



UFSC/EPS – UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA.
Mestrado em Engenharia de Produção

MARIA LUIZA PIMENTA PATTIO

**O IMPACTO DO SISTEMA ABC NO CONTROLE
ORGANIZACIONAL DA CASA DE SAÚDE SANTA MARIA**



04074314

FLORIANÓPOLIS-SC
2001

MARIA LUIZA PIMENTA PATTIO

**O IMPACTO DO SISTEMA ABC NO CONTROLE
ORGANIZACIONAL DA CASA DE SAÚDE SANTA MARIA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção. Área: Gestão da Qualidade e Produtividade

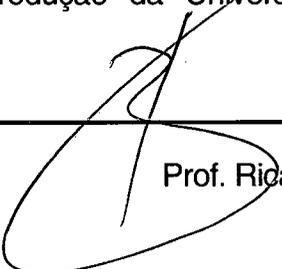
Orientador: Harryson Luiz da Silva, Dr.

**FLORIANÓPOLIS-SC
2001**

MARIA LUIZA PIMENTA PATTIO

**O IMPACTO DO SISTEMA ABC NO CONTROLE ORGANIZACIONAL
DA CASA DE SAÚDE SANTA MARIA**

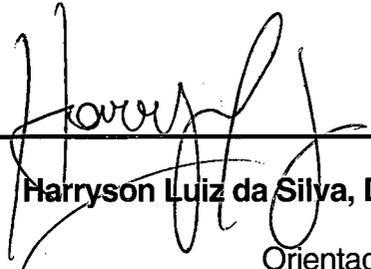
Esta Dissertação foi julgada adequada para obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina.



Prof. Ricardo Miranda Barcia, Ph.D.

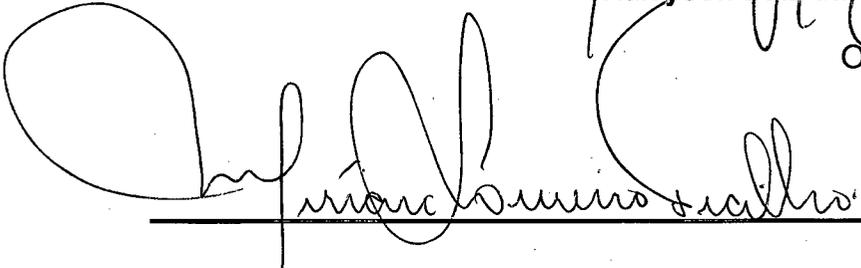
Coordenador

Banca Examinadora:

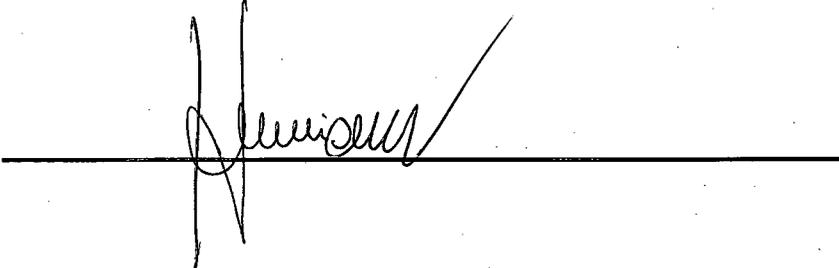


Harryson Luiz da Silva, Dr.

Orientador



Francisco de Assis



Ficha Catalográfica

PATTIO, Maria Luiza Pimenta

O Impacto do Sistema ABC no Controle Organizacional da Casa de Saúde Santa Maria S.A. Florianópolis, UFSC, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, 2001.

xiii, 90 p.

Dissertação: Mestrado em Engenharia de Produção (Gestão da Qualidade e Produtividade)

Orientador: Harrysson Luiz da Silva, Dr

1. Controle 2. Controle organizacional 3. Custos 4. Hospital 5. Sistema ABC

I. Universidade Federal de Santa Catarina

II. Título

II. Título

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Harrysson Luiz da Silva pela paciência, dedicação e marcação cerrada, mas acima de tudo pelo grande amigo que disponibilizava mais do que o tempo normal de orientador para tirar minhas dúvidas, tornando possível a finalização deste trabalho.

Aos Professores do Curso pelos conhecimentos, incentivo e valorização que nos passaram.

Ao Professor Aylton Malacarne pela confiança que depositou em todos os alunos ao trazer este curso para a FUNCAB.

Ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, pela oportunidade de realização do mestrado.

À Fundação Castelo Branco nas pessoas de seus Diretores pelo oportunidade na oferecimento deste Curso e, pelo apoio financeiro.

Às empresas que cederam espaço para a realização deste trabalho.

Aos meus amigos David, Reinaldo, Rogério, Mirelly e Edson que são os melhores, que uma mestranda poderia ter.

Ao meu amigo Josil de Barros Carneiro pelo grande incentivador que é, a todos que procuram atingir seus objetivos e que muito tem ajudado a chegar onde estou.

Aos meus colegas de Curso, por todo apoio em todos os momentos, com carinho e paciência.

Em especial, a minha família, pelo carinho, pela atenção, por compartilhar de forma tão completa minhas idéias e incansável apoio durante todo o curso, mesmo tão sacrificada com a minha ausência.

Eu valho muito pouco, sou sincero,
Dizia o Um ao Zero.
No entanto, quanto vales tu? Na prática
És tão vazio e inconcludente
Quanto na matemática.
Ao passo que eu, se me coloco à frente
De cinco zeros bem iguais

A ti, sabes acaso quanto fico?
Cem mil, meu caro, nem um tico
A menos, nem um tico a mais.
Questão de números. Aliás é aquilo
Que sucede com todo ditador
Que cresce em importância e valor
Quanto mais são os zeros a segui-lo.

Trilussa

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS	ix
LISTA DE TABELAS	x
RESUMO	xi
ABSTRACT	xii
INTRODUÇÃO	01
1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA E JUSTIFICATIVA	01
1.2 OBJETIVOS	03
1.2.1 Objetivo Geral	03
1.2.2 Objetivos Específicos	03
1.3 ESTRUTURA	04
2. REVISÃO DA LITERATURA	05
2.1 SISTEMA DE CONTROLE DE GESTÃO	08
2.1.1 Gestão e Controle	08
2.1.2 Controle Estratégico como Vantagem Competitiva	11
2.1.3 Controle de Organizacional	15
2.1.4 Controle de Desempenho	21
2.2 HOSPITAL E SEUS PRODUTOS	23
2.2.1 O Hospital	23
2.2.2 Características do setor hospitalar	24
2.2.3 O Produto do Hospital	26
2.2.4 Análise de Processos Hospitalares e o Controle de Gestão	28
2.3 CUSTOS	31
2.4 SISTEMA DE CUSTEIO	32
2.4.1 Custeio por Absorção ou Tradicional	33
2.4.2 Custeio Direito ou Variável	34
2.4.3 Custo Padrão	35
2.4.4 Seleção dos Métodos de Custeio	36
2.5 SISTEMA DE CUSTEIO ABC	38
2.5.1 Necessidades que originam o ABC	40
2.5.2 ABC no segmento de serviços	41
2.5.3 Aplicação do Sistema ABC	43
2.5.4 Fases para a implantação do ABC	43
2.5.5 Vantagens do ABC	47
2.5.6 Limitações do ABC	48
2.6 MEDIDAS DE DESEMPENHO	49
3. MATERIAIS E MÉTODOS	53

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA	53
3.1.1 Introdução	53
3.1.2 Tipologia de Pesquisa	53
3.1.3 Variáveis	55
4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS	57
4.1 CASA DE SAÚDE SANTA MARIA S.A	57
4.1.1 Situação atual da Organização	59
4.1.2 Novos investimentos	62
4.1.3 Organograma da Casa de Saúde Santa Maria	62
4.2 IDENTIFICAÇÃO DO CONTEXTO ORGANIZACIONAL DA CASA DE SAÚDE SANTA MARIA S/A	64
4.3 PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DO ABC	65
4.3.1 Fases da Implantação	66
4.3.2 Dificuldades enfrentadas no Processo de Implantação do ABC	69
4.3.3 Expectativas iniciais	70
4.3.4 Vantagens de adoção do ABC	71
4.4 VARIÁVEIS DO CONTROLE ORGANIZACIONAL	71
4.4.1 Controle Estratégico	71
4.4.2 Controle de Desempenho	75
4.4.3 Controle Operacional	77
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	81
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	86
BIBLIOGRAFIA	89
ANEXOS	90

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 01	Etapas Básicas do Controle	08
FIGURA 02	Fluxo de Informações e de Ações Corretivas para quatro tipos de Controle	16
FIGURA 03	Os relacionamentos entre decisões, planejamento de ação e controle de desempenho	22
FIGURA 04	Relação entre custo e volume de atendimento	32
FIGURA 05	Visão tradicional de custos	39
FIGURA 06	Visão ABC	39
FIGURA 07	Processo de quatro etapas para elaboração de custos na área de saúde .	45
FIGURA 08	Balanced Scorecard	52
FIGURA 09	Identificação de recursos principais e veículos de custos correspondentes	63

LISTA DE TABELAS

TABELA 01	Perspectivas de Controle	11
TABELA 02	Características de um Sistema de Controle em função da estratégia	13
TABELA 03	Tipos de Sistemas de Controle	18
TABELA 04	Tipos de Controles Organizacionais	20
TABELA 05	Identificação de Recursos Principais e Veículos de Custos Correspondentes	46

RESUMO

As mudanças no mercado, com clara influência nas organizações hospitalares, exige novas capacidades para assegurar o sucesso administrativo destas. Diante deste contexto, torna-se fundamental o uso de sistemas de

informações que consigam reduzir o nível de incerteza dos processos decisórios, pois a informação deverá proporcionar o conhecimento das atividades envolvidas na prestação do serviço e sua valorização, tanto em nível macroscópico como em detalhes. O ABC (Activity-Based Costing), é uma ferramenta poderosa, neste sentido; pois busca melhor compreender o processo produtivo, para avaliar e custear, dando subsídios para a melhoria da eficiência econômica das organizações. O presente estudo, visa analisar o impacto da metodologia ABC, nos Sistemas de Controle (Estratégico, de Desempenho e Operacional), da Casa de Saúde Santa Maria S.A. situada no município de Colatina –ES. Foi analisado o período de 1998 (antes da implantação) a 2001 (depois), para melhor explicitar a relação existente entre as possíveis mudanças nos sistemas citados a partir da implantação dessa metodologia. Os resultados indicam que o ABC oferece níveis mais elevados de detalhes do processo de prestação de serviço hospitalar do que nos sistemas tradicionais de custos e, em consequência, aufere os custos com maior precisão. Assim, após a implantação da metodologia, houve uma significativa melhora na forma de gerenciamento do hospital, auxiliando a organização a atingir seus objetivos e, permitindo-lhe enfrentar o ambiente interno e externo com maior subsídio e possibilidades de sucesso.

ABSTRACT

The change over the market with a very clear influence in the hospital organization requires new abilities to get the administrative success in this area. And in this context, is extremely necessary the access into systems of information able to support deliberative processes and provide knowledge about

the activities involved at the offer of services as well as its importance in a smaller or bigger level of details. The ABC (Activity-Based Costing) is a powerful tool in this aspect because it searches to understand the productive process as well as to evaluate and bear the cost getting data to become the hospital organization more and more efficient. This work has as principal aim analyze the results of the ABC methodology in the system of strategic control and operational performance at the Casa de Saúde Santa Maria located in Colatina – ES. It was analyzed the period of existence of the ABC between 1998 and 2001 to become clear some possible change over the mentioned systems above. And based on the results, the ABC has offered much more level of details in the process of hospitalar service than those traditional systems used before, and consequently it has checked the costs with a higher level of precision. This way, there were much more improvement on the way how to manage the hospital and it has contributed to the organization to get its aims as well as to face up as the internal as the external environment with enough data and possibilities of success in this kind of enterprise.

1. INTRODUÇÃO

1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA E JUSTIFICATIVA

A principal característica das últimas décadas é a velocidade das mudanças, colocando para as organizações o grande desafio de acompanhá-las e de antevê-las, para melhor se estruturarem no futuro. As mudanças no mercado, com clara influência nos hospitais, aliadas à necessidade de alcançarem-se melhores níveis de desempenho organizacional, não somente para o bem-estar da própria organização hospitalar, mas principalmente pela importância do papel desempenhado na sociedade por essas instituições, evidenciam que a gestão hospitalar deve dispor de instrumentos modernos.

O ambiente hospitalar está se tornando competitivo pelas modificações no meio ambiente empresarial em nível mundial, exigindo uma nova organização, com a adesão a conceitos que tornem o processo produtivo mais voltado ao cliente e possibilitem atingir melhores níveis de produtividade. Sendo assim as informações de custos têm assumido papel de destaque nas organizações. E diante desta realidade e, em face da limitação do modelo tradicional, do acelerado aumento dos CIFs (custos indiretos de fabricação) e da grande utilização das informações de custos como base para decisões, surgiu, na década de 80, a metodologia ABC – Activity Based Costing, para atender à necessidade de informações relativas aos custos mais seguras e precisas. O Activity-Based Costing, desenvolvido inicialmente para a área industrial, vem encontrando grande aplicabilidade na área de serviços, pois utiliza a análise de processos e de valor agregado, nas suas fases de implantação, facilitando a compreensão da organização e de seus inter-relacionamentos, servindo como importante ferramenta gerencial, seja como instrumento interno ou externo de desempenho.

NAKAGAWA, (1994), cita que o ABC já era utilizado por contadores em 1800 e início de 1900 e, que existem registros históricos de seu uso nos anos 1960. O uso do

ABC está intimamente associado ao bom senso e ao fomento à criatividade. No Brasil, o ABC tornou-se conhecido a partir de 1989, com os estudos e as pesquisas do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

É justamente por reconhecer no Sistema ABC um processo de mudança significativa - devido às suas características (principalmente de que serviços/produtos consomem atividades e que estas atividades consomem recursos) inovadoras (em relação a visão tradicional de custos) enquanto metodologia de custeio, pois possibilita uma rastreabilidade do consumo de todos os recursos financeiros da organização e uma melhor visualização de todos os processos, uma vez que descreve as atividades e tarefas, bem como as suas relações – e considerando que, nas organizações, os “efeitos colaterais” dos processos de mudança ainda são pouco compreendidos, julgamos ser oportuno o aprofundamento desse assunto. Assim, a implantação desse sistema deve ser encarada como uma variável importante, pois pode afetar aspectos estruturais, processuais, comportamentais e de desempenho organizacional.

E, ainda considerando a importância dos Sistemas de Controle – uma vez que é uma questão de sobrevivência a consecução dos planos traçados, do adequado desempenho, e do Sistema de Custeio Baseado em Atividade. Devido ao seu caráter inovador para as organizações, decidiu-se neste trabalho, buscar compreender as mudanças que o sistema ABC é capaz de provocar nos Sistemas de controle das organizações, mais especificamente no Controle Estratégico de Desempenho e Operacional.

Para tanto, será desenvolvido o acompanhamento de um caso concreto num hospital. O nosso problema de pesquisa, procurará verificar qual o impacto da implantação do Sistema de Custeio ABC no controle Organizacional, (Estratégico, de Desempenho e Operacional), da Casa de Saúde Santa Maria S.A., situada no município de Colatina – ES.

A importância do problema de pesquisa proposto reside na exigência de mudanças que o Sistema de Controle está sofrendo em face das alterações no ambiente empresarial, surgidas desde 1960 e, que se aceleraram na década de 80, obrigando os administradores a realizar grande esforço com vista à sua adaptação às novas condições

e desafios do mundo contemporâneo. Os hospitais, como as demais empresas, também foram afetados. Dentre essas mudanças, destacam-se a crise energética, as mudanças socio-econômicas e políticas ocorridas em diversos países, as inovações tecnológicas, as novas técnicas administrativas, as mudanças drásticas de valores socioculturais etc.

Um sistema de controle precisa adequar-se às características do ambiente e, como consequência, à estratégia da organização. O sistema de controle deve estar estreitamente relacionado com o processo estratégico, contribuindo tanto na formulação de alternativas estratégicas como no processo posterior da implantação dessas alternativas, para facilitar a congruência da atuação dos administradores e das diferentes unidades com as diretrizes globais.

Considerando-se que o Sistema ABC é uma ferramenta inovadora para as organizações, parte do rol das novas técnicas de gestão sintonizadas com as mudanças ambientais, apresentando resultados já comprovados por outros estudos e, ainda, a necessidade de adaptação dos sistemas de controle às mesmas mudanças, julgou-se oportuno investigar como a implantação do Sistema ABC pode modificar os sistemas de controle das organizações.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar a Casa de Saúde Santa Maria S.A. situada no município de Colatina –ES buscando compreender os Sistemas de Controle (Estratégico, de Desempenho e Operacional) antes e depois da implantação do Sistema ABC, identificar e verificar a relação existente entre as possíveis mudanças nos sistemas citados a partir da implantação dessa metodologia.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Identificar as características dos Sistemas de Controle da Casa de Saúde Santa Maria S.A., antes da implantação do ABC;

- Detectar os fatores internos e externos que contribuíram para a decisão de implantar o Sistema, assim como a estratégia de implantação adotada, as principais dificuldades encontradas e os resultados obtidos;
- Verificar as características dos Sistemas de Controle da empresa após a implantação do Sistema.

1.3 ESTRUTURA

Após a introdução, o Capítulo 2 apresenta a fundamentação teórica sobre o controle organizacional, controle de custos, custo hospitalar e sistema de custeio ABC.

No Capítulo 3 analisa-se o estudo de caso, evidenciando o gerenciamento de custos e os sistemas de controle antes e depois da aplicação do Sistema ABC na Casa de Saúde Santa Maria S.A.

No Capítulo 4 são apresentados e discutidos os resultados obtidos através do estudo de caso.

Nas conclusões e recomendações, apresenta-se uma avaliação relativa a implantação do sistema ABC.

2. REVISÃO DA LITERATURA

A construção de um sistema de informações de custo com o uso da metodologia ABC abrange diversas disciplinas do conhecimento administrativo. O presente trabalho procura percorrer a trilha dessas disciplinas, visando dar uma perspectiva dos seus elementos constituintes dos Sistemas de Controle (Estratégico, de Desempenho e Operacional).

2.1 SISTEMA DE CONTROLE DE GESTÃO

O tema controle de gestão tem experimentado uma grande utilização a partir da década de 50. Durante este longo período, e principalmente na década de 70, surgem novos enfoques que incorporam novos conceitos muitos deles de outras áreas (economia, psicologia, sociologia etc.). É porém, durante a década de 80 que a atenção se volta para a crise existente na área de contabilidade de gestão, devido as dificuldades encontradas de sua utilização como instrumento de tomada de decisão (GOMES e SALAS, 1999).

Em decorrência da maior complexidade das organizações atuais, assim como, do maior dinamismo do contexto social, as organizações enfrentam situações de muita incerteza tanto na definição de objetivos como no conhecimento do processo de transformação e de decisão que se tornam bastante confusos. Tudo isso tem implicação no processo de controle ao dificultar a formulação do planejamento, a avaliação do comportamento e a tomada de decisões corretivas.

MATARAZZO (1998) afirma que, a gestão caracteriza-se pela atuação em nível interno da organização que procura otimizar as relações recursos-operações- produtos/serviços, considerando as variáveis dos ambientes externo e interno que

dificultam as atividades da empresa, em seus aspectos operacionais, financeiros, econômicos e patrimoniais. Os conceitos de controle de gestão tornaram-se amplamente conhecidos no início do século XX, pelos trabalhos de TAYLOR (1906), e FAYOL (1916), cujos trabalhos repercutem até hoje e influenciaram de forma marcante a gestão e o estudo das organizações de todo o mundo, durante mais de meio século.

Respeitando a natureza e a finalidade da organização, que tem por objetivo a união dos recursos dentro de sua estrutura ou o domínio do fluxo de informação, HENRY FAYOL, afirma que existem leis imutáveis que regem os sistemas de controle: planejar, organizar, dirigir, coordenar e controlar (POLONI, 2000). TAYLOR, apregoava a especialização da tarefa, a padronização das operações e a centralização como os aspectos fundamentais para o alcance da eficiência administrativa. Para ele, controle era visto como instrumento de salvaguarda.

Para TAYLOR e FAYOL, a principal preocupação era encontrar a melhor maneira de controle, que fosse válida para qualquer tipo de organização, sem, no entanto, considerar os aspectos motivacionais:

“As pesquisas sobre a motivação e o ambiente de trabalho da empresa eram ignoradas pela administração empresarial clássica, onde a empresa se apresentava como uma máquina bem lubrificada e orientada em uma só direção através de uma trajetória maquinal e mecânica” (AMAT, 1995, p,105). STONER e FREEMAN (1999) ressaltam que, as visões contemporâneas da motivação concentra-se numa variedade de fatores internos e externos que influenciam a motivação.

HOLDEN, FISH e SMITH (1941) apud GOMES e SALAS (1999) realizaram um dos primeiros trabalhos empíricos sobre controle de gestão, em trinta e uma indústrias. Apresentaram, como conclusão do estudo, o controle como uma responsabilidade primária da alta administração das empresas. Consideravam o controle como um processo que envolvia três elementos:

- 1) objetivos - determinar o que é desejado;
- 2) procedimentos - planejar como e quando uma tarefa deve ser realizada; e
- 3) avaliação - determinar quão bem uma tarefa foi realizada.

URWICH (1943) apud GOMES e SALAS (1999) resumiu os principais aspectos de controle de gestão em:

- 1) A mecânica da administração - a ciência da tarefa, agrupamento e correlação de tarefas; e
- 2) A dinâmica da administração - o ajustamento do indivíduo, direcionamento e a motivação do grupo.

GLOVER e MAZE (citados por AMAT, 1995, p.106) objetivaram explicar os instrumentos e métodos de controle como formas de avaliação de performance, pela utilização de padrões, relacionando controle de gestão à análise de custos.

ROWLAND (1947) apud GOMES e SALAS (1999) associou controle à planejamento, chamando a atenção para a forte relação existente entre os dois.

Para GOMES e SALAS (1999, p.23) “Controle de gestão refere-se ao processo que resulta da interrelação de um conjunto de elementos internos (formais e informais) e externos à organização”, que influem no comportamento dos indivíduos que formam parte da mesma.

