00	0,00	0,00	0,00
Depreciação		0,00		0,00
Subtotal 1	17.230,10	48,24	17.386,21	40,73
Custos Indiretos do Setor				
Administração	4.019,33	11,25	4.726,92	11,07
Recursos Humanos	613,34	1,72	653,47	1,53
Telefonia	93,49	0,26	167,96	0,39
Informática	351,01	0,98	398,90	0,93
Higiene e Limpeza	1.264,11	3,54	1.347,59	3,16
Manutenção	684,97	1,92	773,06	1,81
Almoxarifado	526,00	1,47	704,39	1,65
Lavanderia	1.050,95	2,94	2.264,63	5,30
Farmácia	1.380,57	3,87	2.917,04	6,83
Produção de Oxigênio	430,84	1,21	447,61	1,05
Central de Esterilização	1.103,42	3,09	1.151,41	2,70
Hemoterapia	548,80	1,54	553,72	1,30
CCIH	253,02	0,71	291,91	0,68
Serviço Social	195,23	0,55	315,39	0,74
Internação e Hotelaria	2.105,98	5,90	2.148,82	5,03
Copa	817,49	2,29	1.381,96	3,24
Nutrição e Dietética	3.046,25	8,53	5.055,01	11,84
Subtotal 2	18.484,80	51,76	25.302,77	59,27
Total do Custo	35.714,90	100,00	42.688,98	100,00
Capacidade de diárias	651		588	
Valor de Custo por diária	54,86		72,60	

Quando se faz esta avaliação é importante que se verifique a ociosidade do setor, foi observado, por exemplo, que a Radiologia é um setor de grande ociosidade de equipamentos e funcionários pela necessidade de plantão 24 horas para as emergências e pela diminuição da demanda ocasionada pela oferta de serviços com

maior tecnologia no mercado. Uma vez identificado este problema, a direção optou pelo uso desta estrutura para oferta de um novo tipo de exame que pode fazer uso dos equipamentos que estavam ociosos.

Outra situação de precificação é a de procedimentos, principalmente para negociação de pacotes com os convênios e para avaliação dos valores pagos pelo SUS, já que são valores também pré-fixados. A tabela 7 mostra o custo médio de um procedimento de gastroplastia.

Tabela 7: Planilha de custo de Gastroplastia via Laparoscopia

Insumos	Valores de Custo
Fios cirúrgicos e materiais descartáveis	205,50
Materiais de Órtese e Prótese	15.288,22
Medicamentos	896,30
Gases Medicinais	83,46
Exames de Raios X	36,96
Horas de Centro Cirúrgico	660,00
Diárias de Unidade de Tratamento Intensivo	636,42
Diárias de Alas de Internação	215,76
Total	18.022,62

Nestas situações o uso do custeio por atividade poderia auxiliar a instituição para que não haja distorções nos valores, pois identificaria as atividades que, de fato, foram utilizadas por esta ala de internação, pelo serviço de diária hospitalar, ou ainda pelo procedimento específico.

Quando foram realizados os levantamentos por procedimentos e comparados com a receita paga por cada tipo de convênio observou-se que em alguns procedimentos o que o fazia ser deficitário era o tempo de permanência do paciente no período pré-cirúrgico onde o paciente ficava internado para realização dos exames, que teoricamente, era desnecessário. Reuniões foram realizadas com o diretor técnico para expor tais fatos, já que a responsabilidade do período de internação é do médico e exposto à equipe médica os problemas ocasionados por este período de internação elevado quando ele é desnecessário, para que o médico

possa, quando a enfermidade não requer internação, efetuar os exames pré-cirúrgicos antes do paciente ser internado.

Ao observar o mapa de custos advindo do método de custos por centros de responsabilidade é possível avaliar quais os setores ou procedimentos que se encontram em situações de consumo muito alto de recursos ou, no caso de setores de produção, que não conseguem cobrir seus custos através das receitas de venda dos serviços. Após esta avaliação pode optar por aplicar a metodologia ABC para melhor identificação das atividades que não agreguem valor e os desperdícios gerados.

Foram feitos alguns levantamentos em setores do hospital das atividades que eram exercidas dentro de um processo de atendimento e foram descobertas algumas atividades que além de não agregar valor aos olhos do paciente eram executadas em duplicidade. Através desta identificação e da eliminação da duplicidade da execução da atividade seria possível liberar recursos referentes a 8% da folha de pagamento do setor onde a atividade seria eliminada.

Durante este processo de redução de custos a direção recebeu uma proposta de terceirização do setor de nutrição que foi avaliada segundo as informações de custos do setor de nutrição. A tabela 8 mostra os custos do setor de Nutrição e a tabela 9 mostra a quantidade de refeições servidas. A tabela 10 identifica o custo da mesma quantidade de refeições servidas caso houvesse sido terceirizados os serviços segundo a proposta recebida.

Tabela 8: Planilha de custo do setor de Nutrição**Centro de Custo: Nutrição e Dietética**

Custos	jan/XX	fev/XX	mar/XX
SALÁRIO	22.888,81	21.952,52	26.984,22
ENCARGOS SOCIAIS	5.873,27	5.633,02	6.924,15
OUTROS BENEFÍCIOS	820,86	734,46	719,82
TELEFONE/FAX/XEROX	31,41	44,14	14,05
ÁGUA/ENERGIA ELÉTRICA (prov)	750,00	750,00	750,00
PRODUTOS ALIMENTÍCIOS	51.025,79	47.974,37	42.929,38
MATERIAL DE EXPEDIENTE/CONSUMO	3.137,45	2.899,82	4.506,41
HIGIENE E LIMPEZA	767,85	768,04	507,29
DEPRECIÇÃO	291,67	291,67	291,67
DEPARTAMENTO PESSOAL	514,94	514,08	477,76
MANUTENÇÃO	35,12	31,46	54,80
LAVANDERIA/COSTURA	25,54	4,51	706,40
TOTAL	86.162,71	81.598,08	84.865,95

