

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**  
**CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO**  
**CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO**  
**ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: POLÍTICAS E GESTÃO INSTITUCIONAL**  
**TURMA ESPECIAL DA UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO**

**UMA CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DOS CUSTOS HOSPITALARES COM  
O USO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES: UM ESTUDO DE  
CASO DO SETOR DE PEDIATRIA DO HOSPITAL DE CARIDADE DE  
CARAZINHO**

**IVANIR VITOR TOGNON**

**FLORIANÓPOLIS**

**1999**

**IVANIR VITOR TOGNON**

**UMA CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DOS CUSTOS HOSPITALARES COM  
O USO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES: UM ESTUDO DE  
CASO DO SETOR DE PEDIATRIA DO HOSPITAL DE CARIDADE DE  
CARAZINHO**

**Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em  
Administração, da Universidade Federal de Santa Catarina,  
como requisito parcial à obtenção do Grau de Mestre em  
Administração.**



UFSC-BU

**Orientador: Prof. Dr.<sup>a</sup> Ilse Maria Beuren**

**FLORIANÓPOLIS - SC**

**1999**

## AGRADECIMENTOS

Os motivos que nos impulsionaram a realizar este curso, têm muito a ver com algumas pessoas muito especiais que nos prestaram apoio e incentivo. A eles o nosso melhor agradecimento.

*À Prof<sup>a</sup> Orientadora, Dr<sup>a</sup> Ilse Maria Beuren*

*Ao Hospital de Caridade de Carazinho*

*À Enfermeira Iara Silveira da Cruz*

*À Enfermeira Maria Elisa Vogt*

*Prof. Acioly Rösing*

## DEDICATÓRIA

**Dedicamos este trabalho àqueles que cotidianamente participaram de sua elaboração, através da compreensão pelo tempo dispensado ao estudo, pela presença constante ao nosso lado, confiantes e transmissores de auto-confiança no êxito desta empreitada.**

*Aos nossos familiares, especialmente à*

*Lurdes, minha esposa*

*À Taise e Daniel Vicente, meus filhos*

*À minha mãe, Terezinha Margarida*

*Ao meu pai, Vitório (in memoriam)*

**UMA CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DOS CUSTOS HOSPITALARES COM  
O USO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES: UM ESTUDO DE  
CASO DO SETOR DE PEDIATRIA DO HOSPITAL DE CARIDADE DE  
CARAZINHO**

**IVANIR VITOR TOGNON**

**Essa dissertação foi julgada adequada para obtenção do título de Mestre em Administração, e aprovada em sua forma final pelo curso de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina.**

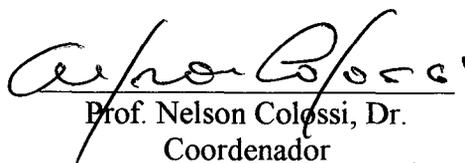
**Prof. Dr. Nelson Colossi**

**Coordenador do CPGA/UFSC**

**UMA CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DOS CUSTOS HOSPITALARES COM O USO  
DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES: UM ESTUDO DE CASO DO SETOR  
DE PEDIATRIA DO HOSPITAL DE CARIDADE DE CARAZINHO**

**IVANIR VITOR TOGNON**

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do Título de Mestre em Administração (Área de Concentração: Políticas e Gestão Institucional) e aprovada pelo Curso de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina.

  
Prof. Nelson Colossi, Dr.  
Coordenador

Apresentada junto à Comissão Examinadora integrada pelos Professores:



Prof.<sup>a</sup> Ilse Maria Beuren, Dr.<sup>a</sup>  
Orientadora



Prof. Rolf Hermann Erdmann, Dr.  
Membro



Prof. Rudimar Antunes da Rocha, MSc.  
Membro

## ÍNDICE

LISTA DE QUADROS .....	ix
LISTA DE FIGURAS .....	x
RESUMO .....	xi
ABSTRACT.....	xiii
1 INTRODUÇÃO .....	1
1.1 Considerações iniciais.....	1
1.2 O Problema .....	3
1.3 Objetivos.....	6
1.4 Justificativa teórico-prática .....	7
1.5 Estrutura do trabalho.....	8
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICO-EMPÍRICA.....	10
2.1 Prolegômenos.....	10
2.2 A instituição hospitalar .....	12
2.3 Gestão de custos.....	14
2.4 Sistemas de custos hospitalares .....	16
2.4.1 Custeio por absorção .....	18
2.4.2 Custeio por procedimento.....	20
2.4.3 Custeio por patologia .....	21
2.4.4 Custeio RKW .....	23
2.5 Custeio baseado em atividade .....	25
2.5.1 Importância do ABC.....	26
2.5.2 Vantagens e limitações do ABC.....	32
2.5.3 Conceituação de atividades.....	36
2.5.4 Direcionadores de custos.....	39
2.5.5 Etapas para mapear as atividades.....	41

2.5.6 Fases do sistema ABC .....	44
3 METODOLOGIA .....	50
3.1 Especificação do problema .....	50
3.1.1 Perguntas de pesquisa .....	51
3.1.2 Definição constitutiva de termos e variáveis .....	52
3.1.3 Definição operacional de termos e variáveis .....	53
3.2 População e amostra .....	55
3.3 Delineamento da pesquisa .....	56
3.4 Coleta e análise dos dados .....	57
3.5 Limitações da pesquisa .....	59
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO .....	60
4.1 Apresentação da empresa .....	60
4.2 O sistema de custos no Hospital de Caridade de Carazinho.....	62
4.3 Classificação dos recursos utilizados.....	64
4.3.1 Recursos primários .....	64
4.3.2 Recursos secundários .....	66
4.4 Descrição dos processos do setor de pediatria .....	68
4.5 Identificação das atividades em cada processo .....	84
4.6 Definição dos direcionadores de recursos para as atividades .....	86
4.7 Definição de direcionadores de atividades .....	88
4.8 Sistematização do ABC para o setor de pediatria .....	89
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES .....	92
5.1 Conclusões.....	92
5.2 Recomendações .....	94
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	96

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Processo de admissão do paciente na unidade de pediatria.....	71
Quadro 2- Processo de aprazamento e requisição de material e medicamento à farmácia diariamente.....	73
Quadro 3- Processo de encaminhamento de requisição de exames de diagnóstico e terapias auxiliares.....	75
Quadro 4 - Processo de avaliação da enfermagem.....	77
Quadro 5 - Processo dos registros de procedimentos e evolução de enfermagem.....	79
Quadro 6- Processo de comunicação de avaliação a outros especialistas.....	81
Quadro 7 - Processo da alta do paciente.....	83
Quadro 8- Atividades da pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho.....	85
Quadro 9 - Direcionadores de recursos da pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho.....	86
Quadro 10- Direcionadores de atividades da pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho.....	89

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Fluxograma da admissão do paciente na unidade de pediatria.....	70
Figura 2 - Fluxograma aprazamento e requisição de mat./med. à farmácia diário.....	72
Figura 3 - Fluxograma de encaminhamento de requisição de exames de diagnóstico e terapias auxiliares.....	74
Figura 4 - Fluxograma avaliação de enfermagem.....	76
Figura 5 - Fluxograma de registros de procedimentos e evolução de enfermagem.....	78
Figura 6 - Fluxograma de comunicação de avaliação a outros especialistas.....	80
Figura 7 - Fluxograma alta do paciente.....	82

## RESUMO

Com o crescimento dos gastos, na área de saúde, e as limitações impostas pelos tomadores dos serviços hospitalares, torna-se necessária a adoção de um sistema de custos que forneça informações úteis. Possibilitando, dessa forma, que cada hospital possa garantir, além de atender suas necessidades, uma remuneração justa dos serviços a serem realizados com qualidade e eficiência.