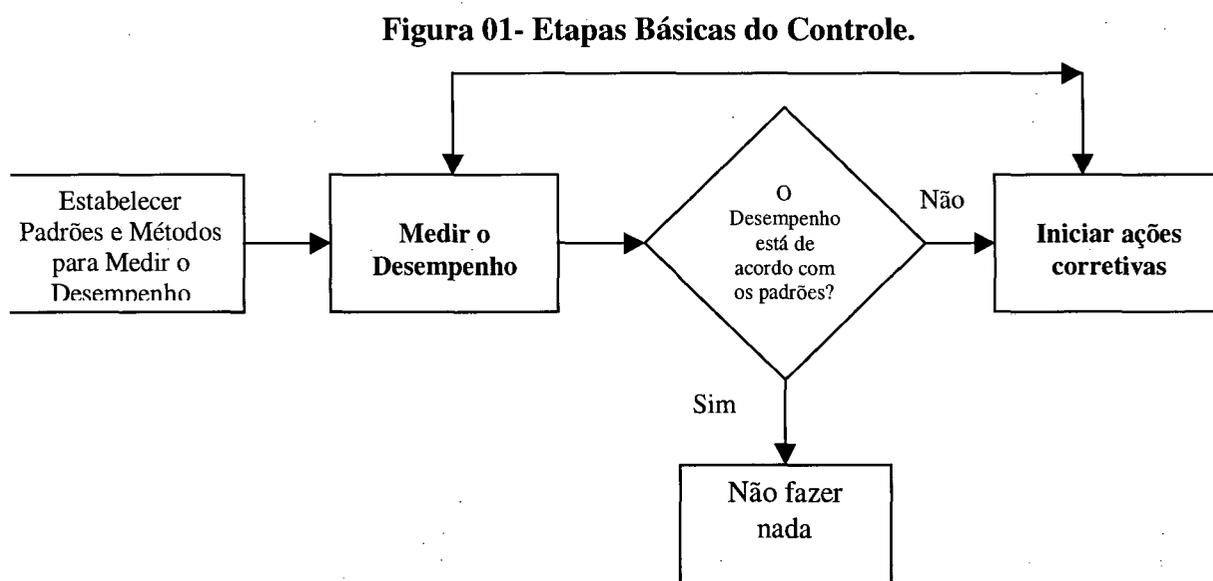
Os estudos mais modernos, isto é, após a década de 50, sofreram o impacto de: a) modelos de decisão quantitativos, b) estudo do comportamento humano no cenário organizacional, e c) sistemas de informação. Para a junta de Conceitos e Padrões sobre planejamento e Controle de gestão da American Accounting Association, em seu relatório em 1973, estas três abordagens que mais influenciaram a literatura sobre controle de gestão.

Com uma nova visão, o sistema de controle de gestão passou a operar não só para a organização como um todo, mas também para um segmento, um projeto ou recurso. Os elementos primordiais ao processo de controle de gestão passam a ser os planos e relatórios de performance, a identificação e diagnose dos problemas e a elaboração de diretrizes para a ação corretiva.

Segundo MOCKLER, apud STONER e FREEMAN (1999, p. 440):

“O controle gerencial é um esforço sistemático de ajustar padrões de desempenho com objetivos de planejamento, projetar sistemas de feedback de informação, comparar o desempenho presente com estes padrões preestabelecidos, determinar se existem desvios e medir sua importância, e iniciar qualquer ação necessária para garantir que todos os recursos da empresa estejam sendo usados do modo mais eficaz e eficiente possível para o alcance dos objetivos da empresa”.

A definição acima divide o controle nas quatro etapas básicas conforme evidencia a Figura 1.



Fonte: STONER e FREEMAN, (1999, p. 440).

2.1.1 Gestão e Controle

As organizações, estão, continuamente, expostas à pressões ambientais, como as inovações tecnológicas, a globalização, a competitividade do mercado, a busca pela qualidade total etc. e precisam manter certo equilíbrio em suas relações com o ambiente, bem como com as partes que a compõem, de modo a garantir sua continuidade e o cumprimento de sua missão. Diante deste contexto evidencia-se a existência de um elemento, nas organizações que as impulsionam em todas as suas atividades. Segundo MATARAZZO (1998), trata-se da gestão empresarial responsável

por sua dinâmica, pela qualidade de suas respostas ao ambiente, pela manutenção de um equilíbrio em sua estrutura, bem como pela definição de seus objetivos.

O processo de gestão revela em uma de suas etapas a função controle.

Segundo CHIAVENATO (1995, p.262):

“a finalidade do controle é assegurar que os resultados daquilo que foi planejado, organizado e dirigido se ajustem tanto quanto possível aos objetivos previamente estabelecidos . A essência do controle reside na verificação se a atividade controlada está ou não alcançando os objetivos e resultados desejados”.

De acordo com STONER e FREEMAN (1999), o controle ajuda os administradores a monitorar mudança ambientais e seus efeitos sobre o progresso da organização. Dado o ritmo das mudanças ambientais nos últimos anos, este aspecto do controle tem se tornado cada vez mais importante. Sendo que o controle é essencial para se criar ciclos mais rápidos, já que permite aos administradores monitorar a qualidade, a velocidade da entrega, o processamento dos pedidos e saber se os consumidores estão recebendo o que querem e quando querem.

Já para GOMES e SALAS (1999) o processo de controle requer a busca de informação que possibilite a formulação de diretrizes e a mensuração do resultado nos mesmos moldes. A informação é essencial pois pode trazer evolução do meio ambiente global (tecnológico, político, econômico, etc.), a evolução do setor (clientes, mercados, concorrência, etc.) e a evolução da própria empresa. Com a utilização de um sistema de informação que coleta e seleciona a informação mais importante, é possível tanto tomar decisões como permitir um controle a priori da atuação.

Haja vista as mudanças que as organizações estão passando, é fundamental ter informação tanto externa como interna, para facilitar a adaptação estratégica. O controle estratégico é aquele que está orientado à manutenção e à melhora contínua da posição competitiva da empresa, buscando orientar a atuação individual e de cada unidade aos objetivos globais dos membros da administração.

GOMES e SALAS (1999, p.109) afirmam que:

“o sistema de controle deve estar estreitamente relacionado com o processo estratégico, contribuindo para a formulação de alternativas estratégicas como no processo posterior da implantação dessa alternativa para facilitar a congruência da atuação dos administradores e das diferentes unidades com as diretrizes globais”.

Complementa ainda que a informação fornecida pelo sistema de controle deve ser útil para elaboração da estratégia (planejamento estratégico), bem como avaliar a adequação da estratégia e da estrutura que se haja desenhado (avaliação estratégica). BRIMSON (1996, p.91) ressalta que “o feedback é essencial ao controle. É fundamental que planejamento (estratégico, apoio de decisão, investimento etc.) estejam ligados, porque a administração precisa de informações para fazer os ajustes necessários para atingir o plano ou modifica-lo. Antecipar os problemas é essencial.”

Para o processo de controle fazer sentido, a organização deve ter conhecimento e habilidade para corrigir as situações que identifica como fora de controle, caso contrário, o controle não serve a nenhum propósito, porque não pode corrigir as situações fora de controle. Sendo assim, o sistema de controle e a contabilidade de gestão ocupam um lugar de destaque.

A contabilidade de gestão é um sistema que, servindo-se dos próprios instrumentos de levantamento e interpretação dos dados quantitativos da organização, pode informar, orientar e guiar a administração para que possa efetuar as alternativas de gestão e tomar as decisões de modo conveniente. A contabilidade de gestão permite avaliar a contribuição econômica das diferentes atividades realizadas pela organização e, portanto facilitar o processo de decisão que possibilite o aperfeiçoamento contínuo desta contribuição. A informação produzida pela contabilidade de gestão acerca do resultado da organização e de cada uma de suas unidades é fundamental para determinar as políticas mais adequadas para melhorar seu desempenho. Assim sendo a contabilidade de gestão veio completar a lacuna deixada pela contabilidade tradicional, fornecendo informações mais precisas, avaliando a qualidade e utilidade das informações, fornecendo informações departamentalizadas trabalhando com projeções de resultados, avaliando desempenhos, dentre outras informações e relatórios apresentados.

De acordo com GOMES e SALAS (1999), podem-se distinguir duas perspectivas claramente diferenciadas, seguindo-se o conceito de controle. A primeira representa, uma perspectiva limitada do que significa o controle na organização. A segunda, uma perspectiva mais ampla, em que se considera também o contexto em que ocorrem as atividades e os aspectos ligados à estratégia, estrutura organizacional, comportamento individual, cultura organizacional e meio ambiente. A tabela a seguir traz um paralelo resumindo as duas perspectivas:

Tabela 01- Perspectivas de Controle

ASPECTO	PERSPECTIVA LIMITADA	PERSPECTIVA AMPLA
Filosofia	Controle de cima para baixo	Controle efetuado por todos
Ênfase	Cumprimento	Motivação, autocontrole
Conceito de controle	Medição de resultado na análise de desvios e geração de relatórios	Desenvolvimento de uma consciência orientada para o aperfeiçoamento contínuo.
Consideração do contexto social, organizacional e humano	Limitado. Normas rígidas, padrões valores monetários	Amplo. Contexto social, sociedade, cultura, emoções, valores.
Fundamento teórico	Economia, Engenharia	Antropologia, Sociologia, Psicologia
Mecanismos de controle	Controle baseado no resultado da Contabilidade de Gestão	Formal e Informal. Outras variáveis, aprendizado.

Fonte: Adaptado GOMES e SALAS, (1999, p. 25).

2.1.2 Controle Estratégico como Vantagem Competitiva

Um dos aspectos mais importantes no processo estratégico é a escolha da estratégia; normalmente, a que representa a melhor interação entre a organização e o ambiente. Qualquer estratégia escolhida deve equilibrar o risco mínimo com o máximo potencial de lucros, consistente com os recursos e perspectivas da organização. Uma organização com poucos recursos pode aceitar menor risco que uma com maior capacidade de sofrer perda, existem alguns riscos que nem mesmo as grandes organizações podem suportar. Uma das finalidades da estratégia é equilibrar o risco e o lucro de forma apropriada.

A mudança é a alavanca do progresso gerencial. Quando essas mudanças necessárias são aplicadas à estrutura da organização teremos áreas de atuação que deverão ser trilhadas, e a maximização do resultados das ações é o principal objetivo do controle estratégico. GOMES e SALAS (1999) relatam que o controle estratégico refere-se ao desenho de instrumentos e exercício de ações que estão orientados à manutenção e a melhora contínua da posição competitiva a organização. O controle estratégico responde a várias questões relevantes:

- Quais as variáveis-chave do contexto social e competitivo no qual opera a organização? Que indicadores permitem identificar estas variáveis? Como a concorrência está realizando suas operações? Quais seus pontos fracos e fortes? Que mudanças são constatadas no contexto social e competitivo a curto, médio e a longo prazo? Que oportunidades e ameaças são constatadas neste contexto?. Como consequência disso, constata-se que a necessidade do controle estratégico em toda a organização.

A Tabela 2 apresenta uma síntese das influências dos tipos de estratégias no sistema de controle baseado no modelo de PORTER (1985). Na atualidade, a forte competitividade obriga o emprego de estratégias que combinam tanto a diferenciação, como a liderança em custos. A necessidade de dispor de um nível elevado de excelência operacional (custos, produtividade, flexibilidade, tempo de processo e entrega), associada com uma suficiente diferenciação, exige que as empresas ajustem as características com as estratégias e desenhem sistemas de controle que combinem o estímulo do autocontrole com um certo grau de formalização dos sistemas de controle de gestão.

Tabela 02: Características de um Sistema de Controle em função da Estratégia

Tópicos	Liderança em Custos	Diferenciação
Sistema de Controle	Formalizando e rotineiro Orientado para o controle de custos Pode ser rigoroso e demorado Pode conter a motivação	Flexível enfatizando sistemas Informais, buscando resultados Controle com base em seleção de pessoal Buscar autocontrole
Indicadores de Controle	Ênfase na eficiência Indicadores quantitativos, financeiros e de produção	Ênfase na eficácia Indicadores qualitativos e externos
Sistema de Informação	Ênfase em sistemas de custos Medidas rotineiras e periódicas de custos	Sistemas personalizados a decisões e necessidades Pouco formalizado
Sistema de Incentivos	Extrínsecos, orientado a melhoras em custos, produtividade, despesas	Intrínsecos, orientado à inovação, qualidade e diferenciação
Formulação de Objetivos e Planos	Orientado a curto prazo Fixação de padrões Processo muito formalizado	Orientado a longo prazo Previsão de tendências sobre o meio ambiente Flexível, estímulo à criatividade
Sistema de Avaliação	Ênfase na análise dos desvios relativos ao orçamento	Análise como aprendizado para o futuro

Fonte: GOMES e SALAS, 1999, p. 111.

O controle e avaliação das estratégias correspondem a fase em que se verifica se a estratégia, tal como foi implantada, está proporcionando o alcance dos objetivos e desafios da empresa aos quais ela estava relacionada.

Os sistemas de controle devem facilitar a informação para formular e avaliar a validade a priori de uma estratégia, assim como a adequação de sua implantação. Isto implica que é um importante instrumento de aprendizagem, ao tornar explícitos a estratégia e os objetivos, bem como as razões que influíram em sua implantação. Em especial, os sistemas de controle das estratégias empresarias tem a função de acompanhar o desempenho das mesmas, através da comparação entre as situações alcançadas e as projetadas. A empresa deve procurar um sistema de informações que permita constante e efetiva avaliação dos objetivos e das estratégias empresarias, afim de corrigir ou reforçar o desempenho apresentado; informar sobre a necessidade de alteração nas funções administrativas de planejamento, organização e direção; garantir a manutenção ou aumento de eficiência na consecução dos objetivos da empresa. Na maioria das vezes os sistemas de custeio tradicionais ignoram as enormes economias de custo e eficiência dos processos de montagem final, apresentando deficiências para ser utilizada no processo estratégico, segundo GOMES e SALAS (1999), devido aos seguintes aspectos:

a) geralmente é utilizada para curto prazo (mensal, anual) e para analisar desvios do passado, dificultando assim a tomada de decisão a longo prazo (decisões de investimentos) ou a avaliação a posterior da estratégia.

b) baseia-se no fornecimento de informação financeira e, em geral, quantitativa (quota de mercado), e tem limitada informação de caráter qualitativo (flexibilidade, inovação);

c) concentra-se na análise da situação interna da organização, com uma limitada consideração sobre o meio ambiente competitivo.

d) utiliza processos muitas vezes, burocráticos e rotineiros (periodicidade, padronização da informação), visando ao registro na contabilidade de custos e de suas alocações aos produtos, que dificultam decisões estratégicas e promovem um procedimento de pouca flexibilidade.

STONER e FREEMAN (1999, p.489), ressaltam que, para que a informação seja útil ao processo de controle estratégico ela deve ser avaliada a partir de quatro fatores:

a) Qualidade da informação. Quanto mais precisa a informação maior sua qualidade e com mais segurança só administradores podem contar com ela no momento de tomar decisão;

b) A oportunidade da informação. Para um controle eficaz, a ação corretiva deve ser aplicada antes de ocorrer um desvio muito grande do planejamento. Assim, as informações têm de estar disponíveis à pessoa certa no momento certo, para sua correta utilização.

c) Quantidade de Informação. Dificilmente os administradores podem tomar decisões precisas e oportunas sem informações suficientes. Contudo informações irrelevantes só atrapalham na hora de tomada de decisão.

d) Relevância da informação. As informações que os administradores recebem deve ter relevância para suas responsabilidades e tarefas exemplo o gerente de pessoal não precisa saber os níveis de estoque.

Atualmente e, cada vez mais a informação é vista como um fator chave para ajudar os administradores a reagir ao ambiente complexo e turbulento; assim como ela é útil ao processo de controle estratégico, também é a essência do controle organizacional, o qual é abordado a seguir.

2.1.3 Controle Organizacional

Segundo GOMES e SALAS (1999), o controle organizacional refere-se ao conjunto de instrumentos e exercício de ações (formais e não formais, expressas e inconscientes) que estejam direcionadas a influenciar no comportamento das pessoas que fazem parte da organização para que atuem de acordo aos objetivos da organização.

A influência da cultura organizacional ou do contexto social competitivo do país como por exemplo (valores, história, instituição sociais e políticas), são elementos fundamentais que devem ser considerados na compreensão do comportamento individual e organizacional. O estudo da cultura e sua influência no desenho dos sistemas de controle de gestão é de fundamental importância, já que eles devem refletir e, ao mesmo tempo, influir na cultura organizacional e no meio ambiente.

A influência da cultura sobre os sistemas de controle pode resumir-se nos seguintes aspectos GOMES e SALAS (1999):

- a cultura é um mecanismo de controle de influência no comportamento; a implantação e a utilização de um sistema de controle são influenciados pelas características da cultura organizacional; o sistema de controle pode promover determinada cultura e favorecer determinados valores na organização; o sistema de controle pode ter um caráter simbólico que reflita as culturas e valores dominantes.

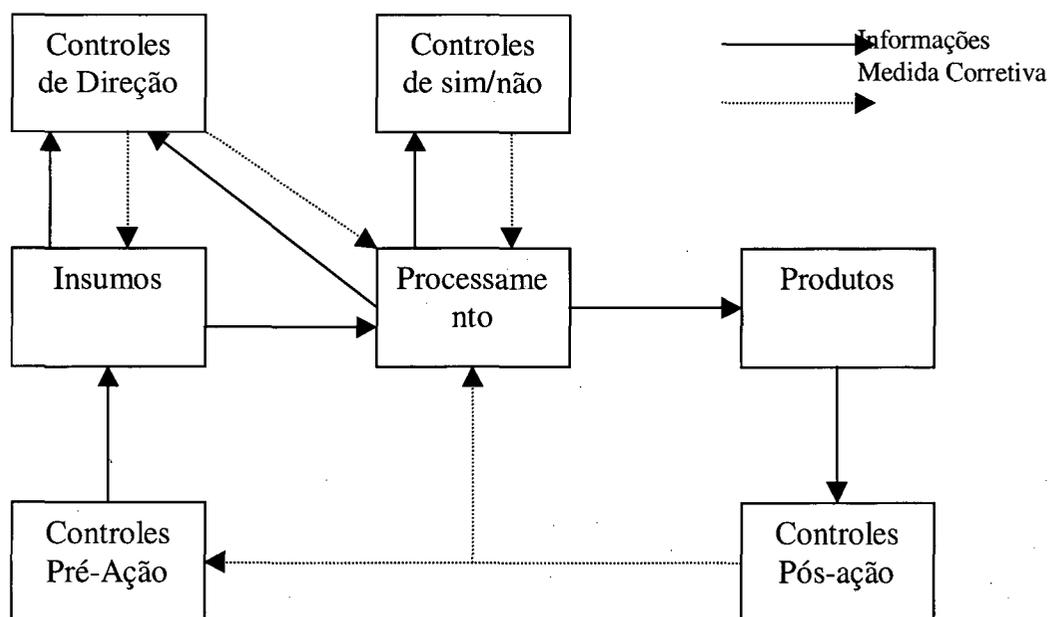
A necessidade do controle organizacional aparece, desde a perspectiva de administração, como consequência destes fatos. Assim o processo de planejamento e de controle se orienta no sentido de que este comportamento individual seja o mais adequado para obter um resultado que coincida com os objetivos da organização. Dentro de uma perspectiva cultural, reconhece-se o sistema de controle como o criador e legitimador de valores e crenças dentro da organização. STONER e FREEMAN

(1999) afirmam que, a mudança é uma parte inevitável do meio ambiente de qualquer organização. Que o controle ao ajudar os administradores a detectar mudanças que afetam os produtos e os serviços das organizações, conseqüentemente ajuda-os a administrar as ameaças ou as oportunidades resultantes das mesmas.

Tipos e Métodos de Controle

Segundo STONER e FREEMAN (1999), a maior parte dos métodos de controle pode ser agrupada em quatro tipos: controles pré-ação, controles de direção, controles de triagem e controles de pós-ação, como ilustra a Figura 6. Cada tipo de controle afeta uma fase do processo de transformação dos insumos em produtos.

Figura 02: Fluxo de Informações e de Ações Corretivas para quatro tipos de Controle



FONTE: STONER e FREEMAN, (1999, p. 442).

Segundo STONER e FREEMAN (1999), esses tipos de controle podem ser descritos da seguinte forma:

a) os controles pré-ação garantem que os insumos humanos, materiais e financeiros necessários sejam postos à disposição “antes” de a ação ser realizada. Os orçamentos financeiros e os cronogramas são exemplos de controles pré-ação, uma vez que constituem atividades que exigem investimento de tempo;

b) os controles de direção, também conhecidos como controles cibernéticos ou de antecipação, são projetados para detectar desvios em algum padrão ou objetivo e permitir que as correções sejam feitas antes de ser completada uma seqüência específica de ações. Só são eficazes se o administrador puder obter informações precisas e oportunas sobre mudanças no meio ambiente ou sobre o progresso na direção do objetivo desejado;

c) os controles de triagem proporcionam um processo de triagem no qual aspectos específicos de um procedimento têm de ser aprovados, ou certas condições específicas serem atendidas, antes que as operações possam continuar;

d) os controles pós-ação medem os resultados de uma ação completada. As causas de qualquer desvio com relação ao plano ou ao padrão são determinadas, e esses resultados são aplicados a atividades semelhantes no futuro.

Os controles pós-ação também são usados como base para recompensar ou para encorajar os empregados da área de serviços (por exemplo, o controle de um determinado padrão pode resultar em uma bonificação futura).

GOMES e SALAS (1999) também apresenta uma classificação das tipologias de controle existentes numa organização: o controle estratégico, já comentado, o controle operacional, voltado às tarefas e rotinas da organização, e o controle orçamentário, voltado ao quantitativo dos recursos financeiros destinados à execução das atividades planejadas durante determinado período de tempo.

A Tabela 3 apresenta um resumo das principais diferenças entre os tipos de controle estratégico, orçamentário e operacional:

Tabela 03: Tipos de Sistemas de Controle

CONCEITO	CONTROLE ESTRATÉGICO	CONTROLE ORÇAMENTÁRIO	CONTROLE OPERACIONAL
Horizonte Temporal	Longo prazo	Ano – orçamento e mensal (desvios)	Diário semanal
Finalidade	Fixar e avaliar objetivos e estratégias Facilitar a adaptação ao meio ambiente Promover melhora competitiva	Fixar e avaliar metas e políticas a curto prazo Facilitar a descentralização de recursos para alcançar as metas e avaliar a atuação	Fixar e avaliar procedimentos operacionais Influenciar o comportamento e o melhoramento contínuo
Nível de Hierarquia	Diretoria e gerentes de unidades de negócios	Gerentes de unidades de negócios e de departamentos	Supervisores de departamento, setor e seção
Complexidade	Elevada Grande número de variáveis internas e externas	Moderada	Pequena
Atividade a controlar	Posição competitiva, global e por unidades	Desvios do orçamento	Padrão técnico operacional
Ponto de partida	Análise do meio ambiente e da organização	Planejamento estratégico	Metas operacionais
Conteúdo	Amplio, geral e Qualitativo Variáveis não financeiras	Específico, detalhado Medidas financeiras	Repetitivo Dados físicos
Informação	Externa e interna Intuitiva e semi-confusa	Interna, financeira e precisa	Interna, técnica com grande precisão
Grau de predição	Muito baixo	Alto	Muito alto
Estrutura de decisão	Não programada Imprevisível	Pouco estruturada	Muito estruturada

FONTE: GOMES e SALAS (1999, p.114).