Fonte: Sistema de custos do Hospital pesquisado

Tabela 9: Quantidade de Refeições servidas

Tipo de Refeição:	jan/XX	fev/XX	mar/XX
Desjejum SUS	2.831	3.149	2.628
Almoço SUS	2.853	3.106	2.579
Merenda SUS	2.832	3.049	2.570
Jantar SUS	2.832	3.065	2.599
Desjejum Particular/Convênio	4.077	4.076	3.667
Almoço Particular/Convênio	4.317	4.286	3.815
Merenda Particular/Convênio	3.606	3.579	3.316
Jantar Particular/Convênio	3.971	4.050	3.403
Desjejum Funcionário	4.530	3.960	3.265
Almoço Funcionário	4.272	4.451	3.263
Merenda Funcionário	4.520	3.200	3.250
Jantar Funcionário	1.708	1.700	1.700

Fonte: Sistema de custos do Hospital pesquisado

Tabela 10: Custos com a Terceirização

Refeição:	jan/XX	fev/XX	mar/XX
Desjejum SUS	2.547,90	2.834,10	2.365,20
Almoço SUS	11.640,24	12.672,48	10.522,32
Merenda SUS	2.548,80	2.744,10	2.313,00
Jantar SUS	11.412,96	12.351,95	10.473,97
Desjejum Particular/Convênio	13.902,57	13.899,16	12.504,47
Almoço Particular/Convênio	17.613,36	17.486,88	15.565,20
Merenda Particular/Convênio	6.923,52	6.871,68	6.366,72
Jantar Particular/Convênio	16.003,13	16.321,50	13.714,09
Desjejum Funcionário	3.986,40	3.484,80	2.873,20
Almoço Funcionário	17.686,08	18.427,14	13.508,82
Merenda Funcionário	3.570,80	2.528,00	2.567,50
Jantar Funcionário	7.139,44	7.106,00	7.106,00
Dedução da alimentação do pessoal terceirizado	(3.063,30)	(3.063,30)	(3.063,30)
Total	111.911,90	113.664,49	96.817,19

Fonte: Sistema de custos do Hospital pesquisado

Tabela 11: Custos não Reduzidos com a Terceirização**Centro de Custo: Nutrição e Dietética**

Custos	jan/XX	fev/XX	mar/XX
ÁGUA/ENERGIA ELÉTRICA	750,00	750,00	750,00
HIGIENE E LIMPEZA	767,85	768,04	507,29
DEPRECIÇÃO	291,67	291,67	291,67
MANUTENÇÃO	35,12	31,46	54,80
LAVANDERIA/COSTURA	25,54	4,51	706,40
TOTAL	1.870,18	1.849,34	2.310,16

Fonte: Sistema de custos do Hospital pesquisado

O que se pode observar é que conforme a tabela 11, há alguns custos que não serão reduzidos e o custo de terceirização é maior que o custo já realizado pelo setor de nutrição, o que também pode ser um indicador que o custo da refeição realizado pelo setor de nutrição do Hospital não está muito elevado. A escolha da empresa de terceirização para avaliação foi de uma empresa que atua neste ramo hospitalar com a mesma qualidade que já vem sendo realizada pelo hospital.

A definição do *mix* de produtos a ofertar, neste setor é, como já citado anteriormente, bastante complexo, porém em algumas situações, possibilita que

sejam definidos alguns credenciamentos de convênios através das informações de custos, ou ainda, a venda dos serviços a alguns convênios via “pacote”.

O SUS em algumas situações oferece à instituição o credenciamento de alguns procedimentos que já são realizados através de outros convênios, através da análise do custo dos procedimentos é possível verificar se o valor que o SUS oferece para o credenciamento é interessante ou não. É claro que, como já dito, essa não é a única avaliação a ser levada em conta num credenciamento.

A definição da escala de horários do Centro Cirúrgico é outra situação em que o hospital pode levar em consideração as informações de custos. O Hospital possui seis salas cirúrgicas, destas uma delas fica à disposição de emergências 24 horas por dia. As demais são estruturadas a operar das 7 horas da manhã até as 17 horas da tarde.

A maioria das cirurgias realizadas são eletivas, ou seja, não tem urgência, podem ser agendadas para qualquer dia ou horário da semana que houver conveniência para a equipe médica, paciente e hospital. Dessa forma, é possível que haja, no hospital, uma adequação dos horários nobres destinados a cirurgias com maior retorno.

Quando a direção do hospital faz a definição das especialidades que irá trabalhar, ou estuda a possibilidade de inserir uma nova especialidade ou deixar de oferecer outra, há a necessidade de que estejam bem informados dos custos e do retorno proporcionado pela especialidade e da estrutura que ela requer, ou que deixará de ser usada. Faz parte da decisão do *mix* de produtos, já que os procedimentos realizados advêm da especialidade oferecida. Algumas especialidades possuem uma maior elasticidade da demanda e maior controle do preço de venda por parte do hospital, outras não permitem quase nenhum controle.

A escolha desta ou daquela especialidade depende dos objetivos traçados pela organização em seu planejamento estratégico, da missão que ela escolheu. Esta instituição hospitalar, apesar de ter a necessidade como todas as organizações de obterem lucro em suas atividades para a manutenção e crescimento da empresa, tem como objetivo principal o atendimento à população com qualidade e respeito, independente do convênio que esteja pagando.