Ao fundamentar-se a presente pesquisa, sugere-se uma metodologia de aferição desses custos, alicerçada no sistema ABC. O *design* da presente pesquisa é do tipo exploratório, tendo como método um estudo de caso. O nível de análise é organizacional, e a unidade pesquisada corresponde à área de Pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho – RS. Os dados foram coletados através de entrevistas não-estruturadas e por levantamentos documentais. O tratamento destes dados coletados foi realizado de forma descritiva e interpretativa.

Neste contexto, buscou-se inicialmente caracterizar uma unidade hospitalar no processo da cadeia produtiva. Destacou-se, também, as dificuldades de gerenciamento do serviço de saúde, especialmente, em função da falta de informações sobre seus custos. Embora as unidades hospitalares possuam características próprias de apuração de custos, tal não justifica suas carências e limitações de informações para a realização de uma boa

gestão.

O custeamento baseado em atividades proposto possibilita verificar quais as atividades que agregam e que não agregam valor ao paciente. Isso permite que o hospital possa cobrar os valores efetivamente despendidos no tratamento dos pacientes pediátricos. Além disso, os administradores hospitalares podem, apurar os valores despendidos nos processos, analisar os custos que envolvem o setor de pediatria de uma unidade hospitalar, bem como averiguar a lucratividade de cada atividade/processo.

## ABSTRACT

With the growth of the expenses, in the area of health, and the limitations imposed by the obtaneid of the services hospitalares, it becomes necessary the adoption of a system of costs that supplies useful information. Facilitating, in that way, that each hospital can guarantee, besides assisting its needs, a just remuneration of the services be accomplished with quality and efficiency.

When basing to present researches, suggests himself a methodology of aferition of those costs, foundationed in the system ABC. The design of the present research is of the exploratory type, tends as method a case study. The analysis level is organizational, and the researched unit corresponds to the area of Pediatrics of the Hospital de Caridade de Carazinho - RS. The data were collected through no-structured interviews and for documental risings. The treatment of these collected data was accomplished in a descriptive and interpretative way.

In this context, it was looked for initially to characterize an unit hospitalar in the process of the productive chain. It stood out, also, the difficulties of comand of the service of health, especially, in function of the lack of information on its costs. Although the unit's hospital possesses own characteristics of apuration of costs, such it doesn't justify its lacks and limitations of information for the accomplishment of a good administration.

The cost based on proposed activities facilitates to verify which the activities that join and that don't join value to the customer. That allows that the hospital can collect the values indeed spended in the pediatric patients' treatment. Besides, the administrating hospital cannot, to hurry the values spended in the process and to analyze which the costs that involve the section of pediatrics of an patient unit hospital, as well as to discover the lucrativity of each ativity/process.

## 1 INTRODUÇÃO

Apresenta-se, aqui, a temática desenvolvida a partir do problema levantado, configurando-se o norteamento dado à pesquisa sobre o uso do custeio baseado em atividades, no setor de pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho – RS.

### 1.1 Considerações iniciais

A instituição do Sistema Único de Saúde (SUS) pela Constituição da República Federativa do Brasil (1988) definiu a revisão da lógica do modelo de melhoria na prestação dos serviços de saúde no Brasil. A Carta Magna, em seu art. 2º, parágrafo 1º, menciona que “*a saúde é um direito fundamental do ser humano e um dever do Estado*”. Busca-se, através do princípio de universalização do atendimento, segundo o qual não se leva em consideração a classe social, localização geográfica, raça, renda, sexo ou qualquer outra categorização das pessoas, uma melhor equidade no acesso a estes atendimentos. Desde então, o governo federal tem procurado reorganizar-se para garantir a transferência de recursos, orçamentários da União para viabilizar a saúde pública no território nacional.

A transferência de recursos se dá através da política de implantação do SUS, que procura atender indiscriminadamente seus cidadãos. Apesar dos percalços deste sistema, é

inegável que ele representa um marco no atendimento à saúde da população. Sua menção é feita, principalmente, em relação à disposição de reconhecer igualmente o direito de cada um no tratamento dos usuários do sistema único de saúde, indicando, com isso, que o legislador brasileiro tinha em mente a intenção de propiciar aos cidadãos usuários um serviço de boa qualidade.