Perspectivas dos Sistemas de Controle de Gestão

Um sistema de controle não pode ser entendido somente por meio de uma perspectiva técnica. Só faz sentido discutir controle dentro de um determinado contexto e de uma determinada cultura em que ele existe, dentro de um determinado momento histórico e de uma organização em particular.

Durante a última década, os mais diversos tipos de organizações efetuaram mudanças significativas em seus sistemas de controle, em decorrência de uma série de transformações no contexto sócio-econômico mundial e em seus ambientes internos.

As mudanças no contexto social e, em particular, a crise dos mecanismos de controle social durante este período, associadas à crise econômica mundial e seu impacto na redução da rentabilidade, o desenvolvimento do neoliberalismo e as bruscas alterações

verificadas no cenário internacional deram origem à introdução de sistemas de controle essencialmente financeiros que passaram a ser institucionalizados e legitimados como sistemas de controle por excelência (GOMES e SALAS, 1999).

Em diversos países, os sistemas, antes fundamentados em ampla regulação de toda a atividade econômica, começaram a ruir, dando margem à implantação de novos modelos (principalmente aqueles importados do USA através das empresas multinacionais, de livros-texto, escolas de negócio e consultores) e novas tecnologias, que ampliaram consideravelmente o escopo dos sistemas de controle de gestão com vistas a incorporarem as novas idéias.

A preferência por um ou outro sistema decorre das características da organização e do meio ambiente. Em particular, as características da organização mais determinantes são: sua dimensão, a relação de propriedade, a cultura, o estilo dos gerentes e as relações interpessoais, ou grau de descentralização e a formalização da atividade. Em relação ao ambiente externo, as características mais importantes são o grau de dinamismo e a concorrência.

Na medida em que o meio ambiente é mais local, a concorrência será menor e a organização estará mais protegida. Ao contrário, quanto mais internacional for o meio ambiente, maior deverá ser a concorrência.

Entretanto, em muitas organizações, os sistemas de controle de gestão não facilitam nem a adaptação estratégica nem a coordenação organizacional, limitando-se a ser um conjunto de instrumentos burocráticos que têm existência por si mesmos, criando a ficção de que existe um sistema de controle ou justificando o poder e influência de quem administra. A tabela abaixo apresenta um resumo destas perspectivas de controle de gestão:

Tabela 04: Tipos de Controles Organizacionais

VARIÁVEIS	CONTROLE FAMILIAR	CONTROLE AD HOC	CONTROLE BUROCRÁTICO	CONTROLE POR RESULTADOS
DIMENSÃO	Pequena	Regular	Grande	Grande
ESTRATÉGICA	Traçado pelo líder	Pouco formalizada Flexível A longo prazo	De curtíssimo prazo Atenção voltada para operações	Formalizada Com ênfase no curto prazo e no mercado
CONTEXTO SOCIAL	Geralmente estável Pouco hostil Pouco complexo Depende da visão do líder	Relativamente hostil, bastante complexo	Pouco dinâmico Pouco hostil Não muito complexo	Dinâmico Muito hostil Complexo
ESTRUTURA ORGANIZACIONAL	Muito centralizada Personalista Necessidade de supervisão direta Atividades rotineiras com limitada formalização Pouca profissionalização	Elevada descentralização, organização matricial pouca formalização	Centralizada Delegação sem autonomia Funcional Elevada formalização Coordenação através de normas e regulamentos	Descentralizada Centros de responsabilidade Grande formalização Coordenação através de preços de transferência e orçamento
ESTILO DE GERÊNCIA	Personalista	Empreendedora	Burocrática	Profissional
CULTURA ORGANIZACIONAL	Paternalista Baseada em fidelidade ao líder	Baseada no individualismo, busca de consenso	Paternalista	Voltada para resultados

FONTE: GOMES e SALAS, (1999, p.60).

No controle familiar, a gerência realiza um controle muito centralizada, mas com certa delegação, com uma limitada descentralização que reduz a necessidade de controle. Baseiam em um controle familiar (com pessoas de muita confiança ocupando posições-chave). Em segundo lugar, existem empresas em que prevalece um controle muito burocrático, com uma elevada centralização e formalização dos procedimentos. Outro tipo é controle por resultados, através da utilização de um sistema de controle financeiro mais abrangente, fazendo uso de outros critérios de gestão e não, simplesmente, os registro contábeis. Por ultimo existem empresas que têm uma elevada descentralização mas os sistemas de controle financeiro são menos relevantes e se orientam mais por um controle ad hoc, com ênfase maior nos aspectos informais que promovem o autocontrole. Na prática, os mecanismos de controle e os diversos tipos e suas influências sobre o comportamento das pessoas dentro e fora das organizações deve facilitar o desenho e operacionalização de sistemas de controle que, a partir da consideração adequada ao contexto social e à cultura organizacional, possam ajudar as

organizações a alcançarem resultados mais satisfatórios, do ponto de vista da congruência de objetivos, metas e operações.

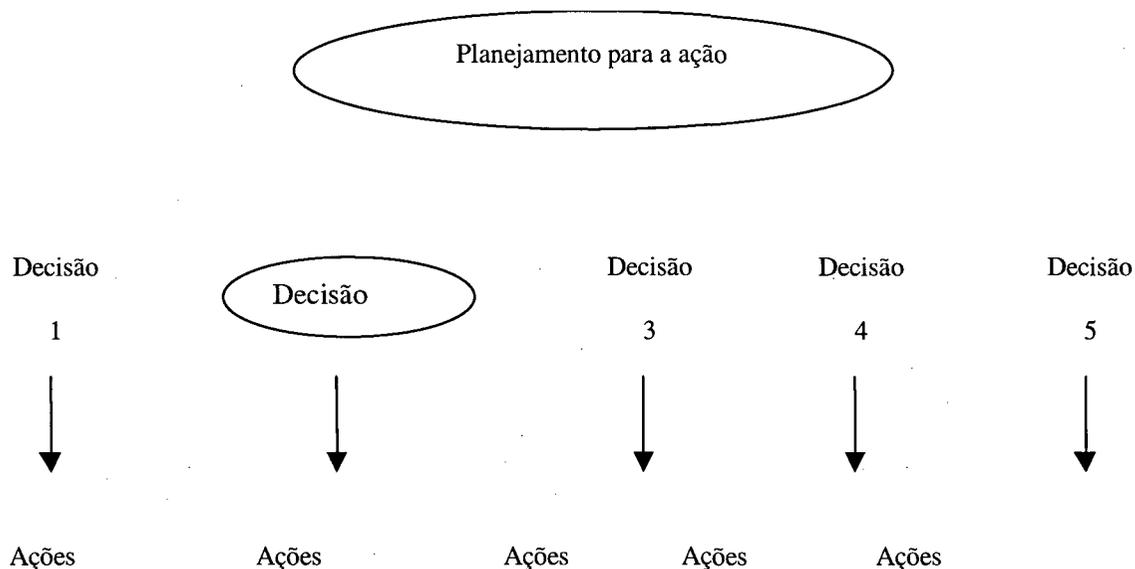
2.1.4 Controle do Desempenho

Uma das finalidades do planejamento é especificar um resultado desejado, ou seja, um padrão, em algum tempo futuro. Para STONER e FREEMAN (1999) as áreas-chaves de desempenho, ou de resultado, são os aspectos da unidade ou da organização que têm que funcionar com eficácia para que toda a unidade ou organização tenha sucesso. Essas áreas chave de desempenho, por sua vez, ajudam a definir os sistemas e padrões de controle mais detalhados.

O controle procura avaliar se o padrão especificado foi ou não alcançado. Podemos distinguir dois tipos fundamentalmente diferentes de sistemas de planejamento e controle: um que enfoca a regulagem do desempenho global e o outro que procura regular ações específicas. O primeiro denomina-se controle de desempenho, porque está primariamente interessado com o depois do acontecido, monitorando os resultados. O segundo rotularemos planejamento para a ação, porque está orientado para atividades específicas que irão ocorrer.

A Figura 4 mostra como a organização é capaz de regular as saídas de duas maneiras: utilizando o controle do desempenho para medir os resultados de uma completa série de ações e empregar essa informação para fazer mudanças, como: a taxa de lucros deve crescer de 7% para 10%; ou empregando o planejamento de ação para determinar previamente quais decisões específicas ou ações são exigidas. Já o controle do desempenho tem o significado preciso de padronizar os resultados, o planejamento para a ação — porque determina ações específicas -, assemelhando-se de alguma forma ao parâmetro delineador da formalização do comportamento. (MINTZBERG, 1995).

Figura 03: Os Relacionamentos entre Decisões, Planejamento de Ação e Controle do Desempenho



Fonte: Adaptado MINTZBERG, 1995, p. 82

Segundo MINTZBERG (1995), a finalidade do controle do desempenho é regular os resultados globais de uma dada unidade. Objetivos, orçamentos, planos operacionais e outras várias espécies de padronizações gerais são estabelecidas para a unidade, e seu desempenho é mais tarde medido nos termos dessas padronizações; e os resultados retomam subindo para a hierarquia por meio do Sistema de Informações Gerenciais (SIG). Isso sugere dois pontos importantes. Primeiro, o sistema de controle do desempenho atua segundo as bases para agrupar as informações utilizadas na organização. Assim, o sistema de planejamento estabelece os padrões dos resultados para cada unidade e o sistema de controle avalia se esses foram ou não alcançados. Segundo, o controle do desempenho diz respeito aos resultados globais para dado período de tempo, e não a decisões específicas ou ações em determinados instantes de tempo.

O desejo verdadeiro é que todas as unidades da organização operem adequadamente, ou seja, dêem uma contribuição apropriada à organização central, sem desperdiçar seus recursos. Como existe uma interdependência entre as unidades, a coordenação precisa

regular o desempenho, e não ações. Sem um controle do desempenho adequado, a organização fica incapacitada para constatar sérios problemas.

O sistema de controle de desempenho poder servir a duas finalidades: medir e motivar. Por um lado, ele pode ser utilizado simplesmente para assinalar quando o desempenho de uma unidade está se deteriorando. Os gerentes dos mais altos escalões podem, então, intervir e tomar ações corretivas. Por outro lado, eles podem ser utilizados para provocar melhores desempenhos. (MINTZBERG, 1995, p. 84).

Apesar de o sistema de controle do desempenho ser um dos parâmetros para delinear a eficiência econômica, ele produz conseqüências sociais sérias, dado que a estrutura fragmentada exige o controle das divisões principalmente pelo critério do desempenho quantitativo. o que, caracteristicamente, significa algum resultado financeiro - lucro, crescimento de vendas, retorno do investimento e assemelhados

2.2 HOSPITAL E SEUS PRODUTOS

2.2.1 O Hospital

O hospital é uma entidade definida pela Organização Mundial de Saúde (OMS) como um elemento de Organização de caráter médico-social, cuja função consiste em assegurar assistência médica completa, preventiva e curativa a determinada população e cujos serviços externos se irradiam até a célula familiar considerada em seu meio; um centro de medicina e de pesquisa bio-social.

O hospital apresenta características próprias, que o distinguem das demais organizações. 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.

Outra característica marcante da instituição hospitalar é o fato de que ela possui um caráter social e, em alguns casos, filantrópico, com um aspecto de responsabilidades mais amplo e complexo do que as organizações tradicionais (comerciais e industriais).

Além disso, sua força de trabalho é também singular e própria da atividade, possuindo valores profissionais, um código de ética próprio, uma tradição de liberdade profissional e de despreocupação com custos, principalmente no caso dos médicos.

Fatores legais e políticos também se fazem sentir na instituição hospitalar com mais intensidade do que nas demais. Por força da Constituição Brasileira, todo indivíduo tem direito à assistência médica e hospitalar necessária, possa ou não pagar por ela. Assim, o hospital tem a obrigação moral e legal de atender a todos os pacientes que dele precisarem, mesmo que não possam pagar pelos seus serviços, fato este que não costuma ocorrer com os demais prestadores de serviços.

Uma outra característica é ainda o fato do Estado ser o intermediário responsável, através da Previdência, de fornecer assistência médica à população, o que faz com que tenha junto à instituição hospitalar uma influência maior do que a que se pode observar nos demais setores da economia. Essa maciça participação do Estado como intermediário pagador e controlador dos serviços hospitalares traz alguns complicadores adicionais para a administração hospitalar.

Outra característica própria dos hospitais é a diversidade que apresentam quanto às características de propriedade (público federais, estaduais e municipais e privados) e finalidade principal (benéficas, lucrativos, de ensino, de pesquisa etc.). O item a seguir, aborda mais detalhadamente as características do setor hospitalar.

2.2.2 Características do setor hospitalar

Quando observamos a evolução histórica do sistema hospitalar brasileiro, encontramos o primeiro registro da Santa Casa de Misericórdia de Santos, em 1565 (CASTELAR, 1995). Esta forma de atenção à saúde, na época, estava intimamente ligada à atividade religiosa, baseada em costumes europeus. Os hospitais eram organizações benéficas, administradas por entidades religiosas, onde a atividade de

prestar assistência era compartilhada com a religiosa. Na área hospitalar, os administradores se apropriam da teoria das organizações para administrar os hospitais. As entidades hospitalares sofreram influências diretas da forma de organização do sistema de saúde (MEDICI, 1997, p.21). O modelo assistencialista, adotado até meados do século XIX, caracterizava-se pelas ações de saúde financiadas por recursos fiscais e doações. Esse modelo foi gradativamente sendo substituído pelo previdencialista, com o fortalecimento dos processos de industrialização e o crescimento da classe assalariada, passando a empregar recursos das contribuições sociais sobre a folha de pagamentos.

No início do século XX, a organização hospitalar começa a profissionalizar-se, com a adoção de gestores para sua administração. A partir da segunda metade do século XX, esses modelos vão se mesclando e progressivamente buscando reduzir as brechas de cobertura e garantir acesso a todos, formando o modelo universalista¹. Crescem as preocupações sobre a gerência, na expectativa de melhores desempenhos, agilidade e diferenciação assistencial (CASTELAR, 1995, p.136). A evolução da sociedade trouxe mudanças significativas nas características do setor hospitalar. No Brasil, o papel do Estado e dos institutos de previdência, ligados ao Sistema de Previdência, modificaram este setor através da criação de redes de atendimento (CASTELAR, 1995). A criação de hospitais da Previdência Social, hospitais universitários, hospitais para atendimentos de emergência deu uma nova forma ao setor hospitalar, paulatinamente modificando o papel de instituição de caridade para assumir uma função social (MAUDONNET, 1988).

O setor hospitalar sofre forte influência das políticas governamentais, através da regulamentação plena de variáveis básicas (PORTER, 1986), como o ingresso de novos prestadores, padrões mínimos de assistência e estabelecimento de controles de rentabilidade. Há necessidade da visão integrada, compreendendo esses fatores externos e suas influências no mercado de atuação, bem como a interação dos diversos agentes internos, através dos processos de produção.

¹ É formada por uma diversidade de tipos organizacionais, privadas (com e sem fins lucrativos), públicas, especializadas e universitárias (CASTELAR, 1995)

Dentro das teorias de relacionamento entre organizações e meio-ambiente, o Modelo de Readaptação², de Lawrence e Dyer (FAHEY E NARAYANAN, 1986), aponta para a alta diferenciação e pouca integração na estrutura hospitalar, a baixa eficiência organizacional e o elevado nível de inovação. Todas são características que precisam ser trabalhadas para se obter um desempenho positivo na relação com o meio-ambiente.

Informação mais detalhada, fornece maior esclarecimento sobre o comportamento e variáveis que influenciam determinado elemento, sendo assim, faz-se necessário conhecer o produto dos hospitais, haja vista que, a organização hospitalar conta com aspectos peculiares.

2.2.3 O Produto do Hospital

O produto da organização hospitalar é um conceito complexo, definido de diferentes formas. Para GOLÇALVES (1978), o produto da organização hospitalar é um bem intangível e não estocável: a saúde da população.

FRANCE e GROVER (1992) usam o termo “produtos dos serviços de saúde” para referir-se aos produtos e serviços oferecidos pelos prestadores de serviços de saúde, sejam eles hospitais, médicos ou similares. Sua definição exclui remédios e equipamentos em geral. Para estes autores, o produto da organização hospitalar se mostra diferente de todos os demais tipos de serviços, pois:

1) serviço de saúde é possivelmente, o serviço mais intangível de todos. O paciente enfrenta dificuldades não apenas para avaliar a qualidade do serviço antes da aquisição, mas pode não ser capaz de avaliá-lo mesmo depois de recebê-lo;

2) a fisiologia e a psicologia de cada paciente afetam profundamente a resposta ao tratamento, gerando uma variabilidade que foge ao controle do prestador do serviço, por não existir controle dos resultados cientificamente, torna-se intangível;

² Modelo que classifica os hospitais como organizações com alta complexidade de informações e baixa escassez de recursos, isto é, que operam com um ambiente complexo e movimentam muitos recursos.

3) o serviço hospitalar é normalmente prestado por várias pessoas, de diversas funções diferentes, o que aumenta a possibilidade de variação na qualidade, isso acontece porque não há padrões pré-estabelecidos;

4) o serviço hospitalar apresenta características de imprevisibilidade de demanda mais críticas que os demais serviços (porque inexistente o sistema de controle de gestão), sendo mais sensível a problemas de falta de capacidade, de demora ou de não atendimento.

5) o consumidor do serviço hospitalar não é o responsável por todas as decisões relativas ao mesmo, dependendo do conhecimento técnico do médico para a maioria das decisões;

6) o consumidor nem sempre é o responsável pelo pagamento dos serviços que adquire, gerando distorções na elasticidade da demanda. A economia não se constitui na preocupação fundamental neste tipo de serviço, tanto por parte dos consumidores, quanto dos prestadores (médicos, enfermeiros etc.).

Ainda sobre o produto do hospital, FRANCE e GROVER (1992), o descrevem como sendo um elemento que consiste em vários bens tangíveis e serviços, chamados “elementos”, que são princípios fundamentais, sendo que os bens tangíveis são de dois tipos: bens utilizados para prover os serviços (por exemplo equipamentos em geral) e bens transferidos para ou consumidos pelo paciente (por exemplo alimentação). O número e o tipo destes elementos é flexível.

Esta definição baseia-se no modelo criado por SHOSTACK (1977), segundo o qual não se deve diferenciar serviços de produtos, já que o que existe são entidades complexas que possuem diferentes gradações de tangíveis e intangíveis.

Nessa conhecida definição, SHOSTACK (1977) aponta as seguintes características que diferenciam os ditos serviços dos produtos:

1) intangibilidade – não é possível tocar, sentir ou testar um serviço antes da efetiva realização, principalmente aqueles serviços baseado na pessoa, como acontece na área de saúde;

2) inseparabilidade – o serviço deve ser produzido e consumido simultaneamente, requerendo a participação do cliente para ser produzido;

3) variabilidade – os serviços apresentam maior variabilidade do que os bens tangíveis;

4) perecibilidade – os serviços são produzidos e consumidos simultaneamente, não podendo ser estocados;

5)risco percebido- os bens tangíveis são ricos em características que podem ser avaliadas antes da compra(por exemplo :cor, tamanho, design),já os serviços são mais ricos em características que só podem ser avaliados durante o consumo(por exemplo: qualidade do atendimento, confiabilidade), porque não há controle de resultados da sua estrutura de eco-design, envolvem maior risco para o consumidor.

2.2.4 Análise de processos hospitalares e o controle de gestão

O novo ambiente de negócios, citado no item anterior, trouxe fortes conseqüências às organizações, obrigando-as a pensar em novas formas para organizar-se. As empresas, na década de 80, foram em direção à renovação dos métodos de gestão e produção, como os programas de qualidade total, os programas de aperfeiçoamento para redução do tempo necessário à execução de uma tarefa pela simplificação do trabalho, ou just-in-time (JOHNSON, 1994), os processos de fabricação controlados por computador, a obsolescência programada com a redução do ciclo de vida do produto e a preocupação crescente do ramo de serviços em atingir níveis de qualidade que agradassem ao cliente (JOHNSON E KAPLAN, 1996), tudo visando enfrentar as novas forças do mercado e aproveitar ao máximo as potencialidades das tecnologias de informática e telecomunicações.

Para auxiliar a tomada de decisão, pode-se dispor de ferramentas de análise de desempenho. A visão de processo é uma peça fundamental na compreensão das interconexões internas e na montagem dessas ferramentas. Para RUMMLER e BRACHE (1994), um processo é uma série de etapas com a finalidade de produzir um

produto ou serviço. Para cada etapa, é exigida uma parcela de contribuição aos objetivos da organização, formando a denominada “cadeia de agregação de valores”.

A cadeia de valores (PORTER, 1996) é o conjunto de atividades estratégicas que necessitam ser trabalhadas para que uma empresa obtenha a vantagem competitiva, seja por custo mais reduzido ou por diferenciação, em relação aos demais concorrentes. Valor é o montante que um comprador está disposto a pagar por aquilo que uma empresa oferece. A cadeia de valores exhibe o valor total, e consiste em margem e atividades de valor. As atividades de valor são as atividades física e tecnologicamente distintas, através das quais uma empresa cria um produto valioso para os compradores. A margem é a diferença entre o valor total e o custo coletivo da execução das atividades de valor. Cada atividade de valor emprega insumos adquiridos, recursos humanos e alguma forma de tecnologia para executar sua função. Estas atividades também utilizam e criam informações. O modo com que cada atividade é executada, combinando com as características econômicas, determinam se uma empresa tem custo alto ou baixo em relação à concorrência e se esta atividade está contribuindo para as necessidades dos compradores e, assim, para a diferenciação.

A qualidade em saúde, por sua vez, é avaliada pela conformidade ou adequação a um grupo de expectativas ou padrões que derivam de 3 aspectos básicos:

- eficácia, determinada pela ciência médica;
- a conformidade, determinada por valores;
- expectativas individuais; e a legitimidade, determinada por valores expectativas sociais (DONABEDIAN, 1990).