Para que estes objetivos sejam cumpridos a direção do hospital deve traçar diretrizes de planejamento e um orçamento anual que possibilite aos gerentes tomar

as decisões em cada área. Este orçamento é fruto de informações de custos históricos dos centros de custo da organização avaliados em seu desempenho.

A direção deve fazer o acompanhamento de como está sendo cumprido o orçamento e da necessidade de tomar ações que façam a correção de desvios realizados nos setores.

Enfim, as informações de custos são importantes à organização que precisa delas para que as decisões tomadas hoje possam ser avaliadas de todos os ângulos e interfiram apenas positivamente nos resultados de amanhã.

5.5 DIFICULDADES NA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA

No capítulo 4, foram levantados diversos fatores encontrados na literatura que dificultam a implantação de um sistema de custos. No estudo de caso, os fatores foram analisados e são listados a seguir aqueles que tiveram maior influência na instituição pesquisada.

5.5.1 FALTA DE PARTICIPAÇÃO DA DIREÇÃO

Na unidade de pesquisa em questão, a alta direção tem um mandato de dois anos, podendo ser reeleito para mais dois anos. Do início da implantação até hoje houve três mandatos de Provedor.

Os participantes do Conselho Pleno e da Mesa Administrativos não têm uma remuneração pelos trabalhos, são voluntários. Isso faz com que seu envolvimento seja parcial.

Os fatores citados acima, além do fato do Diretor administrativo que iniciou a implantação possuir formação médica, fazem com que o conhecimento e a participação no processo de implantação de custos se desse de forma distante. Sabiam que era necessário que a instituição tivesse informações de custos, porém não havia um envolvimento de fato, no processo. Não buscavam o conhecimento necessário para tomar decisões quanto ao sistema de custos.

Frases como “não entendo disso, decidam vocês” de pessoas da alta direção fez com que o sistema de custos caísse em descrédito diante dos gerentes e funcionários.

O gerente da área de materiais comenta “vejo a direção muito distante, o projeto (de implantação do sistema de custos) foi apresentado e não foi concluído por falta de comprometimento da direção com o projeto, pois quando há barreiras elas devem ser quebradas pela direção do hospital”. Comenta, ainda quanto à última tentativa de implantação “eu vejo a direção apoiando que o projeto seja seguido, mas sem nenhuma eficácia em termos de levar em conjunto isso”.

Um funcionário da contabilidade disse que “na verdade, a direção não sabe o que quer implantar, a falta de conhecimento e de interesse deles em decidir faz com que cada um que vier com uma idéia fará com que mude tudo. É levada como folha pelo vento”.

A chefia do setor de contas médicas e faturamento faz o comentário de que “o principal fator que dificulta a implantação é a falta de apoio da direção, é a única coisa que pode impedir. Tem que ter o total apoio deles, a cumplicidade, senão não adianta”.

O fato de a empresa ter uma direção que mudava a cada dois anos também teve influência do processo de implantação, já que algumas pessoas da alta direção que apoiaram o início do processo de implantação já não estavam mais lá quando o sistema foi implantado. O gerente de materiais comenta que a mudança na provedoria sempre traz inovações, porém traz, também, muitos obstáculos para os projetos em andamento já que a criação dos mesmos não foi daquela provedoria há dificuldades em assumir sua paternidade.

5.5.2 FALTA DE ESCOPO DO PROJETO

Em função da falta de envolvimento real da direção no projeto de implantação de custos, da falta de conhecimento do assunto e da falta de um planejamento estratégico da empresa para que o sistema de custos pudesse alinhar seus objetivos, o sistema de custos iniciou sua implantação sem uma visão bem definida, sem os objetivos adequadamente traçados.

A farmacêutica comenta “do que eu consegui acompanhar, o que vejo é que são tentativas, não sei se conseguiram acertar agora, se está bem direcionado, mas já foi feito de uma forma, houve conflitos, idéias se chocaram, não era bem aquilo que canalizavam, nem todo mundo canalizou da mesma forma, os setores não aceitavam da forma como era levado o custo, não achavam que era daquela forma, enfim acho que tem choque de idéias e propostas, eu senti dificuldade, não sei se foi uma coisa bem desenhada à princípio mas eu senti que teve problema”.

A alta direção esperava que suprisse todas as informações, operacionais e estratégicas, além da financeira. Em todo momento que se tinha contato com um consultor de custos mudavam suas opiniões sobre o sistema. Não houve uma fase inicial de planejamento e definição do que a empresa de fato precisava, desejava e tinha condições de implantar.

5.5.3 UTILIZAÇÃO DE CONSULTORES

O início do processo de implantação do sistema de custos se deu através da contratação de um consultor que faria o desenho do sistema e a sua implementação. O erro inicial deste processo foi de que o consultor o desenhou como uma visão financeira e fez a direção do hospital crer que poderiam ser obtidas as informações operacionais e estratégicas do mesmo sistema de custeio.

Quando houve um desentendimento entre o consultor e a empresa que desenvolvia o *software* hospitalar, a direção do hospital rompeu contrato com o consultor, e as informações que já haviam sido levantadas foram quase que totalmente perdidas, pois o consultor não estava orientando as pessoas da organização em como fazer a implementação e sim efetuava os levantamentos e apresentava os resultados.

5.5.4 RESISTÊNCIA CULTURAL

Percebeu-se no processo que alguns dos gerentes e chefes de setor se opunham à implantação ou se faziam de colaboradores, mas nunca tinham tempo para auxiliar com informações ou para participar do projeto.

O gerente de materiais explica que “os colaboradores não conseguem visualizar a importância da área de custos e alguns da direção também não. Então há muito mais resistência que colaboração, por isso o processo de implantação é lento. Se todos os setores dessem maior abertura à área de custos para a realização do projeto de implantação o trabalho estaria muito mais avançado”.