No entanto, a falta de regulamentação não esclareceu o que realmente é o direito de cada um no tratamento da saúde no Brasil. A partir dos resultados que estão associados à questão da privatização do setor saúde, fica a indagação se o sistema brasileiro não está caminhando no sentido de que os benefícios tenham como base as contribuições do seguro de saúde privado.

Jardanovki e Guimarães apud Favaret e Oliveira<sup>1</sup> reforçam o entendimento de que há contradições entre as intenções expressas na Constituição de 1988 e a implantação da política de saúde. No contexto das críticas, as condições de exclusão de parcelas da população podem vir a sofrer reiteradas ausências de atendimento à saúde, uma vez que não conseguem acessar um subsistema privado de atendimento. A preocupação com a vigência de regras de mercado e de uma política social, que atendam a saúde pública no sentido integral, ainda não estão configuradas.

Em contraposição, a corrente que defende a participação pública na oferta dos serviços procura proporcionar a universalização do atendimento, até como mecanismo de salvaguarda dos direitos dos cidadãos na realidade brasileira. A estruturação dos modelos de saúde tanto pública

---

1 FAVARET, P. e OLIVEIRA, P. A universalização excludente: reflexões sobre as tendências do sistema de saúde. *Revista de Administração de Empresas*. São Paulo: FGV, v. 3, n. 33, p.39, 1993.

como privada remete à discussão dos princípios norteadores de uma política que contemple as necessidades universais da população.

Para que esta universalização realmente se concretize, há necessidade de que os hospitais e outros prestadores de serviços de saúde sejam remunerados de forma justa. Para tanto, necessitam que sejam cobertos seus custos e que tenham condições financeiras para sobreviver, só assim poderão prestar serviços de saúde com qualidade.

## **1.2 O Problema**

No Brasil, as transformações que estão ocorrendo no modelo de saúde pública também acarretam alterações nas características da oferta de serviços, comprometendo a eficácia e eficiência dessa política de saúde, deixando a população fora do alcance efetivo de uma justiça social. Reconhece-se, que as razões que dão conta das causas deste quadro, encontram-se fora do âmbito das políticas de saúde, mas estão vinculadas ao próprio padrão de distribuição de renda.

Partindo-se deste princípio, procura-se evitar os impactos que estas alterações podem ocasionar diretamente às instituições de saúde. Estas buscam a eficiência e a eficácia, através da capacidade de obter boas condições da saúde com o menor custo possível e apresentar um equilíbrio com atualização tecnológica, a fim de alcançar a otimização do resultado econômico da organização.

Hoje, basicamente, nas instituições hospitalares, os recursos têm origem em três tipos de atendimentos: pacientes do SUS, pacientes conveniados e pacientes particulares.

As receitas oriundas dos pacientes do SUS, na grande maioria dos casos, não permitem a obtenção de qualquer resultado econômico para a instituição, pois, o valor pago pelo SUS está abaixo dos custos que os hospitais têm no atendimento de cada paciente.

Os pacientes conveniados também encontram bastante resistência por parte das empresas administradoras, pois estas buscam pagar cada vez menos pelos procedimentos hospitalares apresentados, até porque procuram, de alguma forma, manter sua sobrevivência no mercado.

Os pacientes particulares, onde os hospitais tentam algum resultado para suprir as necessidades de recursos, encontram-se em gradativa extinção. Atualmente, a participação destes no contexto das internações é praticamente inexpressivo.

Dessa forma, os hospitais, com características de prestação de serviços que atendem pelo SUS, vêm encontrando dificuldades para conseguir manter seus compromissos em dia, chegando às vezes a entrar em crise financeira, prejudicando, com isso, pessoas menos favorecidas da sociedade.