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

Para evitar a dicotomia, entre atividade que gera valor agregado e a que não gera, foram criadas classificações por níveis de atividade. Uma delas é avaliar as atividades sob três aspectos (OSTRENGA, 1994):

- Atividades de valor real agregado (VRA): aquelas que, quando vistas pelo cliente final, são necessárias para prover o resultado por ele esperado;
- Atividades de valor empresarial agregado (VEA): aquelas que são exigidas pela característica da organização do negócio;
- Atividades que não geram ou sem valor agregado (SVA): aquelas que não são exigidas pelos clientes nem pela organização do negócio.

Segundo alguns autores o novo problema para a saúde é o de equidade com eficiência e eficácia³, não importando se o produto social das ações de saúde tenha origem governamental ou privada. Com esse novo papel, as organizações de saúde precisam desenvolver instrumentos gerenciais que propiciem este desempenho. Acompanhando esse desafio organizacional, o setor de saúde, igualmente, enfrenta as mudanças do ambiente empresarial: programas de qualidade total, controle de custos e reengenharia. Um sistema de informações de custos serve como uma medida objetiva de desempenho das atividades executadas para o alcance dos objetivos propostos. Dentro das organizações hospitalares, os profissionais das áreas fins necessitam de informações para o gerenciamento de suas atividades, que lhes possibilite uma melhor visão quanto ao reflexo de suas ações nos resultados da empresa. A alta administração, por seu turno, também precisa de instrumentos que forneçam informações para a gestão quanto à alocação de recursos, bem como aos processos decisórios que envolvem o ambiente externo.

³ Eficiência relaciona-se ao método, processo, ao modo certo ou errado de fazer as coisas, preocupa-se essencialmente com o menor custo possível por unidade produzida. Enquanto que a eficácia é o grau com que uma organização, como sistema social, atinge seus objetivos, sem debilitar seus meios e recursos, e sem submeter seus membros a uma inadequada pressão. A eficácia está diretamente relacionada, com a idéia de “resultados” e “produtos”, decorrentes da atividade principal de uma empresa (ARANTES, 1998).

2.3 CUSTOS

Se forem associados os conceitos de “gastos” e “custos” em MARTINS (1985 p. 21), pode-se colocar custos como sendo “o sacrifício financeiro com que a empresa disponibiliza para obter um produto ou serviço que será utilizado para a produção de outro produto ou serviço, ou ainda, pode-se conceituar custos como sendo “recursos utilizados para adquirir bens e serviços”.

Alguns tipos de custos são conhecidos e sua determinação pela contabilidade é uma atividade corrente, repetitiva e outros tipos somente são levantados ou estabelecidos à medida que a administração necessita deles.

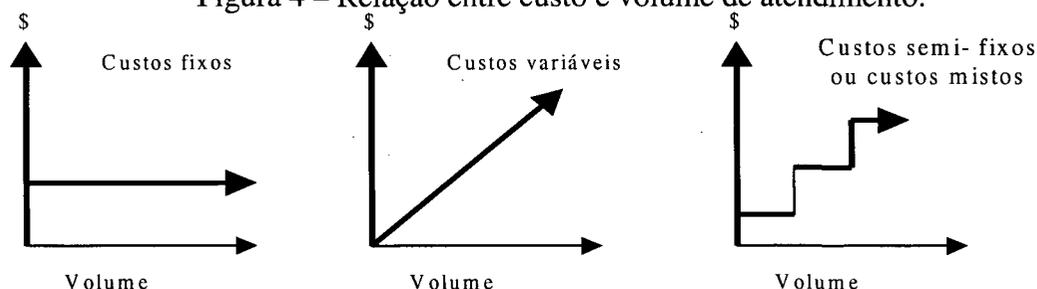
Devido a esses motivos é que não existe uniformidade quanto ao uso dos termos técnicos, dos conceitos de custos. É muito importante que o contador de custos se certifique de que tanto ele, quanto o pessoal que vai usar as informações de custos, estejam de acordo com a nomenclatura, com os tipos de custos, com o mesmo significado.

De acordo com FALK (2001), os custos totais podem ser divididos em:

- Custos fixos: custos que não estão relacionados com o volume de atendimento, ou seja, não variam em relação ao número de pacientes atendidos.
- Custos variáveis: estão íntima e diretamente relacionados com o volume de pacientes. Quanto maior o número de pacientes atendidos maior o total de custos variáveis.
- Custos Semivariáveis: são aqueles que dispõem de uma parcela fixa de uma parcela variável, sendo tipos de custos muito encontrados na prática.

A relação entre custo e volume pode ser observada na figura a seguir:

Figura 4 – Relação entre custo e volume de atendimento.



Fonte: FALK (2001, p.28)

Alguns autores, como o citado acima, admitem que a análise de custos hospitalares nunca será perfeita, devido ao tipo de cliente atendido. Fala-se muito em custos variáveis como se fossem padronizados por atendimento. No entanto, é sabido que, esta situação raramente existe na área de saúde, onde clientes são diferentes, seja por conta do gênero, da idade, ou a resistência física e emocional de cada um, individualmente apresentando custos variáveis diferentes com base na quantidade de serviços/atividades necessários para a recuperação total de sua saúde.

2.4 SISTEMAS DE CUSTEIO

O termo custo tem vários significados, em função de quem o usa. Para HORNGREN e FOSTER (1987), é todo o sacrifício que se efetua em termos monetários para a obtenção de bens e serviços. Na visão de ANTHONY e WELSCH (1981), custo é uma medição dos recursos sacrificados (em termos monetários) para atingir alguns propósitos, podendo ser bens ou serviços. Segundo MARTINS (1985), custo é o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços. Para FLORENTINO (1983), é a soma dos valores de bens e serviços consumidos e aplicados para obter um novo bem ou um novo serviço.

Em sentido geral, conforme apresentado pelos autores, custo é tudo o que se sacrifica ou se consome, em termos de bens e serviços, para o propósito específico de gerar outros bens e serviços. Cabe ao sistema de custeio a definição da forma mais adequada de medir o custo da produção e as despesas de administração, mercadológicas e

financeiras inerentes. Os sistemas de custos precisam levar em consideração a qualidade do pessoal envolvido na sua alimentação e no seu processamento, a necessidade de informação do usuário final, a correspondência exata de sua adaptação às condições específicas da empresa, a utilização de quantidades físicas associadas aos valores monetários e, acima de tudo, a relação entre a sua utilidade e as dificuldades para a sua elaboração.

2.4.1 Custeio por Absorção ou Tradicional

Este sistema é derivado da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos. É exigido pelos auditores externos para que as demonstrações financeiras sejam auditadas e recebam o parecer da auditoria. Esta exigência se dá em razão da avaliação de Estoques, que influenciam a apuração do Resultado e do próprio Balanço.

Custeio por absorção significa a apropriação aos produtos fabricados pela empresa, de todos os custos incorridos no processo de fabricação do período, quer sejam de comportamento fixo ou variável. As despesas são excluídas.

Neste sistema os custos são agregados aos produtos fase a fase do processo, como se cada departamento ou centro de custo, fosse uma unidade autônoma de produção, ou seja, o departamento que inicia o processo produtivo vai agregar ao produto a matéria prima, a mão-de-obra e as despesas gerais de fabricação a cada unidade do produto através da divisão de todos os custos do setor dividido pelo número de unidades produzidas. Após este processo o produto é passado para a fase seguinte, passando a agregar os custos relativos a esta operação, continuando neste processo até chegar ao produto acabado, onde o produto valorizado irá para o estoque. Com todos os custos do processo agregados, será baixado do estoque quando for vendido, sendo lançado no custo dos produtos vendidos. A distinção principal no custeio por absorção é entre custos e despesas. A separação é importante porque as despesas são jogadas imediatamente contra o resultado do período, enquanto somente os custos relativos aos produtos vendidos terão idêntico tratamento. Os custos relativos aos produtos em elaboração e aos produtos acabados que não tenham sido vendidos estarão ativados nos estoques destes produtos.

É derivado da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos, e exigidos pelos agentes externos para que as demonstrações financeiras sejam auditadas e recebam o parecer da auditoria. Isso por motivo da avaliação de estoques que influenciam a apuração do resultado e do próprio balanço. Este sistema é na maioria das vezes aplicado às empresas industriais, pois parte de uma metodologia que as atividades devem transferir custos aos produtos, ou seja, atividade produtiva direta. O sistema de custos por absorção fornece:

- a) custo primário (mão-de-obra e material);
- b) custo de fabricação (custo primário + material de mão-de-obra indiretos e despesas gerais de fabricação);
- c) custo total (custo de fabricação + despesas gerais da administração + despesas de vendas).

Este tipo de custeio é aceito pela Auditoria Externa, porque atende aos Princípios Contábeis da Realização da Receita, da Competência e da Confrontação. Além disso, é aceito pelo Imposto de Renda, pois respeita:

- Princípio Da Realização Da Receita – Ocorre à realização da receita quando da transferência do bem ou serviço vendido para terceiros.
- Princípios Da Confrontação – As despesas devem ser reconhecidas na medida em que são realizadas as receitas que ajudam a gerar (direta ou indiretamente).
- Princípio Da Competência - As despesas e receitas devem ser reconhecidas nos períodos a que competirem, ou seja, no período em que ocorrer o seu fato gerador.

2.4.2 Custeio Direto ou Variável

Os custos que variam com as alterações de volume de produção, correspondendo aos custos variáveis. O objetivo principal deste sistema de custeamento é determinar a margem de contribuição de cada produto. Caracteriza-se pelo fato de que apenas os

custos variáveis serão atribuídos aos produtos, as vantagens apresentadas por este método são:

- Evita as dificuldades e possíveis distorções da apropriação dos custos fixos, mediante rateios em face da imprecisão destes;
- Reduz o lucro do exercício, uma vez que os custos fixos são contabilizados totalmente como despesas, não sendo incorporados ao valor dos estoques.

Este sistema de custeio direto retrata exatamente o que é aplicado a cada produto de forma individualizada. Caracteriza-se pela classificação dos custos de manufatura em fixos e variáveis, com a apropriação dos custos variáveis ao custo do produto. Os custos fixos são tratados como custos do período em que ocorreram, sendo lançados diretamente ao demonstrativo do resultado.

Conseqüentemente, além de demonstrar a relação custo-volume-lucro sistema de custo direto fornece a margem de contribuição das divisões, linhas de produção e de produtos.

O Sistema de Custeio Direto identifica o que é aplicado a cada produto de forma individualizada. Como o acréscimo ou diminuição de fatores de produção aplicados tem a influência do volume processado.

2.4.3 Custo Padrão

O custo padrão representa, fundamentalmente, o custo que deveria ter sido incorrido e não o custo que se incorreu. Cada unidade de produto tem um custo padrão de mão-de-obra, um custo padrão de materiais e um custo padrão de custo indireto por área produtiva. Apurado o custo unitário padrão, temos instantaneamente o custo total para o volume de produção estabelecido. A vantagem do custo padrão é que:

- a) tem eficácia por um período longo de tempo;
- b) o custo de produtos semelhantes permanece estável (pela duração da validade do custo padrão); e

c) serve de base para mensurar a eficiência da realização do trabalho.

O custo padrão é usado para diversos propósitos, é útil para estabelecer preços, fazer a escolha de decisões alternativas e é usado com a finalidade de controle.

O Sistema de Custeio Padrão surgiu pela necessidade de se tomar decisões imediatas a respeito do futuro, desejando-se ter a maior precisão possível para a efetivação de negócios e para exercer controle na execução orçamentária, de forma que houvesse a medição da eficiência na produção por se exercer um controle de custo.

2.4.4 Seleção dos métodos de custeio

Os fatores de mudança no ambiente dos negócios trouxeram uma série de modificações internas nas empresas, levando-as à adoção de novos métodos de gestão, estruturas organizacionais, técnicas produtivas, automação, sistemas de informações, etc., porém os sistemas de controle de contabilidade gerencial não acompanharam esta evolução.

JOHNSON e KAPLAN (1996) apontam três deficiências importantes nesses sistemas:

1. Os informes de contabilidade gerencial são de pouca valia para os gerentes operacionais, no seu empenho de reduzir custos e melhorar a produtividade;
2. O sistema de contabilidade gerencial não consegue fornecer custos precisos dos produtos. Como resultado, num mix de produtos, um ou mais deles acabam por subsidiar outros.
3. Os atuais sistemas de contabilidade gerencial fornecem um objetivo enganoso para a atenção gerencial, pois restringem o horizonte ao ciclo mensal, não levando em consideração um prazo mais longo de análise, que pode propiciar um conjunto de indicadores que reflitam, mais adequadamente, a tecnologia, os produtos, os processos e o ambiente competitivo em que a organização opera.

No ambiente da saúde, os sistemas tradicionais de contabilidade de custos empregados nos hospitais (como sistema por absorção, direto, etc.) perdem de vista o custo do serviço oferecido ao paciente, além de falhar no fornecimento de informações aos administradores para a gestão de custos e nas propostas de planejamento e orçamento. Como resultado, os administradores vêm-se incapazes de alocar recursos de maneira a ter maior impacto na atenção ao paciente (LAWSON, 1994).

A alocação de custos de enfermagem na base de paciente-dia, por exemplo, falha por não considerar as diferentes atividades realizadas pelo quadro de enfermagem e as diferentes necessidades por serviços de enfermagem entre os pacientes. Os sistemas convencionais de contabilidade analisam os departamentos, não observando o fluxo de trabalho entre estes setores. Uma ação no departamento de admissão afeta o departamento de arquivo de pacientes, que, por sua vez, afeta o departamento de contas. A compreensão das relações entre as atividades realizadas pelos departamentos é necessária para o real controle dos custos.

Considerando as características das organizações hospitalares, a metodologia ABC, com o emprego do princípio de absorção parcial⁴, parece mais conveniente para atender a maior parte das demandas do processo decisório, vejamos:

- as pressões externas para a obtenção de melhores desempenhos organizacionais, principalmente quanto à estrutura de custos, levam a questionamentos sobre as condições na qual o processo produtivo está sendo realizado, visando diminuir perdas.

- as características de variabilidade da prestação de serviço em saúde determinam a imprevisibilidade quanto à disposição de recursos, dificuldades de planejamento da produção e otimização de recursos, muito distintas da área industrial;

- a complexidade organizacional, tanto pelas ações multidisciplinares, como pela necessária convivência entre áreas com elevada tecnologia e outras com características industriais, exigem um sistema de acompanhamento de custos que consiga compreender todo esse processo produtivo e suas peculiaridades;

⁴ Considera como custo somente aqueles recursos que efetivamente deveriam ser alocados na produção do produto ou serviço (empregado em análises de eficiência e formação de preços).

- um sistema de prestação de serviços de saúde considerado de forma integrada, através da visão dos vínculos entre várias atividades, proporciona discernimento de como uma atividade de um departamento afeta as atividades de outros;

- a complexidade do meio ambiente, caracterizado, por exemplo, pelas mudanças nas relações entre pacientes, convênios e prestadores de serviço em saúde, pela diversidade de fornecedores e clientes, pela forte influência governamental e pela constante necessidade de atualização tecnológica, levam ao aprimoramento em busca de um sistema de custos que acompanhe esta complexidade, a fim de proporcionar melhores avaliações para a gestão;

- finalmente, pela predominância de custos fixos e indiretos, vinculados a áreas de apoio, indicam que o uso da metodologia ABC é o mais apropriado.

Sendo assim os itens a seguir dão uma noção geral do sistema de custeio ABC.

2.5 SISTEMA DE CUSTEIO ABC

Segundo COGAN (1994, p.13), “a última palavra em ferramenta gerencial começa com as primeiras três letras do alfabeto - ABC, iniciais de Activity-Based Costing”. Trata-se de uma poderosa metodologia de custos em que as empresas cortam desperdícios, melhoram serviços, avaliam iniciativas de qualidade, impulsionam para o melhoramento contínuo e calculam, com adequada precisão os custos dos produtos.

O sistema ABC é uma nova metodologia de análise de custos que busca “rastrear” os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos “diretamente identificáveis” com suas atividades mais relevantes e destas para os produtos e serviços. (Ou seja trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionadas com as atividades que mais requer o consumo de recursos e uma empresa.)

O sistema de custeio baseado em atividades tem-se 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.

Segundo FALK (2001, p.101):

“A metodologia ABC pode relacionar custos com medidas de performance e/ou resultados. Gerentes com dados de custos ABC nas mãos têm melhores condições de conseguir eficiência em seu funcionamento organizacional, sem impactar negativamente a qualidade dos serviços prestados. Por outro lado, a metodologia ABC serve como um sistema para garantir a melhoria contínua da qualidade. Essas informações de custos são importantes hoje, no Brasil, devido à alta competitividade entre organizações de saúde e a necessidade de diminuir despesas sem prejudicar a qualidade”.

A metodologia tradicional de custos geralmente aloca os custos administrativos (overhead ou custos indiretos), para os centros de custos produtores de renda com base em alguma medida de volume total de serviço. Já a metodologia ABC permite custear paciente ou mesmo contratos específicos, isolando os custos de prestação de serviços para diversos objetos de custos. As figuras 5 e 6 evidenciam a visão tradicional de custos versus visão de custos ABC:

Figura 5 - Visão tradicional de custos

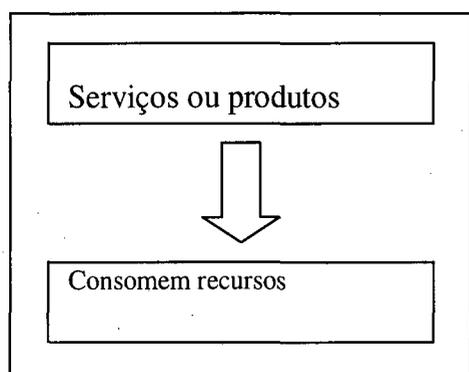
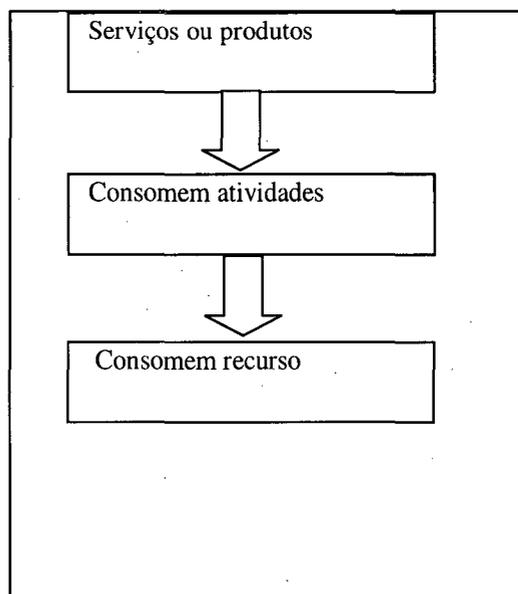


Figura 6 - Visão ABC



Fonte: FALK (2001, p. 101).

O ABC é uma técnica que acompanha a visão empresarial moderna de processos de negócios, sendo a única forma de custear as atividades que representam consumo de recursos. Trata-se de uma metodologia de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como essas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos. O ABC avalia o valor que cada atividade agrega para a performance do negócio ou departamento.

2.5.1 Necessidades que originam o ABC

Os novos conceitos e estilos de vida, hábitos, lazer etc., provocaram mudanças tecnológicas, principalmente, nas áreas de informática e de comunicações, de forma a mudar o perfil da demanda e oferta de bens e serviços em nível global; por outro lado as tradicionais estratégias de negócios fundamentadas nos princípios de economia de escala se defrontam com a necessidade de enfrentar seus concorrentes com métodos mais ágeis, eficientes e modernos como itens indispensáveis para concorrer num mercado cada vez mais competitivo e inovador.

À medida que as empresas se vêem envolvidas em ambientes mais complexos e competitivos, os sistemas tradicionais de custeio têm-se mostrado impotentes para gerar informações requeridas pelos administradores.

Além de custos mais apurados e precisos dos produtos ou serviços, eles sentem a necessidade, também, de gerir de maneira mais eficiente e eficaz as atividades mais significativas de suas áreas funcionais. Como exemplo de necessidade que gerou a utilização de técnicas como o ABC está o tratamento dos custos fixos.

A visão tradicional é de que os custos de produção podem ser classificados em custos variáveis, segundo o nível de produção e custos fixos. Esta classificação depende do horizonte de tempo assumido, porque mais custos fixos se tornam variáveis á longo prazo.

No ABC muitos custos são classificados como variáveis. Isto é, são variáveis em relação a alguma atividade e pode-se relacionar aos produtos que exigem a atividade.

Hoje é possível controlar despesas como telefone, suprimentos, salários, viagens etc, realizadas por cada departamentos através do custeio baseado em atividades (ABC), pois, ele permite que se calcule o custo de cada processo que ocorre na empresa por atividade.

Outra importante participação do ABC está ligada à qualidade que se desenvolve na correta determinação dos custos da qualidade/má qualidade através da obtenção e maior precisão dos custos e que era difícil sua mensuração com práticas tradicionais de custeios.

Com a globalização da economia e a constante evolução tecnológica dos processos de produção, vive-se um cenário altamente competitivo que vem forçando os empresários ir a procura de informações cada vez mais precisa para dar suporte às suas decisões referentes a linhas de produção e processos produtivos.

2.5.2 ABC no Segmento de Serviços

As indústrias, por já terem um sistema de custeio para produtos, foram as primeiras a implementar a metodologia de custeio ABC. A maioria das empresas de serviço, até então, não necessitavam de medir os custos de seus produtos e clientes e funcionaram décadas sem métodos de custeio, elas gerenciavam suas operações através do controle orçamentário de centros de responsabilidades.

De acordo com COOPER e KAPLAN (1998, p.250):

“Durante as últimas décadas do século XX, o ambiente competitivo para a maioria das empresas de serviço tornou-se tão desafiador e exigente quanto o das empresas de produção. As empresas de serviço têm as mesmas dificuldades de gerenciamento encontrado nas indústrias. Desde a década de 70, o movimento de desregulamentação mudou completamente as regras de operação para as empresas de serviço. Mais do que nunca os gerentes destas empresas precisam de informações para melhorar a qualidade, pontualidade e eficiência das atividades que executam, além de compreender precisamente o custo e a lucratividade de cada em de seus produtos, serviços e clientes”.

Na prática a construção de um modelo ABC é praticamente idêntica para ambos os tipos de empresas, haja visto que, mesmo em indústrias o ABC enfoca o componente de serviço da fábrica e da empresa como um todo.