Havia um medo escondido de que houvesse corte de pessoal para redução de despesas, de que as informações de custos não levassem em conta a realidade social da instituição.

Em uma das reuniões, onde a pesquisadora foi apresentada às chefias como sendo participante do projeto de implantação do sistema de custos no hospital, uma médica fez o comentário de que “esse pessoal da Engenharia de produção não entende nada de hospital e acha que é possível reduzir custos aqui como em uma fábrica”. Esse tipo de reação se dá pelo medo e pela falta de informações das chefias.

A farmacêutica explica “o hospital é uma instituição secular, onde há funcionários que trabalham há muitos anos e que possuem um pensamento de que “Sempre foi assim e sempre funcionou, o hospital tem mais de 200 anos e nunca fechou não vai ser agora que vai fechar”. Há essa visão de que pode continuar do jeito que está que está garantido o pão-de-cada-dia. Embora tenha mudado muito nos últimos anos”. Fala, ainda que “pelo sistema da irmandade, a direção é ligada a uma mesa administrativa, que responde à irmandade, e é claro que isso dificulta muitos processos, porque nem tudo a direção, que está no administrativo, que está no dia-a-dia, consegue resolver. Quando é levado as situações do projeto de custos para a mesa administrativa, pelo fato de muitas das pessoas da irmandade que estão na mesa não terem vivência administrativa, pois poucos são empresários, então eles têm medo de mudanças”.

A idéia de que não havia mais onde reduzir custos, o que se precisava era de aumento nas receitas pairava sobre a instituição, porém era perceptivo que em

alguns setores havia má gestão dos recursos, e outros estavam com excesso de funcionários enquanto outros se desdobram para dar conta das funções.

A pesquisadora observou que nos setores onde era perceptível que a quantidade de funcionários excedia a necessidade, a chefia tentavam se eximir da responsabilidade dizendo que a direção havia transferido determinado funcionário para o setor e que deveria ser acatado, pois ele não tinha pra onde ser transferido. A idéia de demitir um funcionário que não se adaptava a nenhum setor o parecia estar fora dos planos da instituição.

A nova responsável pelo setor de custos explica que “pela característica do Hospital, como entidade filantrópica sem fins lucrativos e que não existem um único dono, isso desenvolve nos funcionários, uma característica de serviço público, onde não é preciso me envolver no processo, onde de certa forma há uma estabilidade então se fizer errado não vai fazer diferença, então faz errado por ser mais fácil”.

Ao iniciar o período de elaboração de relatórios iniciou-se também um período de medo das informações e discussões, pois aqueles setores que até então eram tidos como rentáveis e os relatórios demonstravam o contrário não aceitavam as informações.

O médico responsável pela UTI, quando recebeu um relatório disse que não aceitava os rateios, que o setor dele não podia ter prejuízo e não poderia ser avaliado por aquelas informações, pois eram informações erradas.

O gerente de materiais percebeu que “um dos grandes problemas é a resistência, porque as chefias temem que através das informações haverá análise e poderá levar à demissão por incompetência gerencial” Acrescenta que “o combate à resistência deve vir do topo, a direção é a maior gestora do projeto, se ela não está engajada, não tem como cobrar nada”.

Em alguns setores o relatório simplesmente era engavetado e nada era feito com as informações geradas.

5.5.5 FALTA DE CONHECIMENTO PARA USAR AS INFORMAÇÕES

A maioria das pessoas que exercia cargos de chefia nunca tinha recebido relatórios de custos antes, e ao receberem não sabiam o que fazer com o mesmo. Em função disto, a maioria dos relatórios iam parar nas gavetas ou em pastas arquivadas sem que houvesse qualquer atitude a respeito das informações geradas.

A direção do hospital não possuía formação administrativa e nem experiência no uso das informações de custos e além de não ter conhecimento para tomar atitudes a respeito das informações, não cobrava de seus subordinados nenhuma atitude a respeito.

5.5.6 DIVISÃO FUNCIONAL ARRAIGADA E SEM VISÃO DE PROCESSO

Além da divisão existente entre a área da saúde e a área administrativa, havia, na organização, uma divisão funcional bem definida onde os gerentes exerciam sua autoridade.

Cada gerente ou chefe de setor buscava exercer seu comando sem identificar o que acontecia nos outros setores, o que tornava em muitas situações o processo de atendimento repetitivo e moroso em algumas atividades.

Em uma das situações levantadas pela pesquisadora havia um controle de medicamentos dispensados ao paciente que era repetido por três vezes: na área clínica pela enfermagem, na farmácia, e na área de contas médicas. Nesta situação específica foram contatadas as áreas envolvidas para que se diminuísse o trabalho, sem que, no entanto diminuísse a qualidade do trabalho. Os chefes de cada setor envolvidos entendiam que era necessária a mudança, mas não abriam mão de continuar a fazer o controle em seu setor, pois não confiavam no controle exercido por outro setor.

Dessa maneira muitas atividades eram exercidas em duplicidade. Não havia a visão de processo como um todo, as atividades eram exercidas no nível de departamento sem avaliar o que poderia atingir os demais setores ou o processo como um todo.

A nova contratada para assumir o setor de custos comenta que “existem muitas pessoas que não tem, até por limitação particular, a visão do todo, não tem uma visão estratégica da coisa, eles sabem que precisam entregar relatórios, que precisam fazer isso ou aquilo, mas não sabem pra que é, e também não procuram saber, quando se vai tentar esclarecer. Alguns dispensam como se dissessem ‘ não fala muito que eu também não preciso saber muito’, ‘assim como está, está bom, sempre foi assim’. Não existe uma visão de processo, um setor não consegue perceber que o outro depende dele pra fazer o serviço, e que outro depende daquele outro pra continuar. É uma corrente, e não se tem essa visão. Cada um só quer cuidar do que é seu e se há uma vírgula fora do lugar que seja de outro setor, o outro que resolva”. Acrescenta que “é preciso melhorar a comunicação, dentro do hospital, entre os setores a começar pelas gerências e chefias, pois de baixo dificilmente vai surgir”.