Assim, com o acirramento da competição, aliado a escassez de recursos, os hospitais procuram mudar a forma de remunerar seus produtos ou serviços, já que a diferença está no

limite do volume de recursos dos atendimentos e os custos destes, adequados a sua ocupação.

As instituições hospitalares, pela sua natureza, são organizações que possuem diversas atividades de empresas distintas, destacando-se: hotelaria, lavanderia, área de apoio, manutenção, áreas de diagnósticos, laboratórios de análises clínicas, ambulatório, consultórios médicos. Por conseguinte, necessitam de um sistema de custos adequado, que permita conhecer sua realidade e dar condições para negociações mais favoráveis com seus clientes.

Em cada unidade do hospital, por possuir características próprias no atendimento a seus pacientes, há necessidade de estruturar os processos de controles e coleta de dados, com vista nos resultados para a administração desses recursos. Os custos atribuídos a cada patologia e a cada paciente são diferenciados, dependem basicamente do tipo de paciente, se é clínico e/ou cirúrgico.

Ao definir-se o tipo de paciente, ocorrem subdivisões nestes atendimentos, destacando-se, entre outros, o atendimento de pacientes de maternidade, CTI (Centro de Tratamento Intensivo), pediatria e oncológicos. Estas subdivisões são adotadas por ordem de procedimentos médicos. Isto torna o hospital uma organização complexa, obrigando-a buscar alternativas de redução ou racionalização de seus custos como forma de sobrevivência.

Um adequado sistema de custos oferece à administração destas organizações informações que possibilitam o levantamento dos custos em todos os setores do hospital, buscando-se, com isso, uma maior eficácia e eficiência nos serviços de saúde.

Um sistema que se projeta como capaz de suprir essas necessidades de captação, concentração e organização das informações é o método de custeio ABC, o qual pode ser a ferramenta mais adequada e relevante para um setor pediátrico.

Visando gerar estas informações frente a realidade dos hospitais, o presente trabalho buscou investigar o seguinte problema:

**“Qual deve ser a configuração de um sistema de custos alicerçado no custeamento baseado em atividades para o setor de pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho?”**

### **1.3 Objetivos**

Buscando responder a interrogação formulada buscou-se atingir como objetivo geral o desenvolvimento de um sistema de custos, alicerçado no Custeamento Baseado em Atividades (*ABC- Activity Based Costing*), para o setor de pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho.

A partir do objetivo geral, pretende-se os seguintes objetivos específicos:

- descrever os processos operacionais da pediatria de um hospital;
- caracterizar as atividades relevantes da pediatria;
- identificar os elementos de custos do setor de pediatria; e

- definir os direcionadores de custos para a apropriação dos recursos e das atividades.

#### 1.4 Justificativa teórico-prática

Do ponto de vista teórico, justifica-se a pesquisa como um estudo referencial frente as carências de dissensão e pesquisas sobre um sistema de custeamento voltado especialmente à rede hospitalar.

Baumgartner<sup>2</sup> destaca que

*“a era do empirismo na gestão hospitalar está com seus dias contados. As ferramentas administrativas e financeiras são cada vez mais necessárias. Hoje já se fala em planejamento financeiro, fluxo de caixa, orçamentos e outras ferramentas simples, porém de grande utilidade para a administração do negócio. Dentre estas ferramentas, a questão dos custos hospitalares também é de extrema importância.”*

Com a estabilidade da economia, os preços tendem a não aumentar. Portanto, há que se buscar alternativas para tornar os hospitais competitivos como outros segmentos empresariais. Atualmente, não é possível que instituições hospitalares ainda encontrem dificuldades em conhecer melhor seus custos. Ao adotar um sistema de custeio buscou-se, principalmente, uma vantagem competitiva e uma mudança na estrutura do seu negócio. Em função de novas tecnologias, foram

---

<sup>2</sup> BAUMGARTNER, Ricardo R. Avaliação da aplicabilidade do custeio ABC- Activity Based Costing na acurácia de custos da área hospitalar, especialmente na Unidade de Terapia Intensiva. **Dissertação Mestrado**. São Paulo: PUC, 1998.

criadas condições para o surgimento de técnicas de gerenciamento de custos voltadas, principalmente, ao controle mais efetivo das despesas indiretas que cada produto ou serviço consome.