As diferenças surgem quando se analisam as despesas indiretas e de apoio da fábrica. Tais despesas representam desde o custo de prestação de serviços às operações de produção, ou seja, pedidos, programação, transferência, preparação, projeto, inspeção, treinamento e suporte todas as atividades de serviços que permitem que os produtos sejam fabricados, mas não estão diretamente envolvidas na produção.

Segundo KAPLAN e COOPER (1998, p. 249):

“As empresas de serviços têm exatamente os mesmos problemas gerenciais enfrentados pelas indústrias. Precisam de custeio baseado na atividade para associar os custos dos recursos que fornecem às receitas geradas pelos produtos e clientes específicos atendidos por esses recursos. Somente pela compreensão dessa associação e da ligação entre preços, recursos, uso e melhoria de processo, os gerentes podem tomar decisões eficazes quanto aos seguimentos de clientes que desejam servir, os produtos que oferecerão aos clientes nesses seguimentos, o método de fornecimento de produtos e serviços a esses clientes e, finalmente a quantidade e o mix de recursos necessários para que tudo isso aconteça. Como praticamente todas as suas despesas operacionais são fixas, uma vez que o suprimento de recursos está comprometido, as organizações de serviços precisam das informações do ABC ainda mais do que as empresas de produção.”

Na verdade o ABC, desde seu início, voltou-se para o serviço. As empresas de serviço são as ideais para a implantação do ABC, praticamente todos os seus custos são indiretos e aparentemente fixos. Elas tem um volume mínimo ou não tem materiais diretos e a maior parte de seu pessoal oferece suporte indireto, e não direto, a produtos e clientes. Nas empresas de serviços, praticamente todos os recursos são fornecidos previamente. Os recursos fornecem a capacidade necessária para executar o trabalho para os clientes durante cada período. As decisões, que incorrem em custos, são quase totalmente independentes das decisões dos clientes que geram receitas. As decisões que incorrem ou subtraem custos envolvem o acréscimo ou a contratação do suprimento dos recursos necessários para prestar o serviço.

O setor de serviços inclui hotéis, restaurantes, hospitais, escolas, profissionais liberais como contadores, engenheiros, dentistas, etc. Diferentemente de outros setores da economia, neste setor não se estocam serviços, o serviço não demandado é receita perdida.

A qualidade do serviço prestado é constatada pelo cliente tão logo tome contato com a empresa prestadora do serviço, pois o mesmo pode constatar a maneira como a empresa recebe os clientes, detalhes necessários para a gestão inteligente. Para isso há a necessidade de treinar o pessoal de recursos humanos constantemente, pois esse comportamento poderá influenciar no sucesso da organização.

O custo e a lucratividade de cada produto é vital para decisões relacionadas a preço, qualidade, receptividade e lançamento e descontinuidade de produtos específicos. O sistema ABC oferece às empresas de serviços os detalhes necessários para a gestão inteligente de cada um de seus clientes ao longo do tempo, pois permite acompanhar o proposto com o real ocorrido.

2.5.3 Aplicações do sistema ABC

A gestão estratégica de custos é geralmente uma visão mais avançada e, é provável que seja executada menos frequentemente que outras aplicações do custeio baseado em atividades.

O custo do produto, a análise da lucratividade dos clientes e gestão do custo operacional são todas ferramentas de gestão executadas mais regularmente, sobre uma base mais consistente. Na gestão estratégica de custo, entretanto, a redução de custo pode ser uma exceção para analisar o custo/benefício associado com a discriminação da despesa e a eficiência das atividades fundamentais. (MABBERLEY, 1992).

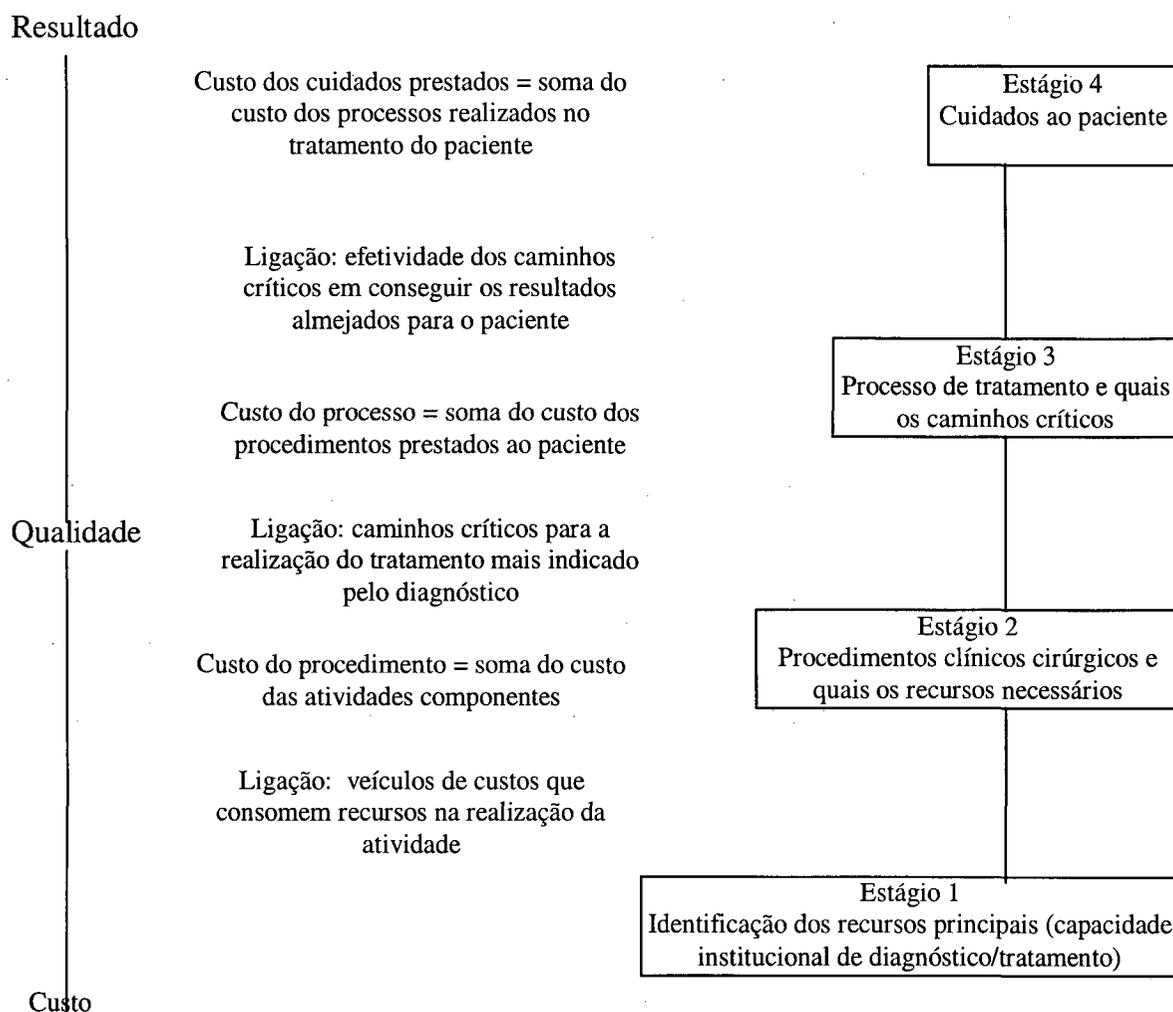
2.5.4 Fases para a implantação do ABC

“Um sistema de custeio ideal deve possuir baixo custo de medição, diminuir o custo dos erros e atender a diversidade de produtos”. (COOPER, 1988) . Sob esta análise se pode justificar a implantação do ABC, uma vez que ele reúne todas estas características.

A implantação de um sistema de custeio deve buscar alcançar vários objetivos, e as empresas devem identificar quais os que serão atendidos. O ABC possibilita atender aos seguintes objetivos: apurar um custo de produto mais preciso, utilizando maior diversidade de critérios de rateio; dar subsídios para análises e tomadas de decisões gerenciais; uniformizar e divulgar a linguagem e o entendimento do custo do produto por todas as áreas da empresa; determinar a eficiência e eficácia das atividades executadas; identificar e avaliar novas atividades que, possam melhorar o desempenho futuro da empresa; detectar atividades que estão onerando o produto; detectar prioridades de terceirização, pois terá identificado as atividades que não agregam valor ao produto e que podem ser executadas por terceiros com maior eficiência e menor custo; possibilitar a comparação com empresas concorrentes ; servir como base para definição de estratégias competitivas; atingir e constituir uma base para cálculo do preço de venda; possibilitar simulações diversas; e facilitar a análise de valor.

O processo de implantação da metodologia ABC na área da saúde inclui quatro etapas, conforme figura a seguir:

Figura 7 - Processo de quatro etapas para elaboração de custos na área de saúde



Fonte: FALK (2001, p.103),

As etapas componentes do processo de implantação da metodologia ABC são:

1) Identificação dos recursos existentes

Envolve a seleção dos principais recursos (contas de custo) que serão considerados no estudo. Por exemplo, despesas do pessoal de enfermagem (recursos humanos), materiais médicos e cirúrgicos (recursos materiais) não devem estar na mesma conta. Cada uma é um recurso principal para a execução das atividades médico-hospitalares. A grande dúvida nesta etapa é quais os recursos deverão ser considerados como principais.

Neste sentido WEST (apud BAKER, 1998), afirma que a quantidade final de contas selecionadas depende:

- da experiência do corpo clínico e administrativo em associar a prestação de serviços específicos ao consumo de recursos;
- da capacidade e disponibilidade do sistema de informações implantadas na unidade em desenvolver, fornecer e manter informação no formato necessário.

WEST complementa ainda que, inicialmente até 15 contas seria o suficiente. O quadro 1 traz alguns exemplos de uma relação de contas ou recursos principais e os conseqüentes veículos de custo.

Tabela 5 – Identificação de recursos principais e veículos de custos correspondentes

Recursos principais	Custo total da conta	% de taxas	Veículos de custos propostos
I – Prestação de cuidados			
	\$42.560,00	37,89	Paciente-dia ajustado*
Suprimentos médicos	\$11.760,00	10,47	Alocação direta
Equipamento	\$ 8.176,00	7,28	N. de procedimentos
Imagem	\$ 8.176,00	7,28	N. de radiografias/UVR
Facilidades	\$ 6.944,00	6,19	Paciente-dia
Farmácia	\$ 5.600,00	4,99	Alocação direta
Laboratório	\$ 4.704,00	4,19	UVR: testes lab.
Corpo clínico	\$ 2.800,00	2,5	UVR escala – CID9
Outros: prest. de serviços	\$ 6.496,00	5,75	NA
Total de recursos: cuidados	\$ 92.216,00	86,54	
II – Recursos administrativos			
Arquivo médico/sistema informação	\$ 3.176,00	2,8	Paciente-dia ajustado*
Contabilidade/faturamento/compras	\$ 2.800.000	2,5	N. de pacientes
Recursos humanos/educação	\$ 1.344,00	1,2	N. de empregados
Outros: recursos administrativos	\$ 7.840,00	6,96	NA
Total recursos administrativos	\$ 15.120,00	13,46	

* Ajustado = considerar severidade do caso, sexo e idade do paciente.

Fonte: Adaptado de WEST (apud BAKER, 1998 p. 106), com dados da Casa de Saúde Santa Maria S/A.

2) Identificação dos veículos de custo (atividades básicas)

Compreende a etapa em que se identifica os procedimentos principais desenvolvidos pelo centro de custo e as atividades básicas envolvidas na realização de cada um, o que permite a racionalização dos procedimentos via análise de tempos fluxos. A principal vantagem desta etapa é o conhecimento da própria funcionalidade do centro de custos, dos procedimentos básicos e da forma como são realizados.

3) A ligação dos recursos principais às atividades básicas

Envolve a definição de caminhos críticos à realização de determinados procedimentos, que deveriam estar baseados nos diagnósticos mais freqüentes ou caros. Os procedimentos após acompanhamento e análise constante, podem ser programados até para levar em consideração características dos doentes em termos de severidade do caso, ou mesmo em termos de dados demográficos como sexo, idade etc.

4) Desenvolvimento de um balancete com base no consumo dos recursos

Tem a finalidade de comparar resultados alcançados com os custos finais. Cada caso atendido na unidade de saúde pode ter seu custo computado, que seria, na verdade, a soma dos custos dos processos e procedimentos realizados. Poderia ter um custo-padrão

2.5.5 Vantagens do ABC

Segundo NAKAGAWA (1994), o ABC consegue identificar, nos números gerados pelo sistema, os atributos que lhe asseguram a segurança necessária ao ABM (Gerenciamento Baseado na Atividade ou Activity Based Management). Os atributos revelados pela análise das atividades acabam revelando detalhes importantes que antes permaneciam na penumbra dos números gerados pelo sistema tradicional. Por ser uma ferramenta projetada essencialmente para análise estratégica de custos, outra vantagem é que o ABC fornece uma visão de negócios, processos e atividades que são de interesse direto e imediato para a competitividade das empresas, revelando oportunidades de se otimizar retornos estratégicos que o consumo adequado de recursos possa proporcionar.

Já segundo FALK (2001, p.114):

“a grande vantagem da metodologia ABC, é que com ela os gerentes de organizações de saúde podem averiguar o custo da qualidade. (...) é a inovação-chave desse processo de contabilidade custos. Ele está baseado na definição dos caminhos críticos ou melhores maneiras de atender o doente para determinada patologia ou condição, e seus respectivos custos. A análise de um caminho crítico demonstra os incidentes-chave que precisam ocorrer, numa ordem predeterminada e num tempo hábil, a fim de que as finalidades médicas e financeiras da instituição sejam alcançadas. A metodologia permite acompanhar o ideal proposto com o real ocorrido, e caso sejam parecidos, demonstrar onde a falha está concentrada”.

Hoje, com a competição mais acirrada, se faz necessário um sistema de custeio que relate a realidade do custo do serviço para a organização hospitalar, pois a transparência nos custos servirá para, dentre outras, ao controle da organização e a conquista do melhor preço.

2.5.6 Limitações do ABC

Por outro lado, o ABC, 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. As limitações verificadas por CASALI et al. (1994) foram as seguintes:

- a) Geração de informações confiáveis somente a longo prazo. O sistema irá necessitar de revisões constantes até que possa gerar informações satisfatórias.
- b) Controle dificultado em empresas com grande número de atividades.
- c) Análise comparativa restrita. Quando realizado periodicamente, o ABC restringe as comparações entre departamentos, e destes para com a empresa como um todo, e entre a empresa e outras empresas que utilizem o mesmo sistema, sendo esta uma característica do sistema.
- d) Como ferramenta de terceirização, o ABC possui limitações principalmente dentro de etapas da produção, pois fornecerá o custo do produto e não de seus componentes.

Para que tal custo seja apurado, é necessário analisar o componente como um produto isolado.

Conforme dito anteriormente, a metodologia ABC, permite comparar o proposto com o real ocorrido, no entanto, segundo Saneel UDPA (apud FALK, 2001), variações podem ocorrer nas seguintes áreas:

- paciente: complicações ou mudanças na saúde do paciente, tais como, reações alérgicas, infecções.
- equipe de saúde: médico ou pessoal de enfermagem, a variação pode ocasionar-se devido ao uso inadequado de equipamento, realização inoportuna de exames etc.
- meio ambiente: equipamento quebrado, indisponibilidade de leitos etc.
- inflação ou preço alto: especialmente em termos de compra de suprimentos, medicamentos etc.
- eficiência: realização desnecessária de exames ou repetição errônea do mesmo exame devido a procedimentos falhos, etc.

2.6 MEDIDAS DE DESEMPENHO

“Não se pode administrar o que não se pode medir”. Esta frase define claramente a dependência dos altos executivos nos sistemas de medição das empresa para influenciar e orientar o comportamento de seus gerentes e colaboradores, e para alcançar os níveis de desempenho e os resultados desejados. A mensuração na cadeia de decisões é, então, elemento fundamental. Nesse contexto surgem as medidas de desempenho, elementos chaves para verificação de ações de melhoria implementadas.

Medidas de desempenho são os “sinais vitais” (HRONEC, 1994, p.1) da organização; elas quantificam modo como as atividades de seus processos ou o output de um processo atingem uma meta específica.

O uso das medidas de desempenho é relativamente novo. Se, por um lado as empresas tem estado medindo há muito tempo qualidade, eficiência, produtividade, tempo de ciclo, etc., de seus processos, produtos e serviços, por outro lado, as novas abordagens para medição de desempenho procuram determinar o que deve ser realmente medido, a fim de entender e melhorar o trabalho no dia-a-dia. A escolha de uma abordagem idônea para a medição de desempenho pode assegurar o êxito, mas, uma adequada administração e análise dos dados desde sua coleta tornam-se necessárias. As medidas de desempenho derivam da declaração da missão e estratégias organizacionais. Portanto, devem induzir à(s) estratégia(s) através de toda a organização, fazendo entender aos membros de uma Organização como o seu trabalho e desempenho são importantes para o alcance das estratégias e dos objetivos organizacionais.

Segundo HRONEC (1994), a base de qualquer sistema de medidas deve partir de uma visão de futuro da organização, que tem, basicamente, dois objetivos: estabelecer limites de ação (tipo de mercado, produtos, estratégia competitiva, etc.) e dar um sentido ou uma orientação aos esforços de seus funcionários, conseqüentemente, da organização.

O conceito, ao qual os autores KAPLAN e NORTON, chamam de Balanced Scorecard⁵ – BSC - vem sendo amplamente utilizado como uma ferramenta para medir o desempenho de organizações.

O Balanced Scorecard permite aos executivos traduzir os objetivos estratégicos de uma empresa em uma conjunto coerente de indicadores de desempenho inseridos em perspectivas diferentes, onde as tradicionais medidas financeiras são complementadas por indicadores relativos á clientes, processos internos, aprendizado e crescimento.

A denominação de Balanced Scorecard decorre do fato de que, segundo a visão dos autores, uma organização só deverá Ter sucesso, se os quatro conjuntos de indicadores estiverem devidamente “balanceados”, ou seja, aplicados com graus de importância

⁵ O BSC reflete objetivos de curto e longo prazos, entre medidas financeiras e não financeiras, entre indicadores de tendências (leading) e ocorrências (lagging) e entre as perspectivas interna e externa de desempenho. O BSC traduz a missão e a estratégia das empresas num ambiente abrangente de medidas de desempenho que servem de base para um sistema de medição e gestão estratégica.(KAPLAN e NORTON, 1997).

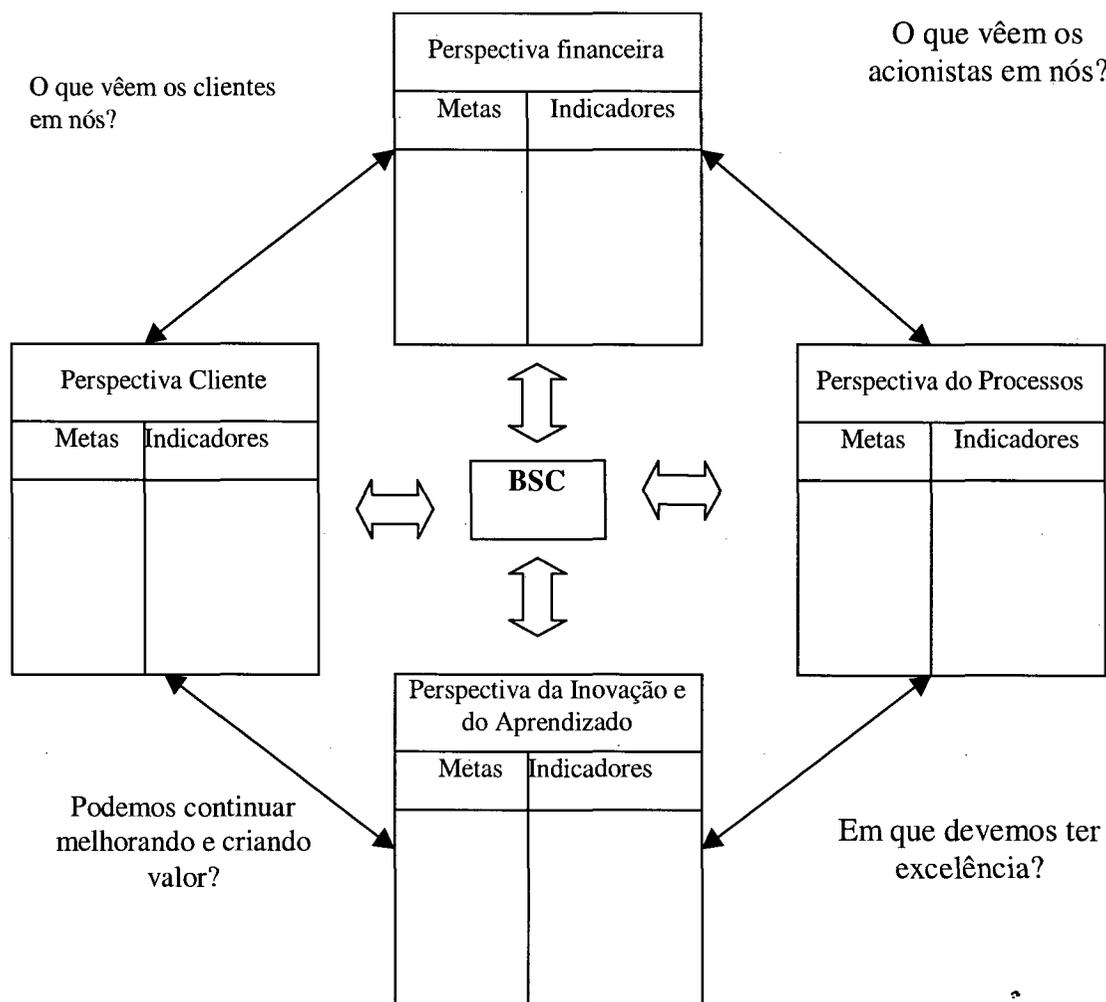
relativa, porém e equitativa, de forma a possibilitar um desenvolvimento real e equilibrado.

“A Carta de Desempenho Equilibrada” de KAPLAN e NORTON (1997), é uma estrutura que ajuda as organizações a traduzir as estratégias de negócio para processos e atividades organizacionais, complementando, perspectivas financeiras com medidas de outras três perspectivas: do cliente, dos processos, da inovação e do aprendizado:

- A perspectiva financeira é a maneira de como os donos e/ou acionistas avaliam a lucratividade da organização. - A perspectiva do cliente examina como os clientes vêem a organização. - A perspectiva dos processos examina as atividades, os processos e os programas nos quais a organização deve procurar a excelência. - A perspectiva da inovação e do aprendizado refere-se à perspectiva de crescimento, à capacidade da organização em criar e agregar valor pela análise de seus processos, procedimentos e acesso à informação necessária para atingir as estratégias do negócio.