Corroborando com as afirmações da falta de comunicação entre setores da analista de custos a farmacêutica faz o comentário de que “muita vezes o paciente está no meio de um processo e muitas coisas que deveriam ter acontecido lá no início do processo e não aconteceram, acabam acontecendo tudo junto na alta do paciente, uma série de processos que faltam e que poderiam ter sido feitos antes, por falta de comunicação e interesse”.

Essa falta de comunicação entre os setores faz com que um processo de alta que poderia durar 30 ou 40 minutos dure 2 a 3 horas. E muitas vezes o paciente sai do hospital e fica com sua conta pendente, tendo que retornar outro dia pela falta de informações de algum setor para finalizá-la.

5.5.7 NECESSIDADE DO USO DE SOFTWARE

A maioria dos hospitais possui um entrave na implementação de sistemas de custeio que é a aquisição de um *software* para o acompanhamento de seus custos. Dependendo do método utilizado, essa necessidade é maior, como o caso de implementação do método ABC.

No caso da instituição em questão, além da utilização do método RKW, que pode ser acompanhado em planilhas eletrônicas, houve um acordo entre o hospital e

a empresa que fornecia o *software* operacional da instituição que a empresa desenvolveria o *software* e o hospital faria a validação do mesmo sem custos para o hospital.

Essa alternativa permitiu que o hospital economizasse com a aquisição de programa específico e tivesse um melhor controle sobre os custos já que as informações seriam importadas do programa hospitalar para o de custos.

5.5.8 NECESSIDADE DE TREINAMENTO

Na área hospitalar, há uma dificuldade maior em retirar o pessoal da área produtiva para treinamento, já que parar de produzir pode significar a vida ou a morte de um paciente.

Quando se fala em treinamento para objetivos administrativos, como é o caso do sistema de custos, a dificuldade é ainda maior, pois há uma idéia de que não é necessário ao setor ou pode ser feito posteriormente.

A alta direção na tinha tempo para participar de treinamento e achavam que a contratação de um consultor era suficiente para que não precisassem se envolver. Os gerentes achavam que era perda de tempo participar de treinamentos para o sistema de custos, só participavam por imposição da alta direção.

O comentário da farmacêutica a respeito da manutenção do sistema de custos esbarra na questão do treinamento, pois ela diz “para manter o sistema de custos, principalmente porque depende de informações, que as pessoas desenvolvam as atividades da maneira correta, acho que seria necessário um re-treinamento contínuo, alguém que fique sempre lembrando os setores, porque os funcionários, depois de implantado o sistema, caem na rotina e acabam esquecendo”.

5.6 COMENTÁRIOS FINAIS DO CAPÍTULO

A forma como a alta direção da empresa conduziu a implantação do sistema de custos dificultou a implantação. Porém, ainda assim, ele havia sido implantado e começava a emitir os relatórios quando a direção entrou em contato com um novo consultor e resolveu mudar o método para o ABC. Neste ponto a pesquisadora deixou de participar da implantação como funcionária da empresa.

O novo consultor iniciou os levantamentos e após alguns meses também se afastou da empresa que esteve com o sistema de custos engavetado por um tempo, retomando a implantação em agosto de 2003 com a metodologia descrita neste trabalho de pesquisa.

Para que a nova tentativa dê resultado é importante que a direção esteja participando ativamente do processo e alinhe os objetivos do sistema de custos aos objetivos da empresa através de um bom planejamento.

A escolha do responsável para executar o projeto é muito importante, pois deve ser uma pessoa que consiga envolver todos os setores no projeto de maneira a criar um senso de responsabilidade de todos os setores no sucesso da implantação.

O conhecimento dos processos executados na organização deve ser o passo inicial já que em uma empresa hospitalar é mais complexo que em outras. Mesmo que o sistema a ser implantado seja através do método RKW esse conhecimento é de suma importância para o planejamento das ações a serem tomadas.

6 CONCLUSÃO

6.1 CONCLUSÃO

As instituições hospitalares, assim como as empresas de todas as outras áreas, necessitam de informações de custos para superar a competitividade que existe em seu segmento. Conhecer seus custos passou a ser um diferencial competitivo que possibilita trabalhar com dados concretos e longe do “achismo”.

As organizações hospitalares, por tratarem de vidas humanas na sua prestação de serviços, têm um valor social ainda mais acentuado o que torna a gestão deste tipo de empresa uma responsabilidade dobrada e pela complexidade de seus produtos e das características particulares desta empresa há a necessidade de mais informações e de informações confiáveis para que a organização continue a atender as vidas que dela dependem.

O primeiro objetivo específico deste trabalho pretendeu apresentar os princípios e métodos existentes e que poderiam tornar-se aplicáveis ao ambiente hospitalar, acredita-se ter cumprido esta expectativa, pois o capítulo 2 e 3 do presente trabalho, apresentam os três princípios existentes e os métodos RKW e ABC, além de ambientar tais princípios e métodos ao setor hospitalar.

Quanto ao objetivo de identificar o método que traria mais benefícios ao setor, percebe-se que muitos trabalhos têm surgido com a discussão da implantação do método de custeio baseado em atividades nas organizações hospitalares e de saúde em geral, porém é importante fazer algumas ponderações quanto a estas situações uma vez que na prática nem sempre é possível que o método seja implantado e mantido.