O custeio baseado em atividades destaca-se como uma importante técnica para apurar, com maior precisão, os gastos indiretos de cada produto ou serviço. Assim, espera-se que, do ponto de vista prático, o estudo permita sistematizar a apuração dos custos hospitalares, por meio da aplicação do método ABC, delineando as necessidades informativas da administração destes estabelecimentos, no que se refere ao processo decisório e ao controle de custos.

Dessa forma, acredita-se que esta pesquisa possa contribuir para dar subsídios à administração na gestão dos custos. Não obstante, possibilita ainda uma investigação de um sistema de custos, em uma unidade hospitalar, com a finalidade básica de discutir sistemas de custeamento como meio de redução dos custos, bem como fator determinante para estabelecer uma remuneração justa para este tipo de estabelecimento.

### **1.5 Estrutura do trabalho**

Verificando-se o problema da presente pesquisa e atendendo os objetivos estabelecidos, o presente estudo foi dividido em seções.

Na primeira seção, descreveu-se o problema de pesquisa, os objetivos, geral e específicos, bem como a justificativa teórico-prática do presente trabalho.

A segunda seção foi reservada para a revisão bibliográfica, que alicerça a pesquisa. Nela destaca-se as instituições hospitalares, que dentro do contexto atual, devem acompanhar as tendências de mercado, procurando a administração eficiente de seus custos; descreveu-se os principais sistemas de custos que são adotados nessas empresas, quais sejam: o custeio por absorção, o custeio por procedimento e o custeio por patologia, todos derivativos do custeio por absorção. O custeio Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit - RKW - e o custeio baseado em atividades - ABC -.

A terceira seção apresenta a metodologia da pesquisa, constando as perguntas de pesquisa, a definição constitutiva de termos e variáveis, e a definição operacional de termos e variáveis. Inclui-se, também, nessa seção, a população, a amostra trabalhada, bem como o delineamento da pesquisa e os instrumentos de coleta e análise dos dados.

A quarta seção traz a descrição e a análise dos dados coletados sobre o caso em pauta, aplicando-se os conhecimentos obtidos na fundamentação teórica e na metodologia. Destaca-se os recursos utilizados no setor do hospital, os processos e a identificação das atividades, bem como a definição dos direcionadores de atividades e destas aos objetos de custeio.

Na quinta seção, são apresentadas as conclusões da pesquisa e as recomendações para futuros trabalhos nesta área.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICO-EMPÍRICA

Este capítulo é essencial na pesquisa, porque nele estão expressas as abordagens e as teorias que dão sustentação à temática escolhida. Para tanto, foi estruturado em cinco tópicos: prolegômenos, a instituição hospitalar, gestão de custos, sistemas de custos hospitalares e o custeio baseado em atividade.

### 2.1 Prolegômenos

Uma das principais características dos últimos tempos é a velocidade com que as mudanças ocorrem, colocando às empresas o desafio de acompanhar estas alterações, bem como antevê-las, a fim de melhor se estruturarem para o futuro. Neste sentido, um dos desafios apresentados aos gestores das empresas, nos diversos segmentos, é tomar decisões nesse ambiente turbulento.

Segundo Porter,<sup>3</sup> há três medidas utilizadas no recurso da informação. Destacam-se: a relação custo-benefício, o custo-eficácia e a análise do custo-utilidade.

---

<sup>3</sup> PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência.** Rio de Janeiro: Campus. 1986.