O Balanced Scorecard fornece às organizações uma visão compreensível e abrangente do negócio, focalizando os esforços de gestão, controle e melhoria ao definir um grupo de medidas que controlem as atividades mais críticas dentro da organização. Traduz para cada perspectiva, a missão da organização em fatores que levem ao sucesso. É algo mais do que uma simples coleção de medidas. Assim se preparada apropriadamente, fornece algo indispensável para o sucesso, “união e propósito”, o qual garante que as medidas estejam direcionadas para a realização de uma estratégia unificada. A figura 8 representa a essência do BSC de KAPLAN e NORTON:

Figura 8 – Balanced Scorecard



Fonte: KAPLAN e NORTON, 1997.

Um Balanced Scorecard adequado, incorpora um mix de medidas de outcome (resultados) e output (saídas de processos) que indicam se os objetivos estão sendo atingidos e se as estratégias estão sendo implementadas com sucesso. Toda medida escolhida pelo BSC deve ser um elemento dentro de uma cadeia de relações “causa efeito” que comunique o significado da estratégia para toda a organização.

3. MATERIAIS E MÉTODOS

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

3.1.1 Introdução

De acordo com GIL (2000), a dissertação de mestrado deve evidenciar conhecimento da literatura existente e a capacidade de investigação do candidato, podendo ser delineada de inúmeras maneiras, desde que elaborada com rigor lógico e técnico.

Segundo o mesmo autor, (1991, p.70), “o delineamento refere-se ao planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, envolvendo tanto a sua diagramação, quanto a previsão de análise”, ou seja compreende ao planejamento em si da pesquisa.

3.1.2 Tipologia de pesquisa

O presente estudo, será segmentada em duas partes: pesquisas em fontes secundárias – bibliográfica - e estudo de caso. Sendo assim, inicialmente, foi necessário realizar uma ampla pesquisa bibliográfica, objetivando conhecer com profundidade o tema em estudo. Este levantamento bibliográfico constitui uma contribuição para um melhor conhecimento da relevância dos sistema de custeio ABC no controle organizacional de uma organização (especialmente hospitalar). Foram utilizados livros, jornais, revistas e Internet para pesquisa nesta fase, buscando subsidio para caracterizar o ABC como fator essencial o do processo de desenvolvimento no ambiente competitivo atual.

O caminho de investigação escolhido para identificar o impacto da implantação do sistema ABC no sistema de controle organizacional da Casa de Saúde Santa Maria foi o “estudo de caso”, devido a natureza do próprio objeto de pesquisa (sistema ABC) e das suas relações com múltiplos componentes da realidade organizacional (sistemas de

controle: sistema de controle operacional, sistema de controle estratégico, sistema de controle de desempenho etc.).

O estudo de caso é uma modalidade de pesquisa amplamente utilizada, justificando-se pelo fato de que em muitas circunstâncias, constitui a modalidade de pesquisa mais adequada aos objetivos pretendidos. De acordo com GIL (2000), o estudo de caso serve a diferentes propósitos, tais como:

- explorar situações da vida real cujos limites não são claramente definidos;
- preservar o caráter unitário do objeto estudado;
- descrever a situação do contexto em que está sendo feita determinada investigação;
- explicar as variáveis causais de determinado fenômeno em situações muito complexas que não possibilitam a utilização de levantamentos e experimentos.

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. O delineamento deste estudo é a análise com avaliação longitudinal da organização, (que conforme RICHARDSON, 1989, é aquela onde os dados são coletados em um ponto no tempo, incluindo alguma mudança no tempo – estudo de dados passados), objetivando verificar o Sistema de Controle (Controle de Desempenho, Controle Estratégico, Controle Operacional) CASA DE SAÚDE SANTA MARIA S.A, antes da implantação do Sistema ABC e depois da sua implantação, desenvolvendo esforços no sentido de encontrar e explicar a relação existente entre as possíveis mudanças nos Sistemas de Controle citados e a implantação do Sistema ABC.

Numa primeira etapa, buscou-se a identificação do contexto organizacional da empresa, procedendo a uma descrição dos aspectos que configuram a implantação da metodologia ABC. Os dados primários foram coletados por meio dos seguintes recursos:

- Pesquisa documental: com acesso a documentos da instituição que trouxessem certo subsídio às análises propostas, tais como: documentos que marcam a retrospectiva

histórica, o Plano Estratégico da organização, Balancetes e alguns Demonstrativos Financeiros.

- Aplicação de questionário: objetivando explicitar a caracterização da empresa, a estratégia de implantação do Sistema ABC e as alterações nos Sistemas de Controle. Para tanto, foram definidos dois questionários, conforme segue:

- Questionário 1: características da implantação do Sistema ABC, na Casa de Saúde (Anexo 1).

- Questionário 2: Identificação dos Sistemas de Controle antes e depois da implantação da metodologia ABC (Anexo 2).

Segundo LAKATOS e MARCONI (1993, p.174):

“a característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias”. Afirmam ainda que, “questionário é um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador”.

3.1.3 Variáveis

Conforme RICHARDSON, (1989), o termo variável é um conceito e, como conceito, é um substantivo que representa classes de objetos. Apresentam duas características fundamentais: a) são aspectos observáveis de um fenômeno; b) devem apresentar variações ou diferenças em relação ao mesmo ou outros fenômenos. As variáveis que se evidenciam no problema de pesquisa definido anteriormente são:

- Variáveis independentes, que segundo RICHARDSON (1989, p.75) “são aquelas que afetam outras variáveis, mas não precisam estar relacionadas entre elas”. No presente estudo, o Sistema ABC, representa esta variável.
- Variáveis dependentes, que são aquelas “afetadas ou explicadas pelas variáveis independentes. Isto é, variação de acordo com as mudanças nas variáveis independentes” RICHARDSON (1989, p.75). O Sistema de Controle - controle

estratégico, controle de desempenho, controle do operacional - representam as variáveis dependentes, no presente estudo.

Ao concluir-se o delineamento preliminar da revisão da literatura, referente à controle de gestão e metodologia ABC e descrever a metodologia empregada na pesquisa, o capítulo seguinte traz o resultado e a discussão dos dados.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

No presente capítulo serão apresentados, os dados referentes ao histórico da empresa - CASA DE SAÚDE SANTA MARIA S.A. e, do seu contexto organizacional, destacando-se os motivos que influenciaram a organização a tomar a decisão de implantar o Sistema ABC. Na sequência destaca-se o processo de implantação e, os dados referentes ao Sistema de Controle (Estratégico, de Desempenho e Operacional) de 1998, antes, da implantação do ABC, e a partir de 2001, depois do início de sua implantação.

4.1 CASA DE SAÚDE SANTA MARIA S.A.

A Casa de Saúde Santa Maria S.A. - CSSM - foi fundada em 1957 como uma sociedade por cotas limitadas. Em 1968 ela transformou-se em Sociedade Anônima com elevação de seu capital social detido em sua totalidade, por um conjunto de 20 médicos da própria região. Posteriormente, foram feitos aumentos de capital e a inclusão de novos acionistas, com parcelas muito pequenas de participação acionária. Com o aumento do capital social e a reformulação estatutária ao longo de sua existência, a Casa de Saúde Santa Maria S.A. – CSSM do município de Colatina região Norte do Espírito Santo em que está localizada foi criado o Conselho de Administração formado por 5 (Cinco) membros.

Ao longo de sua existência a CSSM desempenhou com eficácia as suas finalidades constituídas, tornando-se uma referência no atendimento médico-hospitalar do município de Colatina e região em que está localizada. Apresenta como missão: “Oferecer a seus Pacientes um serviço com Qualidade, tendo os melhores profissionais da Região, atendendo 24 Horas diárias, a fim de garantir a preservação da vida”.

Com o intuito de adequar as instalações e o número de leitos perante uma crescente demanda cotidiana, a Diretoria da CSSM procurou fazer aquisições de terrenos

contíguos ao edifício preexistente, procedeu reformas e ampliações e constantes aquisições de equipamentos hospitalares.

Para tais melhoramentos utilizou-se predominantemente de recursos próprios, fazendo a reinversão de disponibilidades líquidas.

Até 1995, a CSSM foi uma unidade credenciada do SUS, que era responsável por grande parcela das internações diárias.

Em Junho/1995 a Diretoria Executiva da empresa decidiu pelo seu descredenciamento do SUS, em face das crescentes dificuldades que tal relação vinha acarretando para a estrutura financeira empresarial.

Partiu-se, então, para uma profunda reestruturação operacional e gerencial do Hospital.

De meados de 1995 em diante a CSSM voltou-se para reequipar por completo sua estrutura hospitalar, adquirindo equipamentos de última geração para a instalação de um Centro de Diagnóstico por Imagem- C.D.I.

Esta nova etapa da empresa foi viabilizada a partir de uma decisão tomada pelo Conselho de Administração, após uma madura avaliação da empresa e do contexto regional em que esta se situava.

Para sustentar a estratégia projetada fazia-se necessário ampliar o número de atendimentos derivados de convênios, planos de saúde e de particulares. Atualmente, o percentual de internações por convênio está atingindo 60% do total.

Por outro lado, para corresponder aos acréscimos/diversificação de demanda a CSSM procurou ampliar e aperfeiçoar os serviços prestados.

No período mais recente (1997 e início de 1998) houve a aquisição de equipamentos hospitalares para a modernização do CDI, colocando a empresa em posição de destaque regional e estadual.

Assim, foram adquiridos um Tomógrafo Computadorizado, Mamógrafo, Arco Cirúrgico, um Aparelho de Ultrason com Doppler Colorido, um Aparelho de RX de 800

MA (mil amperes) e um Densiomêtro. Simultaneamente, a CSSM deu prioridade à modernização de seu Centro de Hemodiálise, com modernos Rins Artificiais.

Os investimentos realizados no decorrer dos últimos 4 (quatro anos) foram suportados em grande parte por recursos próprios, utilizando-se da reinversão de disponibilidades geradas internamente.

Os equipamentos mais complexos, de maior valor e importados, foram financiados parte pelas empresas fabricantes e parte pelo FINAME.

Simultaneamente a este esforço de aprimoramento tecnológico feito prioritariamente com a reinversão de disponibilidades próprias a Diretoria da CSSM tem valorizado as possibilidades de aumentos de seu capital social, de forma a preparar a empresa para novos investimentos futuros.

Esses aumentos tem ocorrido com a elevação da participação acionária dos sócios já existentes e com o ingresso de novos acionistas. Há uma previsão de uma nova integralização de capital da ordem de R\$ 160 mil, atingindo a totalidade do Capital Social autorizado, o que significa maior flexibilidade no fluxo de caixa com capital de giro e maior número de profissionais envolvidos com a empresa e preocupados com o seu fortalecimento financeiro.

4.1.1 Situação atual da organização

A Casa de Saúde Santa Maria S/A atualmente, conta com 111 funcionários envolvidos no atendimento aos pacientes. A média mensal de atendimento é a seguinte:

- Internações - 187;
- Cirurgias - 96;
- Consultas - 980;
- Exames de Laboratório - 3817;
- Exames de Diagnóstico por Imagem - 1530;

- Endoscopia Digestiva - 50;
- Sessões de Hemodiálise - 506;

A Casa de Saúde Santa Maria S/A, funcionando há 31 anos em Colatina, encerrou 1.999 com grandes investimentos na área de Tecnologia e Equipamentos, dentre eles o Serviço de Vídeo Endoscopia Digestiva. A Unidade de Endoscopia utiliza aparelho de vídeo endoscopia que reproduz imagens de alta resolução registradas em fotografia e vídeo. Com isso, pode-se diagnosticar lesões malignas precoces.

O ano 2.000 findou-se com mais uma grande conquista para todo o Norte do Estado: no dia 25 de setembro foi realizada, na Casa de Saúde Santa Maria, a primeira Cirurgia Cardíaca.

Além das conquistas acima citadas, oferecemos ainda, outros serviços abaixo relacionados:

- Um moderno Centro de Diagnóstico por Imagem onde realizamos exames de Tomografia Computadorizada, Mamografia, Radiologia Simples e Contrastada, Ultra-sonografia com Doppler Colorido e Densitometria.
- Laboratório de Análises Clínicas e Banco de Sangue;
- Pronto Socorro Adulto e Infantil, com plantonista 24 horas;
- Centro Cirúrgico equipado com Intensificador de Imagem;
- Serviço de Vídeo Laparoscopia;
- Serviço de Artroscopia;
- Unidade de Tratamento Intensivo, com plantonista 24 horas;
- Unidade de Internação;
- Serviço de Hemodiálise;

O corpo clínico, da organização é composto por profissionais de diversas especialidades.

Dentre as especialidades pode-se citar:

- Anestesiologia;
- Angiologia;
- Cardiologia;
- Uteísta
- Cirurgia Geral;
- Cirurgia Plástico;
- Cirurgia Vascular;
- Clínico Geral;
- Endocrinologia
- Cirúrgia Cardíaca

- Ginecologia e Obstetricia;
- Nefrologia;
- Ortopedia e Traumatologia;
- Otorrinolaringologia;
- Pediatra;
- Radiologia;
- Ultra-sonografista;
- Gastroenterologista.

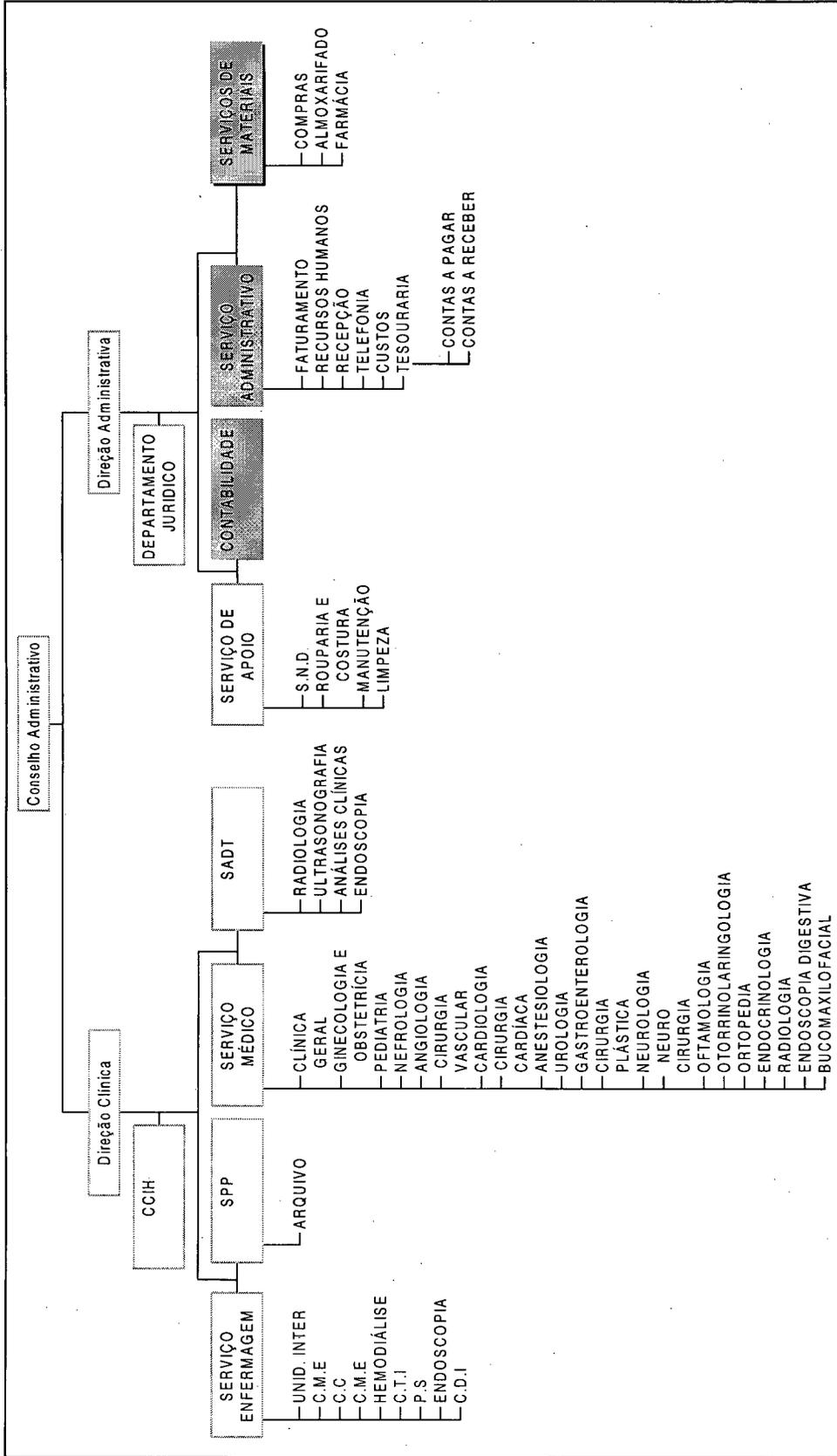
4.1.2 Novos Investimentos

Em 29 de Maio de 2001, saiu financiamento do BNDS (Banco Nacional de Desenvolvimento Social) para que fosse realizada uma reforma física externa e construção de 07 apartamentos de luxo e ampla reforma em todas as alas da CSSM, investimento no total de 500.000,00. Após este investimento a Casa de Saúde que já oferecia os melhores serviços do Norte do Estado passará oferecer a melhor hotelaria. É a única Casa de Saúde particular da região que oferece plantonista Clínico, Pediatra e Uteísta (médico especialista em terapia intensiva ou seja UTI) 24 horas, conta com 125 funcionários e 60 médicos no Corpo Clínico. Tem atuante as Comissão de Controle de Infecção, e de Ética Médica. Todos estes serviços a diferenciam-na, dos demais serviços de saúde da região.

4.1.3 Organograma da Casa de Saúde Santa Maria

O organograma apresenta a estrutura da CSSM. Os departamentos destacados em azul no organograma referem-se aos órgãos integrantes da amostra, pesquisada no presente estudo. Esses departamentos foram escolhidos, por serem os que mais se envolveram com a implantação do Sistema ABC, tomando a iniciativa de buscar mais informações e esclarecer dúvidas junto a equipe responsável pela implantação.

Figura 09 - Organograma Casa de Saúde Santa Maria - 2001



Legenda(Azul) Depart.aplic.no ABC

4.2 IDENTIFICAÇÃO DO CONTEXTO ORGANIZACIONAL DA CASA DE SAÚDE SANTA MARIA S.A.

A CSSM trabalhava com baixo grau de procedimentos formalizados, sendo assim, passou a preocupar-se com a questão da competitividade, compreendida como a capacidade de conquistar e manter vantagens competitivas que permitam enfrentar a concorrência (NAKAGAWA, 1994), desenvolvendo, assim, esforços no sentido de melhorar o gerenciamento das suas atividades e conseqüentemente a sua posição competitiva.

Num ambiente de negócios aberto e competitivo, marca dos tempos atuais, as empresas são submetidas a uma pressão cada vez maior para inovar e melhorar a eficiência e os resultados operacionais. Isso exige aperfeiçoamento contínuo de suas estruturas internas e constantes adaptações às novas demandas do mercado. Os métodos convencionais de gestão e apuração de custos apresentam limitações sensíveis, quando utilizados para dimensionar recursos e fatores, principalmente porque baseiam-se em medidas financeiras. Fatores como qualidade, satisfação do cliente, flexibilidade, etc., não são considerados nas variáveis convencionais. Por isso, a empresa deve compatibilizar visão estratégica e ação gerencial; oferecer produtos e serviços de acordo com as necessidades específicas de cada grupo de clientes; e adequar preços combinando custo e valor, isto é, utilizando o custo para definir pisos de preço e, adequando os preços ao valor constatado pelos clientes.

Seguindo essa filosofia, o departamento de contabilidade passou a pesquisar formas de atender as suas necessidades de orçamentação, definindo que para ter um bom sistema de orçamentação seria fundamental o desenvolvimento de um bom sistema de custos, que apontasse com precisão o realizado e um bom planejamento estratégico, que estimasse o nível de receita esperado - dois sistemas deficientes na CSSM. Decidiu-se então pelo melhoramento do planejamento estratégico da organização e desenvolvimento de um sistema de custos que atendesse as necessidades de informações mais precisas por parte da mesma.

O planejamento estratégico teria o objetivo de promover uma mudança comportamental por meio da elaboração de planos de ação calcados numa aprofundada análise externa e interna da empresa, caminhando-se assim para programas de qualidade (TQM - Total Quality Management) e mudanças na área de informática, entre outros. Estas novas técnicas gerenciais buscam manter as organizações em um cenário de constante mudança, desenvolvendo sistemas administrativos eficientemente ágeis e suficientemente fortes para os padrões estabelecidos pela nova formação econômica da sociedade.

A ênfase inicial foi dada ao desenvolvimento do sistema de custos. O sistema em uso (absorção) não estava atendendo adequadamente as necessidades da CSSM, uma vez que, o percentual de custos indiretos (*overhead*) era significativo, o que acabava provocando grandes distorções no custo final do serviço. Sendo assim os técnicos da CSSM, iniciaram um processo de busca de um sistema de custos que atendesse as suas necessidades, desenvolvendo para isso pesquisas na literatura disponível sobre o assunto e contatos com empresas de consultorias. Após esses esforços a organização, em janeiro de 1999, tomou a decisão de implantar o ABC. Uma das importantes razões da crescente utilização e necessidade de uso do ABC é, justamente, o aumento dos gastos de “overhead” das empresas que nos últimos anos tem se tornado muito significativo. (COOPER e KAPLAN, 1998).

4.3 PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DO ABC

O tempo decorrido entre a decisão de se implantar o ABC e o início efetivo da implantação foi de dois anos. Nesse período foram realizados alguns preparativos considerados fundamentais para o sucesso do processo de implantação, como a conscientização da alta administração – com o objetivo de conquistar uma legitimidade para o Sistema ABC, visando garantir apoio nos momentos de dificuldades que certamente acabam surgindo – e o treinamento da equipe, tanto internamente quanto fora da empresa.