A maioria destes trabalhos identifica o método ABC como sendo o único capaz de dar informações confiáveis aos gestores e que os demais métodos estão ultrapassados e não atendem as necessidades da organização. O método ABC tem sido um método que possibilita uma visão do processo que facilita imensamente os gestores em avaliar o consumo dos recursos, porém as características do setor hospitalares tornam as dificuldades de implantação e manutenção ainda mais trabalhosas e custosas.

Concluiu-se que o método RKW pode ser um método bem eficiente, se bem aplicado, com critérios de rateio escolhidos de forma criteriosa. O ABC pode ser usado como um complemento ao sistema de custos hospitalar auxiliando nas informações de setores ou processos que se identificarem mais problemáticos, possibilitando melhores informações.

O objetivo de identificar quais são as principais dificuldades em implantar um sistema de custos na área hospitalar foi atendido no capítulo 4 onde as principais dificuldades levantadas no setor foram analisadas. Os fatores analisados foram: falta de escopo do projeto, falta de participação da direção, utilização de consultores, resistência cultural, falta de conhecimento para usar as informações, divisão funcional arraigada e sem visão de processo, necessidade de uso de um *software* e necessidade de treinamento. Essas dificuldades não são peculiares às organizações hospitalares, na verdade, encontram-se na maioria das organizações, porém foram analisadas de acordo com a realidade das organizações hospitalares.

O capítulo 5 complementou o capítulo 4 apresentando um estudo de caso que possibilitou a comprovação dos dados identificados na análise das dificuldades levantadas.

O Hospital, objeto do estudo de caso, teve a implantação do método RKW interrompida por problemas de resistência cultural, falta de formação dos gestores na área para saberem lidar com as informações, desinteresse da área médica em auxiliar no trabalho, pois para eles não haveria qualquer mudança visto que eram apenas credenciados. Caso a implantação fosse do método ABC, acredita-se, que, pela complexidade ainda maior, seria ainda mais difícil de mantê-lo.

Acredita-se que a implantação poderia ter sucesso se tivesse sido iniciada com um planejamento detalhado e com o envolvimento da alta direção em todo o processo desde o início. Isso poderia ter mudado todo o rumo da implantação na organização pesquisada e deve ser uma regra de implantação para todas as organizações hospitalares. É item imprescindível para uma implantação de sucesso.

Após essa etapa, todas as demais dificuldades podem ser superadas com o envolvimento de todos os setores e um treinamento adequado dos funcionários envolvidos para superar os problemas de insegurança e medo, e de falta de conhecimento no uso das informações.

6.2 RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Este trabalho buscou levantar as dificuldades de implantação de um sistema de custos em instituições hospitalares. Diversos outros trabalhos têm mostrado a aplicação de um método em uma ou várias instituições, porém normalmente esta aplicação é setorizada ou em algumas situações são apenas estudos que não foram mantidos dentro da organização. Recomenda-se que novos trabalhos possam fazer a avaliação da manutenção de sistemas de custos aplicados sobre o ABC em organizações hospitalares de forma a avaliar o custo-benefício de sua implementação e manutenção.

Acredita-se que a implementação de uma pesquisa onde sejam abordadas as dificuldades de implementação e manutenção de sistemas de custos em instituições hospitalares que levante dados em várias instituições poderia ser de grande utilidade e acrescentar novos fatores aos descritos neste trabalho.

Trabalhos relacionados ao uso e acompanhamento das informações de custo nas ações de planejamento e orçamentação nas instituições públicas da área da saúde também podem ser interessantes e agregar valor às pesquisas na área.

Um trabalho que demonstre o uso de informações de custos por hospitais do estado de Santa Catarina, como são implementados os sistemas de custo, quais as contribuições trazidas pelo sistema de custo, como são usadas as informações, qual o custo-benefício da implantação, possibilitaria, também, uma pesquisa interessante da área.

REFERÊNCIAS

ABBAS, Kátia. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001. 155p. (dissertação de mestrado)

ALBINO, Carin, et al. **A saúde e seus custos: Como passar do caos à qualidade?** Revista de Administração em Saúde, v. 4, n. 14, p. 17-19, 2002.

ANTUNES, José Leopoldo Ferreira. **Hospital: Instituição e história social**. São Paulo: Editora Letras, 1991.

AQUINO, Francisco Melo de. **ABC: uma alternativa de custeio para o Centro de Educação Profissional do SENAC de Florianópolis**. Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001. 95p. (dissertação de mestrado)

BAUMGARTNER, Ricardo Rinaldi et al. **Avaliação da aplicabilidade do custeio ABC – Activity based costing, na atividade hospitalar**. In: Congresso Del Instituto Internacional de Costos, VII, 2001, Leon. **Anais...** CD-ROM

BATTISTI, Patrícia. **Modelo de um projeto piloto baseado no ABC: um estudo de caso aplicado ao setor farmacêutico**. In: Congresso Brasileiro de Custos, VI, 1999, São Paulo. **Anais...** CD-ROM

BEULKE, Roland; BERTÓ, Dalvio José. **Gestão de custos e resultados na saúde: Hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

BEZERRA, Francisco Antonio; SILVEIRA NETO, Manoel Pinto. **Aspectos práticos relacionados à implementação de sistemas de custeio baseados em atividades (ABC)**. In: Congresso Brasileiro de Custos, VII, 2000, Recife. **Anais...** CD-ROM

BITTAR, Olímpio J. Nogueira V. **Hospital: Qualidade & produtividade**. São Paulo: Savier, 1996.

BITTERCOURT, Otávio Neves da Silva.; KLIEMANN NETO, Francisco José. **A gestão hospitalar através do método ABC (Activity based costing): Um estudo exploratório**. In: ENEGEP, XIX, 1999, São Paulo. **Anais...** CD-ROM

BOISVERT, Hugues. **Contabilidade por atividades: contabilidade de gestão**. Tradução de Antônio Diomário de Queiroz. São Paulo: Atlas, 1999.