Inicialmente, foram consultadas, várias empresas de consultoria. Para cada uma foi apresentado o problema (implantar ou não o ABC) e solicitada uma sugestão de solução. A empresa, na expectativa de ser contratada, apresentava informações e exemplos de outras empresas que haviam implantado o ABC, a metodologia utilizada, dificuldades enfrentadas e resultados obtidos – era como se fosse uma consultoria gratuita. Com a definição da empresa que prestaria a consultoria, passou-se a negociação das cláusulas do contrato. Uma das preocupações era de que houvesse a transferência *know-how*, aprendizado sobre o software, treinamento para o pessoal técnico, já que “todos querem vender o ABC, mas ninguém quer ensinar como implantá-lo”. Para garantir essa transferência exigiu-se da empresa, em cláusula contratual, que a equipe interna recebesse as informações de todas as fases da implantação e acompanhasse todos os passos do processo.

4.3.1 Fases de implantação

O ABC esta em fase de implantação na Casa de Saúde Santa Maria S.A.. Hoje considera-se que esteja em torno de 30% implantado. As fases de implantação, assim como a literatura específica, podem ser diferentes de empresa para empresa, dependendo da realidade de cada uma e de alguns fatores, como o nível de informações desejadas. As fases de implantação na CSSM compreenderam cinco etapas descritas a seguir:

1. Legitimação do Sistema

Após os estudos, pesquisas e visitas realizadas a equipe responsável preparou, cuidadosamente, uma apresentação do projeto para a Diretoria da empresa, com o objetivo de conquistar o apoio total para o projeto, fator fundamental para o sucesso da implantação da metodologia, uma vez que toda a organização seria afetada.

No entanto, manteve-se sempre, uma postura realista sobre a metodologia, não a tratando como uma ferramenta “milagrosa” capaz de resolver todos os problemas da

empresa, mais sim como um modelo de custos gerador de informações mais precisas e um facilitador para novos processos (reengenharia, qualidade total etc.).

A Diretoria aprovou o projeto integralmente, garantindo todo o apoio necessário a equipe designada para a implantação do Sistema. A mesma apresentação foi levada aos demais níveis da organização. Foram realizadas várias reuniões com gerentes de todas as áreas da Casa de Saúde.

2. Identificação dos recursos existentes

Envolveu a seleção das principais contas de custo. Nesta fase buscou-se criar uma fonte de dados que fornecesse a quantidade de recursos consumidos pela empresa, tais como custo com o consumo de água, luz, salários, instalações, equipamentos. Isto fez com que a organização repensasse alguns sistemas de controle que melhorassem essas informações, dentre eles os controles contábeis, apontamentos de mão-de-obra e medidores de consumo de energia mais eficientes.

3. Identificação dos veículos de custo (atividades básicas)

No método ABC, assume-se como pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos serviços que fabrica. Os produtos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricar e/ou comercializa-los e, como forma de se atender as necessidades, expectativas e anseios dos clientes. Da mesma forma, pode-se estender este conceito às empresas prestadoras de serviços (NAKAGAWA 1994, p.39). Sendo assim, inicialmente foi escolhida uma área da empresa para iniciar o projeto; após analisados os resultados obtidos nessa área, passou-se para as demais. A equipe procurou usar o bom senso na hora de abrir uma atividade, para não chegar a um número excessivo, o que poderia dificultar a implantação..

O envolvimento de todos, foi fundamental para o sucesso do levantamento de atividades, uma vez que, as informações utilizadas na identificação das atividades foi fornecida pelos próprios funcionários, o que garante maior confiabilidade.

4. A ligação dos recursos principais às atividades básicas

Envolve a definição de caminhos críticos até a realização de determinados procedimentos. Uma vez levantados os recursos consumidos pela empresa, foram identificados os direcionadores que direcionam esses recursos para as diversas atividades mapeadas.

Os direcionadores de custos das atividades para os serviços ou objetos de custos foram negociados com os executantes das atividades. A dificuldade no processo de definição destes drivers foi grande, uma vez que existem possíveis drivers que analisam itens de consumo semanal e outros de consumo até semestral. Houve pontos técnicos que exigiram muita discussão até que se definisse o melhor driver. O processo de negociação permaneceu aberto, ou seja, quando o responsável pela atividade constatava que o driver definido não expressava a realidade do consumo da atividade por parte do objeto ou objeto de custos esse era previsto, podendo ser confirmado ou definido outro direcionador mais adequado para a atividade.

Constatou-se uma preocupação no sentido de identificar o direcionador que representasse a causa da existência do consumo da atividade, ou seja, a causa do custo. Uma dificuldade que se apresentou nessa fase foi a necessidade da implementação de novos controles para tornar possível a mensuração dos direcionadores.

5. Alocação dos custos das atividades para os objetivos de custos

Nessa fase foram definidos os objetos de custos, que recebiam os custos das atividades levantadas, através dos drivers definidos para cada atividade. Buscava-se responder a seguinte questão: para quê o recurso foi gasto?

Em muitos casos, somente após a definição desta fase, é que foi possível avaliar se os direcionadores escolhidos eram ou não os mais adequados. Algumas surpresas

surgiram, principalmente com relação a mudança de posição de alguns serviços, que antes do ABC eram considerados rentáveis, mas se mostraram deficientes, e vice-versa, o que comprovou a capacidade que o ABC possui de produzir informações de custos mais precisas.

A fase de análise dos dados gerados e definição de indicadores de desempenho para as atividades, bem como a classificação das atividades (se agrega valor, se não agrega etc.), foram deixadas para outra etapa do projeto, pois a equipe considerou necessário divulgar as informações e dados gerados para toda a organização, em primeiro lugar, com o objetivo de tornar a saída do Sistema conhecida e provocar os ajustes necessários.

4.3.2 Dificuldades enfrentadas no processo de implantação do ABC

Uma das principais dificuldades enfrentadas pela Casa de Saúde, nesta fase de implantação do Sistema ABC é encontrar um software apropriado que possa “ler” os dados de outros sistemas e alimente o Sistema ABC, rodando relatórios numa periodicidade mensal. A CSSM, optou pelo Oros ABC (ABC Technologies, USA - Plataforma Windows, Distribuído no Brasil pela IBM), com algumas adaptações. A estratégia adotada para garantir o aprendizado do *software* foi a realização, por parte do fornecedor, de treinamentos para toda a equipe, além de assistência total quando necessário, objetivando explorar todo o potencial oferecido pelo mesmo.

Outra, decorrente do uso da informática foi o desnível no conhecimento dessa tecnologia por parte das diversas áreas da empresa, ou seja, falta de pessoal especializado. Enquanto alguns departamentos já estavam familiarizados com o ambiente Windows e seus principais programas, outros ainda não. Então foi necessário disseminar a nova geração de computadores na organização (micros 486 e Pentium) e treinar os funcionários. Outra dificuldade apresentada, mas perfeitamente tratável, foi a falta de engajamento de alguns funcionários, o que é normal aparecer frente a mudanças estruturais nas organizações. Porém, isso pode ser contornado através de uma negociação junto às áreas, com a finalidade de proceder a alguns ajustes, principalmente na definição dos direcionadores

A necessidade de novos controles também pode ser considerada como uma dificuldade administrativa significativa da fase de implantação da metodologia. Essa dificuldade surgiu em parte pela deficiência do Sistema de informação da empresa e pela exigência do próprio Sistema ABC, na medida em que a organização passa a visualizar relações (atividades e direcionamento) que antes passavam despercebidas, mas que necessitam ser controladas para que a informação gerada possa ter qualidade.

Outros problemas, como o domínio da metodologia e do desenho do ABC, foram facilmente resolvidos, pois foi exigência contratual com a consultoria a transferência de know-how através de treinamentos, por exemplo.

No entanto, torna-se importante destacar que a principal dificuldade do sistema ABC não está especificamente no seu processo de implantação, mas sim na sua continuidade. A sua sustentabilidade ao longo do tempo é a grande ameaça ao sucesso do método. O ABC é um sistema que exige um monitoramento constante de todas as atividades e de suas relações com os produtos/serviços, e esta é a fase que a empresa está tentando superar. Sendo assim, é necessário garantir que a organização, na figura de seus colaboradores, continue motivada a fornecer as informações de forma correta e precisa, pois do contrário o ABC não possui benefícios.

4.3.3 Expectativas iniciais

As expectativas que havia antes de se iniciar a implantação eram de que o ABC pudesse melhorar as informações de custos, servindo de base para o processo de tomada de decisão, difundir a idéia de custos por toda a organização, possibilitou um gerenciamento mais adequado dos custos e melhor alicerçar as decisões gerenciais embasando-as em informações mais concretas de custos. As expectativas atuais aumentaram em relação as iniciais, uma vez que o ABC, além de comprovar que é capaz de melhorar as informações e custos, possibilitou gerenciamento mais adequado e atendimento as necessidades orçamentarias, provando ser capaz de identificar atividades que agregam e não agregam valor, possibilitando o planejamento por atividades e outras aplicações ainda não exploradas plenamente pela Casa de Saúde, visto que a metodologia ainda não está totalmente implantada.

4.3.4 Vantagens da adoção do ABC

Através da implantação do ABC foi possível a geração de inúmeros relatórios que revelam informações sobre a composição dos custos de cada atividade mapeada pelo sistema, sendo possível, para cada serviço identificar todas as atividades consumidas e o percentual de cada atividade no custo deste, fornecendo assim, informações mais precisas para tomada de decisões, na organização como um todo.

A análise que causou maior impacto entre os departamentos foi a identificação do nível de ociosidade de cada departamento, num determinado mês, o que provocou um esforço por parte de todos no sentido de destinar esse tempo no melhoramento das atividades realizadas. As análises oferecidas pelo ABC contribuíram também para um acompanhamento de custos que pudesse analisar as reduções, resultantes da introdução de modernização e melhoria na qualidade dos serviços. A meta do ABC é desenvolver melhor entendimento dos fatores que causam os custos indiretos.

4.4 VARIÁVEIS DO CONTROLE ORGANIZACIONAL

Os dados apresentados a seguir representam a constatação com base nas entrevistas para cada variável do controle organizacional, considerando dois momentos distintos – o ano de 1998 (antes da implantação do ABC) e o ano de 2001 (depois da implantação do ABC). Foram analisadas sucintamente, variáveis do Controle Estratégico, de Desempenho e Operacional.

4.4.1 Controle Estratégico

Conhecimento da Estrutura de Custo dos Serviços na Definição dos Objetivos – CSSM/2001

ANTES DO ABC	DEPOIS DO ABC
- Tinha importância média;	- É o fator mais relevante

Fonte: A autora, 2001

Conhecer o custo dos serviços ajuda o planejamento e o orçamento. Cada unidade organizacional é analisada para se determinar as atividades atuais e o custo por atividade. Esta informação representa o nível atual do serviço. O impacto de mudanças no nível de serviço no orçamento é facilmente identificado. Após a sua implantação essa informação passou a ser o fator mais relevante no processo de definição dos objetivos da Casa de Saúde. Apenas o departamento contábil utilizava, antes do ABC, as informações de custos como um fator importante, exatamente pelo fato de ser uma das poucas áreas da empresa que tinha acesso e utilizavam os números gerados pelo sistema de custeio até então aplicado.

A implantação do ABC fez com que as informações de custos dos serviços passassem a fazer parte do dia-a-dia dos departamentos, influenciando as decisões tomadas por estes. Com o levantamento das atividades e dos direcionadores, cada departamento passou a visualizar qual a sua participação na estrutura e custos de todos os serviços da Casa de Saúde, ou seja, qual a sua contribuição para que um determinado serviço seja mais ou menos rentável para a empresa, o que antes era impossível.

O ABC permitiu o acompanhamento e a verificação quanto ao atingimento dos objetivos e metas traçadas, possibilitando identificar onde houve falhas.. Isso vai ao encontro da necessidade que a organização tem de tornar os objetivos compatíveis com os sistemas de processamento de informações atualmente existentes na empresa.

O ABC proporciona uma visão valiosa da causa dos custos que permite à administração tomar a iniciativa para eliminar ou minimizar estes custos Isso vai ao encontro da necessidade que a empresa tem de tornar os objetivos compatíveis com os sistemas de processamento de informações atualmente existentes na mesma. A CSSM, como qualquer empresa, possui como objetivo primordial, a maximização do retorno dos recursos utilizados. Sendo assim, o ABC é atualmente uma das principais ferramentas no controle da consecução desse objetivo, afetando toda a organização, na medida em que representa um dos instrumentos de medida na definição de regras de decisão do que fazer, quando, e do resultado obtido, permitindo a comparação entre o previsto e o realizado.

Crêterios para Distribui o de Recursos entre os Departamentos – CSSM/2001

ANTES DO ABC	DEPOIS DO ABC
- baseado, parcialmente na informa�o de custos;	- totalmente baseado na informa�o de custos;

Fonte: A autora, 2001.

O resultado obtido, revela que as informa es de custos, tinham uma influencia média nos critérios para distribui o dos recursos orçamentários entre os departamentos antes da implanta o do ABC, haja vista que a empresa estava insatisfeita com as informa es para um gerenciamento mais moderno. A própria equipe da contabilidade iniciou o processo de busca de um novo sistema de custos após a solicita o inicial de um sistema orçamentário. Isto revela a insatisfa o da empresa com a falta de critérios claros e específicos para a distribui o dos recursos orçamentários entre os diversos departamentos. A equipe constatou que o ABC proporciona as informa es necessárias para adquirir, fornecer e manter apenas os recursos necessários   realiza o das atividades que serão solicitadas no futuro.

. Cada unidade da empresa   analisada para se determinarem as atividades atuais e o custo unitário da atividade. Esta informa o representa o nível atual de serviço. Desta forma, o impacto no orçamento das mudanças no nível de serviço pode ser identificado.

Ao desenvolver um orçamento baseado em ABC, estima-se os custos das atividades adequadas e os índices geradores de custos com base nos custos reais e orçados e na capacidade dos recursos fornecidos (orçados). A CSSM ainda não está elaborando o orçamento baseado no Sistema ABC, visto que o metodologia está em fase de implanta o, desde janeiro 1999, porém este   o próximo passo a ser dado no processo de otimiza o das aplica es do ABC. Apesar disso, as informa es geradas pelo Sistema já estão sendo utilizadas como critérios que auxiliam o processo de tomada de decisão, no momento da distribui o dos recursos.

O ABC é capaz de avaliar a quantidade de recursos consumidos por um determinado departamento, através do acompanhamento das atividades executadas pelo mesmo e, dos fatores que direcionam os custos. A grande dificuldade das organizações com relação aos critérios para distribuição dos recursos orçamentários é a falta de planejamento, prevalecendo o critério histórico, ou seja, com base no consumo de recursos do departamento nos exercícios anteriores é feita a previsão orçamentária para o próximo exercício, com acréscimo ou cortes, de acordo com a situação da empresa. Esse procedimento acaba provocando algumas distorções e limitando, muitas vezes, as ações dos administradores, pois num cenário de constantes mudanças em que as empresas estão inseridas, as atividades dos departamentos podem ter alterada a sua estrutura de consumo de recursos, uma vez que são as atividades que consomem recursos numa organização.

Pontos de Análise de Posicionamento Competitivo – CSSM/2001

ANTES DO ABC	DEPOIS DO ABC
- Resultado de faturamento;	- A informação dos custos dos serviços;
- Qualidade dos serviços em sintonia com o mercado;	- Qualidade nos serviços reconhecidos pelos pacientes (clientes);

Fonte: A autora, 2001.

Constata-se que a implantação do ABC modificou os critérios da posição competitiva da CSSM. Anteriormente a implantação, as informações dos custos dos serviços, não era fator passível de consideração, sendo que, a definição da posição competitiva que a CSSM ocupava no mercado de atuação, era baseada no resultado de faturamento desta e na qualidade dos serviços em sintonia com o mercado.

Salienta-se que, a preocupação constante com o mercado, visando constatar a prática de preços competitivos, sugeriram em função da implantação do Sistema ABC, evidenciando uma nova realidade, levando a CSSM a reconsiderar a sua análise da

posição competitiva e desenvolver esforços no sentido de compreender o seu ambiente externo e o modo de adaptar-se a esse ambiente, promovendo cada vez mais a melhoria competitiva.

É sabido que, o ABC tem papel essencial como disseminador da informação de custos por toda a empresa. Com a implantação do ABC a partir de janeiro de 2001, a CSSM, aperfeiçoou e ampliou seus critérios de avaliação competitiva. A informação de custos passou a ser fator primordial, em virtude da credibilidade e conhecimento que proporciona.

As informações quanto opinião a cerca da qualidade nos serviços reconhecidos pelos pacientes (clientes), também passaram a ter maior importância.

Um aspecto que não aparece como critério, explicitamente, mas que é a causa implícita a utilização dos novos critérios de definição da posição competitiva, é a velocidade do aperfeiçoamento do aprendizado organizacional, proporcionado pelo ABC, na medida em que ele auxilia no processo de visualização da organização, ou seja, torna transparentes as relações da organização.

O aprendizado gerado pelo ABC proporciona o conhecimento necessário que possibilita a aplicação de medidas de redução de custos e análise de investimentos que conduzam realmente a organização para a melhoria do seu desempenho e, ainda, a comparação com os concorrentes, identificando qual a sua posição competitiva com maior segurança.

4.4.2 Controle de Desempenho

A caracterização do impacto da implantação do sistema ABC no Controle do Desempenho foi realizada com base na análise dos critérios para a definição dos padrões de desempenho das atividades de cada departamento pesquisado e dos métodos utilizados para a mensuração dos resultados.

Crêterios Adotados para Medidao dos Resultados– CSSM/2001

ANTES DO ABC	DEPOIS DO ABC
- Avaliaao do conselho administrativo;	- Avaliaao pelo cliente externo (paciente) e cliente interno (funcionarios);
- Indices de produtividade;	- Informaaao detalhada do custo por atividade;

Fonte: A autora, 2001.

Analisando o quadro anterior constata-se que antes da implantaao do Sistema ABC, para medir os resultados, eram utilizados apenas os indices de produtividade, juntamente com avaliaoes simplistas do número de erros cometidos nas tarefas do departamento, feitas pelo conselho administrativo. Após a implantaao do ABC a informaao de custos, bem como o esforao para a reduao dos custos das atividades e, conseqentemente, dos serviaos, surgem como os principais cr terios para a definiao dos padrões de desempenho dos departamentos e de suas atividades. As medidas de desempenho devem estar sintonizadas com a estratgia da empresa e, assim refletir seus objetivos e prioridades, pois cada uma   simplesmente um atributo diferente de uma atividade. A avaliaao dos clientes internos e externos também passam a ser fator de grande importância para a empresa. Não existia, antes do ABC, a preocupaao com as atividades desenvolvidas, muito menos como seu desempenho. O conceito de atividade disseminado na organizaao pelo Sistema ABC provocou uma melhor visualizaao de todas as aoes realizadas pelos departamentos, assim como da relaao com os custos dos serviaos gerados pela empresa.

O custo das atividades fornecem   administraao as informaoes necessárias para determinar um custo correto de serviaio. Melhorar o processo do negócio, eliminar atividades que não agregam valor. Identificar os geradores de custo, planejar as operaoes e estabelecer as estratgias do negócio. Alguns cuidados devem ser tomados no processo de melhoria do desempenho das atividades, utilizando a informaao de custos como padrão de desempenho. Um deles   o limite de reduao de custos que cada atividade apresenta, pois a diminuao no consumo de recursos por parte de uma atividade deve acontecer até o ponto em que não prejudique a sua realizaao

Preceitos para Definição dos Indicadores de Desempenho – CSSM/2001

ANTES DO ABC	DEPOS DO ABC
- Não adotavam preceitos nenhum;	- Preocupação com a qualidade dos serviços;
	- Noção dos custos de cada atividade desenvolvida;

Fonte: A autora, 2001.

Analisando o quadro anterior, constata-se a dificuldade dos departamentos em mensurar os resultados obtidos antes da implantação do ABC. Não adotavam critério alguma para definir indicadores de desempenho. A avaliação ou era realizada por uma unidade administrativa superior, ou pelos clientes, e mesmo assim de forma geral, sem aprofundamento, ou simplesmente não existia qualquer tipo de mensuração dos resultados.

Com a implantação do Sistema foi possível a definição de metas claras que cada departamento deveria atingir, estabelecidas pelos próprios gerentes, uma vez que estes passaram a receber os relatórios da estrutura de custos dos serviços, podendo, assim, analisar o desempenho de sua atividades em função da participação nessa estrutura de custos. Metas de diminuição da responsabilidade dos custos de determinados serviços passaram a ser definidas e perseguidas.

4.4.3 Controle Operacional

A avaliação do impacto da implantação do Sistema ABC no Controle Operacional foi realizada através da verificação das mudanças ocorridas no conhecimento de todas as rotinas dos departamentos, nos métodos utilizados para o mapeamento dos processos (produtivos e administrativos) e no processo de racionalização das atividades após a implantação do ABC.

Conhecimento Completo de todas as Rotinas de cada Departamento - CSSM/2001

ANTES DO ABC	DEPOS DO ABC
- Existia um conhecimento parcial	- Existe um conhecimento completo,

Fonte: A autora, 2001.

O quadro anterior demonstra que, antes da implantação do ABC, havia um determinado nível de conhecimento razoável das rotinas existentes na organização. Com a implantação do ABC este conhecimento cresceu ainda mais. Com a implantação do ABC, a CSSM criou uma área de Organização & Métodos que tem como uma de suas atribuições o levantamento das rotinas de trabalho, através do instrumento do fluxograma, e com as informações sobre as atividades, os gerentes passaram a visualizar novas rotinas que até então não consideravam ou não constatavam. Com a metodologia ABC as relações entre as atividades e o direcionamento para os serviços gerados revelaram rotinas diferentes das conhecidas devido a mudança da referência seguida, ou seja, o fluxo dos recursos da organização é que passou a ser seguido, desde a entrada do paciente até a saída do mesmo, sendo as atividades, os elos fundamentais deste fluxo. O conhecimento das rotinas é fundamental para possibilitar o controle operacional da CSSM.

O ABC tem por objetivo aumentar a eficiência, reduzir os custos e melhorar a utilização de ativos da organização, segundo KAPLAN e COOPER (1998). Sendo assim, o ABC destaca-se também, como uma importante ferramenta na obtenção do controle operacional, uma vez que, o conhecimento das rotinas é um passo importante para a obtenção deste controle. Este conhecimento é utilizado por outros controles, tais como o estratégico, o do desempenho, uma vez que as rotinas devem ser resultantes dos planos estratégicos definidos pela alta administração. Conhecê-las significa poder avaliar se a implementação das estratégias está no caminho correto ou não. A administração explícita das atividades propicia à empresa melhor visão de como os recursos são empregados e se a atividade contribuí para o alcance dos objetivos da empresa.

Principais Aspectos para o Aperfeiçoamento dos Processos CSSM/2001

ANTES DO ABC	DEPOS DO ABC
- Cobrança de melhores resultados entre departamentos;	- Definição de metas e estratégias;
	- Maior controle dos custos;

Fonte: A autora, 2001.