BORNIA, Antonio Cezar **Análise gerencial de custos: Aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BORNIA, Antonio Cezar **Mensuração das perdas dos processos produtivos: uma abordagem metodológica de controle interno**. Programa de Pós-graduação em

Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1995. 113p. (tese de doutorado)

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Organização do texto: Juarez de Oliveira. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1990. 168 p. (Série Legislação Brasileira).

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

CARDOSO NETO, Felicíssimo. **Contabilidade de custos**: sistemas, técnicas de apropriação e gestão. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1985.

CARPINTÉRIO, José Newton Cabral; MARTINEZ, José Walter. **Implantação de custos em unidade de saúde**: um processo de aprendizagem. In: Congresso Del Instituto Internacional de Costos, VII, 2001, Leon. **Anais...** CD-ROM

CARPINTÉRIO, José Newton Cabral. **Custos na área da saúde**: considerações teóricas. In: Congresso Brasileiro de Custos, VI, 1999, São Paulo. **Anais...** CD-ROM

CASHIN, James A. **Curso de contabilidade de custos**. Tradução de Sara Gedanke. São Paulo: McGraw-Hill, 1982.

CENTURION, Rodrigo. **Pacotes valem a pena?** Disponível em <http://www.sbcii.com.br/Revista/ed81art13.htm> . Acesso em 23 de junho de 2003.

CHERUBIN, A. C.; SANTOS, N. A. **Administração hospitalar**: Fundamentos. São Paulo: Cedas, 1997.

CHING, Hong Yuh. **Manual de Custos de Instituições de Saúde**: Sistemas tradicionais de custos e sistema baseado em atividades (ABC). São Paulo: Atlas, 2001.

CHING, Hong Yuh. **Gestão Baseada em Custeio por Atividades**. São Paulo: Atlas, 1995.

CHIZZOTTI, Antonio. **Pesquisa em ciências humanas e sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 1998.

COGAN, Samuel. **Custos e preços**: Formação e análise. São Paulo: Pioneira, 1999.

COGAN, Samuel. **Modelos de ABC/ABM**: Inclui modelos resolvidos e metodologia original de reconciliação de dados para o ABC/ABM. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997.

COGAN, Samuel. **Activity-Based Costing (ABC)**: A poderosa estratégia empresarial. São Paulo: Grifo Enterprises, 1994.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Custo como ferramenta gerencial – 8**. São Paulo: Atlas, 1995.

DE ROCCHI, Carlos Antonio. **Sistema de custeamento de atividades versus mapa de localização de custos:** um estudo comparativo. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, v. 23, n. 77, 1994.

DIAS FILHO, José Maria. et al. **Análise do sistema de custeio baseados em padrões:** um instrumento para a gestão empresarial em ambientes competitivos. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade, XVI, 2000, São Paulo. **Anais...** CD-ROM

DUTRA, Rubens R. **Estratégia para implantação de um sistema de apuração de custos hospitalares.** Disponível em <http://www.gea.org.br/scf/estrategia.html>. Acesso em 30 de janeiro de 2003.

FACHIN, Odília. **Fundamentos da metodologia.** São Paulo: Atlas, 1993.

FALK, James Antony. **Gestão de custos para hospitais:** Conceitos, metodologias e aplicações. São Paulo: Atlas, 2001.

FAMÁ, Rubens; HABIB, Cláudia Vasconcellos S. **Implantação do sistema de custeio ABC em empresa prestadora de serviços de saúde:** vantagens e limitações. In: Congresso Brasileiro de Custos, VI, 1999, São Paulo. **Anais...** CD-ROM

FARAH, Eduardo Elias. O desafio de gerenciar. **Jornal do Sindhosp**, São Paulo, abril. 2002. Artigo, p. 6.

FUKUMOTO, Helena Lumi; FREITAS, Rute de. **Implantação do custeio baseado em atividades ABC/ABM no setor hospitalar:** banco de sangue, um caso prático. In: Congresso Brasileiro de Custos, VII, 2000, Recife. **Anais...** CD-ROM

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GOMES, Anailson Márcio. **Custos:** instrumento de gestão nas organizações de saúde. In: Congresso Brasileiro de Custos, VII, 2000, Recife. **Anais...** CD-ROM

GONÇALVES, Márcio Augusto. **Informações de custos, serviços de saúde e modos de governança:** um estudo da administração de hospitais públicos. In: Congresso Brasileiro de Custos, VIII, 2001, São Leopoldo. **Anais...** CD-ROM

HORNGREN, Charles T., et al. **Contabilidade de custos.** Tradução de José Luiz Pavarato. 9. ed. São Paulo: Editora LTC, 2000.

HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de custos:** um enfoque administrativo. Tradução de Danilo A. Nogueira. São Paulo: Atlas, 1989.

IUDÍCIBUS, Sergio. **Análise de Custos.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 1989.

KAPLAN, Robert S; COOPER, Robin. **Custo e desempenho:** Administre seus Custos para Ser mais Competitivo. Tradução de O. P. Traduções. São Paulo: Futura, 1998.

LEITE, Haroldo Cristovam Teixeira. **Avaliação do desempenho de universidades através de um modelo de custos**. Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999. 112p. (dissertação de mestrado)

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1989.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

MALIK, Ana Maria; TELES, Joao Pedro. **Hospitais e programas de qualidade no estado de São Paulo**. Revista de Administração de Empresas, v. 41, n. 3, p. 51-59, 2001.

MARTINS, Domingos dos Santos. **Custeio hospitalar por atividades**. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Domingos dos Santos. **Custos e orçamentos hospitalares**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, Vidigal Fernandes. **Desenvolvimento de modelo de resultados em serviços hospitalares com base na comparação entre receitas e custos das atividades associadas aos serviços**. Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002. 117p. (dissertação de mestrado)

MATOS, Afonso José de. **Na contramão: o Brasil tem excesso – e não falta – de hospitais**. Disponível em <http://www.planisa.com.br/artigos.asp>. Acesso em 01 de abril de 2002.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Caderno de informações de saúde**. Disponível em <http://www.saude.sc.gov.br> Acesso em 05 de novembro de 2002.

NAKAGAWA, Massayuki. **Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1991.

OLIVEIRA, Luis Martins; PEREZ JR, José Hernandez. **Contabilidade de custos para não contadores**. São Paulo: Atlas, 2000.

PASSARELLI, João; BOMFIM, Eunir de Amorim. **Curso básico de Custos**. IOB, São Paulo, 2002.

PATTIO, Maria Luiza Pimenta. **O impacto do sistema ABC no controle organizacional da Casa de Saúde Santa Maria**. Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001. 95p. (dissertação de mestrado)

PEREIRA, Maurício Fernandes. **Mudança estratégica de uma organização hospitalar**. Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1996. 195p. (dissertação de mestrado)

PLAYER, Steve; KEYS, David; LACERDA, Roberto. **ABM: Lições do campo de batalha**. Tradução de Maria Lucia Rosa. São Paulo: Makron Books, 1997.

PLAYER, Steve; LACERDA, Roberto. **Lições mundiais da Arthur Andersen em ABM: Estudos de casos**. Tradução de Bazán Tecnologia e Lingüística. São Paulo: Editora Futura, 2000.

PORTO, Maria Braulia de Souza. **Avaliação de processos em hospitais: uma abordagem pelos princípios do QFD**. Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999. 126p. (dissertação de mestrado)

RODRIGUES FILHO, José **Alocação de recursos de saúde: um estudo de utilização hospitalar**. João Pessoa: Editora Universitária/UFPb, 1991.

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento Integrado de Custos**. Tradução de Adalberto Ferreira Neves. São Paulo: Atlas, 1997.

SALGADO, Fernando Faria. **Sistema de custeio hospitalar**. In: Congresso Del Instituto Internacional de Costos, VII, 2001, Leon. **Anais...** CD-ROM

SANTOS, Edemir M. **Modelo conceitual de sistema de custos por atividades para as universidades: um estudo de caso na Universidade do Vale do Itajaí**. Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001. 159p. (dissertação de mestrado)

SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos: um enfoque gerencial com ênfase para custeamento marginal**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1990.

SARAIVA, Stênio. **Hospital São Mateus cria protocolo de dor torácica**. Disponível em <http://diariodonordeste.globo.com/2001/03/23/010046.htm>. Acesso em 23 de junho de 2003.

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

SILVA, Almir Teles da. et al. **Orçamento baseado na atividade: um caso prático**. In: Congresso Brasileiro de Custos, VI, 1999, São Paulo. **Anais...** CD-ROM

TOGNON, Ivanir Vitor. **Uma contribuição ao Estudo dos custos hospitalares com o uso do custeio baseado em atividades: um estudo de caso do setor de pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho**. Programa de Pós-graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999. 98p. (dissertação de mestrado)

VARGAS, Odyr César. **O custeio baseado em atividades aplicado em uma unidade de terapia intensiva.** Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003. 195p. (dissertação de mestrado)

VECHIA, Rosangela Della. **Aplicação de uma metodologia de gestão e orçamentação fundamentada no custeio baseado em atividades em uma instituição de ensino à distância.** Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001. 153p. (dissertação de mestrado)

VIANA, Maria Lúcia. **Uma reflexão sobre a contribuição informacional dos custeios: absorção, variável e ABC.** In: Congresso Del Instituto Internacional de Costos, VII, 2001, Leon. **Anais...** CD-ROM

VILELA JR., Dalton Chaves. **A análise da metodologia de implantação de um sistema integrado de gestão.** Programa de Pós-graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001. 195p. (dissertação de mestrado)

VILLAS BOAS, Fernando José. et al. **Descrição utilidade e limitações do chamado custeio por atividades.** In: Congresso Brasileiro de Custos, VI, 1999, São Paulo. **Anais...** CD-ROM

YIN, Robert K. **Case study research: design and methods.** 2 ed. V 5. Thousand Oaks: Sage Publications, 1994.

ZANELLA, Luiz Carlos. **Administração de custos em hotelaria.** Caxias do Sul: EDUCS, 1993.

APÊNDICE

Roteiro para as entrevistas

- Falta de participação da direção – (como você vê a participação da direção na implantação do sistema de custos no Hospital? Isso dificultou?)
- Falta de visão definida do projeto de implantação – (Ficou bem definido para você como seria a implantação, o que seria custeado e como? E para todos na organização?)
- Resistência cultural – (Como você acredita que a cultura da organização influenciou a implantação?)
- Divisão funcional arraigada e sem visão de processo – (Acha que existe uma boa comunicação entre os setores? Acha que isso interfere na implantação do sistema de custos no Hospital? Como? Os setores percebem a sua influência no processo de atendimento do paciente?)
- Falta de treinamento – (Como a falta de treinamento interferiu na implantação do sistema de custos? Que tipo de treinamento, e para quem?)
- Engavetamento de relatórios, falta de conhecimento para lidar com os dados – (Como você acha que se dava o aproveitamento das informações geradas inicialmente pela direção e pelos gerentes? Você acha que havia conhecimento suficiente para a utilização das informações?)
- Dos fatores comentados, qual você acredita que marcou mais a implantação do sistema de custos no Hospital?
- Como você acredita que essa dificuldade deveria ser combatida?