O conceito básico do ABC é o de atividade. O Sistema ABC teve uma extrema importância na atividade de mapeamento dos diversos processos que fazem parte da CSSM. Cada serviço poderá ter o seu processo específico, de acordo com as suas características que definem quais atividades serão consumidas. As mesmas atividades podem fazer parte de vários processos ao mesmo tempo, ou seja, poderão ser consumidas por vários serviços, constituindo-se, desta forma, parte dos processos dos mesmos.

O ABC, mais uma vez, configura-se como uma ferramenta importante neste procedimento do controle operacional, que é o levantamento de processos.

A implantação do ABC requer um mapeamento completo dos processos da empresa. O mapeamento dos processos também é uma informação importante para a constatação da adequação das estratégias com relação aos objetivos definidos. A análise dos processos pode revelar se as estratégias adotadas, que são as que definem os processos, estão contribuindo ou não para que os objetivos sejam atingidos. Isso revela a inter-relação do controle operacional como controle estratégico da organização.

Essa contribuição do ABC faz com que os administradores deixem de ter uma visão exclusivamente vertical da organização, para visualizá-la de forma horizontal, o que possibilita a identificação de inúmeras relações até então não constatadas.

Conhecimento e Racionalização das Atividades CSSM/2001

ANTES DO ABC	DEPOS DO ABC
- Havia conhecimento parcial, existindo atividades em duplicidade;	- Permitiu a identificação completa das atividades e racionalização destas;

Fonte: A autora, 2001.

As atividades identificam a maneira pela qual uma empresa utiliza seus recursos para alcançar seus objetivos de negócios. O quadro acima revela a importância significativa que o Sistema ABC teve no processo de racionalização das atividades, através do conhecimento dos processos que ele proporciona. Com o levantamento das atividades e de suas inter-relações, através do ABC, foi possível, além de conhecer as atividades, identificar aquelas que eram realizadas em duplicidade e, conseqüentemente, proceder a sua racionalização.

A definição de todas as atividades da empresa é feita através de entrevistas com funcionários dos diversos níveis (diretoria, gerencial e operacional). A análise das atividades, através do questionamento do processo existente sobre uma perspectiva das atividades, força os gerentes a se indagarem sobre o porquê de cada atividade do nível de desempenho que estão apresentando e da inter-relação que apresentaram com outros processos. As respostas podem levar os gerentes a redesenhar determinados processos. Outra reflexão que a análise das atividades proporciona diz respeito a classificação das atividades entre aquelas que agregam ou não valor aos serviços. Esta classificação poderá dar início a um processo de eliminação das atividades que não agregam valor, tomando os cuidados necessários, com as atividades que, apesar de não agregarem valor aos serviços, possuem alto grau de influencialidade. Sendo que, a análise das atividades auxilia o controle operacional do negócio, na medida em que engloba o estudo dos direcionadores de custos chaves e os fatores que influenciam a dinâmica do dia-a-dia da base de custos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O cenário de competitividade sempre esteve relativamente distante das instituições de saúde particulares até que, nos últimos anos, com a abertura e estabilização da economia, essas instituições privadas, dentre elas os hospitais começaram a se preocupar com o assunto “custos”. A dominância das empresas administradoras de planos de saúde, seguradoras, convênios médicos, empresas de autogestão, algumas ligadas a empresas estrangeiras, tem exercido crescente pressão sobre os hospitais no que tange a redução dos custos de internação, cirurgias e exames. Isto resulta em perda de receita pelas instituições de saúde. Todo este novo cenário tem forçado essas instituições a concentrar esforços para conhecer e administrar melhor os seus recursos.

A administração hospitalar moderna, que está se iniciando em nosso país após a estabilização econômica, está mudando a interpretação de muitos que ainda acreditavam que os Hospitais não deveriam dar lucro. Hoje o entendimento está mudando e muitos profissionais da saúde já que tem conhecimento que o hospital deve ser administrado como uma empresa que visa lucro, para que os resultados que se esperam sejam positivos, possam ser aplicados na melhoria da qualidade do atendimento a população, remuneração melhor aos profissionais da saúde, tais como, médicos, paramédicos e operacionais das entidades hospitalares.

A necessidade de apuração dos custos e de condução da administração com eficiência, profissionalismo e transparência, está se consolidando entre os administradores, como resultado de grandes mudanças no cenário de atuação das organizações de saúde. Nesse contexto, a necessidade de se aprimorar a gestão de custos relacionados à produção desses serviços ganha importância.

Na administração hospitalar contemporânea, existe um amplo espaço para o aprimoramento dos sistemas de gestão de custos, visando capacitar o administrador a constatar em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos; quais atividades agregam valor ao resultado final de suas ações; qual é a taxa de

consumo de recursos pelas atividades; quanto custam os serviços; onde ocorre desperdício e onde há eficiência na aplicação de recursos, etc.

A utilização de um sistema não somente de custeio, mas também de gestão de custos, passa a ter importância fundamental e, o custeio baseado em atividades, demonstra ser a metodologia que melhor atende essas mudanças observadas no cenário globalizado.

A distribuição dos custos com foco nas atividades de um processo propicia uma análise do valor dessas atividades, que efetivamente agregam valor ao negócio da empresa, e assim possibilita uma melhor gestão dos custos. O Custeio Baseado em Atividades fornece informações que auxiliam na tomada de decisões para garantir a sobrevivência em um universo cada vez mais competitivo.

Diante deste contexto, na Casa de Saúde Santa Maria S.A., de Colatina - ES, na busca por uma eficiente gestão estratégica de custos fez com que a organização investisse na remodelação e adaptação do sistema de custos, visando o aprimoramento de mecanismos que propiciem uma boa gestão de informações gerenciais. A pouca eficiência na área de gestão estratégica de custos, gerou a necessidade de se iniciar uma reestruturação no sistema de custos da organização, a começar pela própria mudança do método de custeio tradicional (absorção), pelo método de custeio baseado em atividades (ABC).

Em relação ao Controle Estratégico, constatou-se que após a implantação do ABC a informação de custos gerada passou a ser um dos principais fatores no processo de definição dos objetivos. Outras informações proporcionadas pelo ABC, como o conhecimento das atividades e dos processos, auxiliam a CSSM a definir os pontos fracos e fortes na fase de análise interna do planejamento estratégico, influenciando assim a definição dos objetivos estratégicos da organização.

O Sistema ABC provocou uma mudança significativa na utilização das informações de custos e no processo de definição de estratégias da CSSM. O ABC influenciou o estabelecimento de estratégias uma vez que desempenhou um papel eficiente como instrumento de medida dos resultados obtidos pelas atividades e pelas ações realizadas, o que oferece condições para a organização avaliar se a estratégia adotada possibilitará o alcance dos objetivos ou não.

Constatamos que o ABC, através da utilização de suas informações, pode redefinir a posição competitiva da empresa, uma vez que revela com mais clareza resultados reais da organização.

O ABC influencia os critérios para distribuição dos recursos orçamentários entre os departamentos. As informações geradas pelo ABC já estão sendo utilizadas como critérios que auxiliam o processo de tomada de decisão, no momento da distribuição dos recursos, pelo fato de ser capaz de avaliar a quantidade de recursos consumidos por um determinado departamento, através do acompanhamento das atividades executadas pelo mesmo e dos fatores que direcionam os custos.

Com a segunda variável que trata do Sistema de Controle do Desempenho, constatou-se que após a implantação do ABC a informação de custo, bem como o esforço para a redução dos custos das atividades e, conseqüentemente, dos serviços, surgem como os principais critérios para a definição dos padrões de desempenho dos departamentos e de suas atividades. O conceito de atividade disseminado na organização pelo Sistema ABC provocou uma melhor visualização de todas as ações realizadas pelos departamentos, assim como da relação com os custos dos serviços gerados pela empresa, o que possibilitou a definição de determinados objetivos de redução de custos. Esses objetivos passaram a ser reconhecidos como padrões de desempenho das atividades que deveriam ser perseguidos.

Verificou-se que com a implantação do ABC surgem outros métodos que cumprem o papel de medidores dos resultados obtidos, como os índices de produtividade baseados nas informações de custo e/ou no conhecimento das atividades, e as informações de custos dos serviços propriamente ditos. Outra contribuição do ABC constatada foi com relação a mensuração dos resultados financeiros da empresa. O índice de rentabilidade dos serviços passaram a ser avaliados com mais segurança, bem como o retorno de determinados investimentos com base nas informações de custos geradas pelo Sistema ABC.

Identificou-se que as informações geradas pelo ABC se transformaram num dos principais fatores considerados no processo de tomada de decisão com relação a distribuição dos recursos orçamentários entre os diversos órgãos da empresa. O

conhecimento dos custos das atividades e dos serviços proporcionados pelo ABC estão influenciados a elaboração do orçamento da empresa.

Constatou-se que houve um crescimento significativo na confiabilidade dos indicadores econômicos, facilmente compreendido pelos resultados positivos que o ABC apresentou logo no início de sua implantação, gerando uma informação de custos mais fundamental na construção dos indicadores econômicos, conseqüentemente esses indicadores passaram a ter um nível maior de confiabilidade na organização.

A terceira variável que tratava do Sistema de Controle Operacional, verificou-se que com a implantação do ABC o conhecimento razoável das rotinas cresceu ainda mais, proporcionando informações sobre as atividades, a partir das quais os gerentes passaram a visualizar novas rotinas, até então não consideradas.

Identificou-se a importância significativa que o Sistema ABC teve no processo de racionalização das atividades, através do conhecimento dos processos que ele proporciona. Com o levantamento das atividades e de suas inter-relações, foi possível, além de conhecer as atividades, identificar aquelas que eram realizadas em duplicidade e, conseqüentemente, proceder a sua racionalização.

Verificou-se que, após a implantação do Sistema, a informação de custos das atividades, o conhecimento dessas são utilizados como novos critérios para melhoramento dos processos.

Para melhorar um processo é necessário o conhecimento de cada atividade que o constitui, bem como dos direcionadores que determinam o consumo de recursos por parte das atividades e dos direcionadores que definem o consumo das atividades por parte dos serviços.

O controle organizacional é a dimensão central do gerenciamento, mas possui grandes opções de estratégias a serem selecionadas para sua utilização. O mais difícil é saber escolher estratégia que mais se enquadra numa determinada situação e num estilo gerencial, lembrando sempre, que quanto melhor a estratégia combinar com a estilo gerencial, maior o sucesso da organização.

Diante do exposto, concluímos que os objetivos propostos foram alcançados, uma vez que, pudemos verificar o impacto da implantação do Sistema no Controle Organizacional (Estratégico, de Desempenho e Operacional) da CSSM, no período de 1998 a 2001, ao longo da apresentação e análises dos dados.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMAT, Joan M. et alli. Controle de Gestão: uma perspectiva global. *Congresso Internacional de Custos*, Campinas, 1995.
- ANTHONY, Robert N. e WELSCH, Glenn A. *Fundamentos de Contabilidade Gerencial*. 3ª ed., Homewood, Illinois, 1981.
- ARANTES, Nélio. *Sistemas de Gestão Empresarial: conceitos permanentes das empresas válidas*. São Paulo: Atlas, 1998
- BAKER, Judith J. *Activity-Based Costing and Activity-Based Management for Health Care*. Aspen Publication, 1998.
- BRUYNE, Paul de et alii. *Dinâmica da Pesquisa em Ciências Sociais*. 5ª ed., Rio de Janeiro: Francisco Alves Editora, 1991.
- CASTELAR, Rosa Maria; MORDELET, Patrick; GRABOIS, Victor. *Gestão Hospitalar – um desafio para o Hospital Brasileiro*. Éditions École Nationale de la Santé Publique. Versão Brasileira, 1995.
- CHIAVENATO, Idalberto. *Recursos Humanos*. São Paulo: Atlas, 1995.
- CHING, Hong Yuh. *Gestão Baseada em Custeio por Atividades*. São Paulo: Atlas, 1995.
- COGAN, Samuel. *Activity – Based Costing (ABC) – A poderosa estratégia empresarial*. São Paulo: Pioneira, 1994.
- COOPER, Robin. How cost accounting distorts product costs. *Management Accounting*, abril, 1988.
- _____. *The rise of activity-based costing – part one: what is activity-based cost system?* Cost Management, Summer, 1988.
- DENT, A. G. H. *Budgetary control study. Industry illustred*, London, v. 2, may, 1934, p. 302-307.
- DONABEDIAN, A. *The seven pillars of quality*. Archives of Pathology and Laboratory Medicine, v.114, n.11, p.1115-18, 1990.
- FAHEY, Liam e NARAYANAN, V.K. *Macroenvironmental Analysis for Strategic Management*. West Publishing Company, 1986
- FLORENTINO, Américo M. *Custos: princípios, cálculo e contabilização*. 8ª ed., Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1983.

- GIL, Antonio Carlos. *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. São Paulo: Atlas, 1991.
- GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. *Controle de Gestão: um enfoque contextual e organizacional*. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 1999.
- HRONEC S. M. *Sinais Vitais*. São Paulo: Makron Books, 1994.
- HORNGREN, Charles T. e FOSTER, George. *Contabilidade de Custos: uma ênfase gerencial*. 6ª ed., New Jersey: Prentice Hall, 1987.
- JOHNSON, H. Thomas. *Relevância Recuperada*. São Paulo: Pioneira, 1994.
- JOHNSON, H. Thomas e KAPLAN, Robert S. *A Relevância da Contabilidade de Custos*. 2.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.
- LAWSON, Raef A. Activity-Based Costing System for Hospital Management. *CMA Magazine*, p.31-35, June 1994.
- KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *A Estratégia em Ação – Balanced Scorecard*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- KAPLAN, Robert S. E COOPER, Robin. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.
- KOTLER, Philip. *Marketing*. Edição Compacta. São Paulo: Atlas, 1985.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos da Metodologia Científica*. São Paulo: Atlas, 1993.
- LEWIS, Roland J. Activity-Based Costing for Marketing. *Management Accounting*, november, 1991.
- MABBERLEY, Julie. *Activity-Based Costing in Financial Institutions*. London: Pitman Publishing, 1992.
- MAUDONNET, Renato. *Administração Hospitalar*. Rio de Janeiro: Cultura Médica, 1988.
- MEDICI, André Cezar. *A Economia Política das Reformas em Saúde*. Porto Alegre: IAHCs, 1997.
- MINTZBERG, Henry. *Criando Organizações Eficazes: estruturas em cinco configurações*. Tradução Cyro Bernardes. São Paulo: Atlas, 1995.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas implementação*. São Paulo: Atlas, 1991.
- NAKAGAWA, Masayuki. *ABC – Custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.

- OSTRENGA, Michael R. Ozan, Terrence R. McIlhattan, Robert D. Harwood, Marcus D. *Guia da Ernst e Young para Gestão Total dos Custos*. 2.ed. Rio de Janeiro: Record, 1994.
- POLLONI, Enrico G. F. *Sistemas de Informação*. São Paulo: Futura, 2000.
- PORTER, Michael E. *Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. Rio de Janeiro: Campus, 1986.
- PORTER, Michael. *Vantagem Competitiva: Criando e Sustentando um Desempenho Superior*. Rio de Janeiro: Campus, 1996.
- RUMMLER, Geary A e BRACHE, Alan P. *Melhores Desempenhos das Empresas – uma abordagem prática para transformar as organizações através da reengenharia*. 2.ed. São Paulo: Makron Books, 1994.
- SCHOLTES, Peter R. *Times da Qualidade: como usar equipes para melhorar a qualidade*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1992.
- STONER, James A. e FREEMAN, R. Edward. *Administração*. 5ª edição. Rio de Janeiro: LTC, 1999.

BIBLIOGRAFIA

- ALLORA, Valério. *Seminário Internacional de Qualidade e Produtividade*. Porto Alegre, 1993.
- ETIZIONI, Amitai. *Organizações Modernas*. São Paulo: Pioneira, 1976.
- HALL, Richard H. *Organizações: estrutura e processos*. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1984.
- HAMPTOM, David R. *Administração Contemporânea*. 2ª ed., São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.
- IOB, Informações Objetivas. *Temática Contábil e Balanços. O Sistema de Custeio por Atividade – Sistema ABC*. Ano XXVIII, 3ª semana de março de 1994, n. 11, p. 77-81.
- MARCH, James e SIMON, Herbert. *Teoria das Organizações*. Rio de Janeiro: FGV, 1979 e 1981.
- ROBLES JUNIOR, Antonio. *Custos de qualidade: uma estratégia para a competição global*. São Paulo: Atlas, 1994.
- ROTCH, William. *Custeio baseado na atividade em empresas de serviços*. Cost Management, Verão 1990.
- SOUZA, Alceu et alli. *Sistema ABC- Implantação e resultados*. *Revista Brasileira de Administração Contemporânea*. Anais do 19º Enanpad, 09/1995.
- VELOSO, Álvaro L. *ABC – Desafios para Implantação*. Conferência sobre ABC. São Paulo, 1996.
- MARTINS, Adriana M.; FONTANNINI, Carlos A.; SILVA, Eduardo Damião da. *ABC – activity based costing – uma abordagem administrativa*. Curitiba, 1994. Trabalho Acadêmico (Mestrado em Administração) – Centro de Pesquisas e Pós-graduação em Administração, Universidade Federal do Paraná.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1979 e 1985.

ANEXOS

ANEXO 1

QUESTIONÁRIO 1 - CONTEXTO ORGANIZACIONAL

1 – Em que época (ano) e como surgiu a idéia da implantação da metodologia ABC, na Casa de Saúde?

2 – Quais fatores direcionaram a decisão de se implantar a metodologia ABC?

a empresa não estava satisfeita com sistema em uso;

recomendações de empresas de consultoria;

influência de literatura acerca de casos de sucesso de empresas que adotaram a metodologia;

outros.

3 – Qual o tempo transcorrido entre a decisão da implantação e o momento em que esta foi posta em prática?

4 - Visto que a metodologia ABC não está totalmente implantada qual o percentual efetivamente implantado? E quais os departamentos em que foi implantado por completo?

10%

30%

50%

80%

Outra _____

5 - Qual o sistema adotado pela Casa de Saúde, antes do ABC?

RKW

Direto

Por absorção

Outro

6 – Como se deu o processo de implantação do ABC na Casa de Saúde?

mediante contratação de empresa especializada;

mediante treinamento de funcionários dentro da empresa;

mediante treinamento de funcionários fora da empresa;

outros. _____

7 – O que se esperava com a implantação do ABC?

8 - Quais os maiores problemas enfrentados pela Casa de Saúde, na implantação do ABC?

- Problemas financeiros;
- Infra-estrutura, como equipamentos, pessoal especializado;
- falta de um sistema de informações eficientes;
- Falta de apoio da alta administração;
- Falta de engajamento dos funcionários;
- Complexidade da metodologia ABC;
- Outros.

9 – Com a implantação do ABC houve alguma alteração na estrutura organizacional da Casa de Saúde?

- Sim
- Não

Qual (is)?

10 – Indique aspectos que podem ser considerados como vantagens ao se adotar a metodologia ABC na Casa de Saúde?

ANEXO 2
QUESTIONÁRIO 2

VARIÁVEIS DO CONTROLE ORGANIZACIONAL

2.1 CONTROLE ESTRATÉGICO

Antes ABC	Depois do ABC	1 – Ao definir objetivos estratégicos qual o grau de influência do conhecimento da estrutura de custo dos serviços da Casa de Saúde?
		É (era) o fator mais relevante;
		É (era) um dos fatores relevantes;
		Tem (tinha) importância média;
		Tem (tinha) pouca importância;
		Não tem (tinha) nenhuma importância

Antes ABC	Depois do ABC	2 – Os critérios para distribuição de recursos entre os departamentos é (era) baseado na informação de custos?
		Concordo totalmente
		Concordo parcialmente
		Concordo em partes
		Discordo parcialmente
		Discordo totalmente
Antes ABC	Depois do ABC	3 – Indique os principais pontos que a Casa de Saúde considera (va) importante na análise de posicionamento competitivo? (assinale até 2 itens de cada situação: antes e depois)
		Qualidade nos serviços reconhecidos pelos pacientes (clientes);
		Resultado de faturamento;
		Análise dos balanços anuais, comparativamente ao ano anterior;
		Acompanhamento do alcance das metas;
		A informação dos custos dos serviços;
		Qualidade dos serviços em sintonia com o mercado;
		Não existia critério algum.

CONTROLE DE DESEMPENHO

Antes ABC	Depois do ABC	1 – Quais são (eram) os critérios adotados pela Casa de Saúde para medição dos resultados? (assinale até 2 itens de cada situação: antes e depois)
		Avaliação do conselho administrativo;
		Avaliação pelo cliente externo (paciente) e cliente interno (funcionários);
		Avaliação de cada departamento;
		Quantidade de atendimentos realizados;
		Informação detalhada do custo por atividade;
		Informação de custo detalhada por departamento;
		Relatórios de custos;
		Não existiam critérios de medição.

Antes ABC	Depois do ABC	2 - Quais os preceitos adotados para definição dos indicadores de desempenho da Casa de Saúde?
		Noção dos custos de cada atividade desenvolvida;
		Consciência coletiva para redução dos custos;
		Preocupação com a qualidade dos serviços;
		Fixar metas distintas (departamentos, individuais);
		Avaliação dos trabalhos desenvolvidos por subalternos;
		Supervisionamento das atividades desenvolvidas;
		Não adotavam preceitos nenhum

CONTROLE OPERACIONAL

Antes ABC	Depois do ABC	1 - De sua opinião quanto a afirmação: existe (ia) um conhecimento completo de todas as rotinas de cada departamento.
		Concordo totalmente
		Concordo parcialmente
		Concordo em partes
		Discordo parcialmente
		Discordo totalmente

Antes ABC	Depois do ABC	2- Indique os principais aspectos para o aperfeiçoamento dos processos (administrativos, materiais, contábil): (assinale até 2 itens de cada situação: antes e depois)
		Aperfeiçoamento profissional;
		Cobrança de melhores resultados entre departamentos;
		Definição de metas e estratégias;
		Treinamento contínuo dos funcionários;
		Informatização
		Maior participação dos funcionários nas decisões;
		Maior controle dos custos;
		Não existiam.

Antes ABC	Depois do ABC	3 - De sua opinião quanto a afirmação: o conhecimento dos processos/atividades da Casa de Saúde possibilita (ou) a identificação de atividades em duplicidade e posterior eliminação das mesmas.
		Concordo totalmente
		Concordo parcialmente
		Concordo em partes
		Discordo parcialmente
		Discordo totalmente