Neste sentido, Lima e Lima<sup>4</sup> afirmam que:

*“a análise do custo-benefício compara os custos e resultados expressos em unidades monetárias, destacando desta forma, um indicador de aceitabilidade de aplicação de recursos quando o benefício é maior que o custo. A análise do custo-eficácia compara custos e resultados expressos em indicadores próprios. Já na análise de custo-utilidade compara custos e resultados em termos do valor dos efeitos nos indivíduos, ou na população que se quer atingir”.*

No excerto de Porter salienta-se a questão dos recursos da informação, hoje, tão exigidas pelas rápidas mudanças que ocorrem na sistemática gerencial. Uma das mais visíveis é a globalização da economia e a criação de blocos econômicos, direcionando as empresas a buscarem ser mais competitivas e, portanto, necessitam de um rigor maior no seu sistema de informações. Diante disso, Ein-Dor<sup>5</sup> afirma que *“as organizações do governo e outras sem fins lucrativos devem se interessar por informações que reduzem seus custos e aumentem sua eficiência.”* Com isso, as informações de custos tem assumido papel de destaque nas organizações. Sua liderança tem sido configurada como uma das principais estratégias competitivas.

A eficiência é destacada por Lima e Lima<sup>6</sup>, como sendo *“a capacidade de obter a maior melhoria possível nas condições de saúde ao menor custo possível.”* Com a diminuição dos recursos e a conseqüente queda de repasses pelos órgãos públicos, as preocupações dos

---

<sup>4</sup> LIMA, Clóvis Ricardo M. e LIMA, Carlos Rogério M. A avaliação do custo-eficácia das intervenções em organizações de saúde. *Revista de Administração de Empresas*. São Paulo, FGV, v.38. n.2. p.62-73 abr/jun 1998. p. 64.

<sup>5</sup> EIN-DOR, Eli Sergev. *Administração de sistemas de informações*. Rio de Janeiro: Campus, 1977. p. 16.

<sup>6</sup> LIMA, Clóvis Ricardo M. e LIMA, Carlos Rogério M. Op. cit. p. 66.

administradores hospitalares foram direcionadas para a criação e implantação de sistemas de controle de custos. Pois, os recursos da área da saúde passaram a ser mais escassos, exigindo um aumento da eficiência dos serviços de assistência médica prestados.

A assistência médica passou a ser entendida como as atividades profissionais inerentes à prestação de serviços ambulatoriais, hospitalares e profiláticos, possuindo características distintas dos demais processos produtivos. Assim, a utilização de métodos de controle e aferição de custos, comuns às demais atividades, pode não ser aplicável neste segmento, em virtude das peculiaridades inerentes ao sistema de saúde.

## 2.2 A instituição hospitalar

Uma instituição hospitalar pode ser considerada como um estabelecimento cuja finalidade básica é o atendimento assistencial em regime de internação, sem que isto exclua o atendimento ambulatorial. Destacam-se como atividades hospitalares a prevenção, terapêutica, reabilitação, ensino e pesquisa. Há, no entanto, uma classificação diferenciada dos serviços prestados, podendo ser gerais, especializados e não especializados.

Medici e Marques<sup>7</sup> destacam que as instituições hospitalares possuem peculiaridades que são perfeitamente compreendidas quando

---

<sup>7</sup> MEDICI, André Cezar e MARQUES, Rosa Maria. Sistemas de custos como investimentos de eficiência e qualidade dos serviços de saúde. *Cadernos Fundap*. Rio de Janeiro, FGV, p. 47-59 1996. p. 49.

*“o indivíduo, ao procurar a assistência médica, não o faz por livre vontade, mas sim por necessidade, isto é por circunstâncias alheias ao seu desejo. Ao ingressar num serviço de saúde, o indivíduo não sabe que tipo de intervenção irá sofrer, ou que tipo de exame e medicamento irá consumir”.*

Tal tarefa é de domínio do médico, o qual estabelece o preço do serviço. Portanto, se o paciente é destituído da informação sobre preço, quantidade e natureza do serviço fica à mercê do poder dos médicos e das instituições de saúde. Quando houver qualquer desvio ético causará danos (morais, físicos e financeiros) aos tomadores dos serviços.

Para Marcondes,<sup>8</sup>

*“o hospital é uma instituição que pode ser vista como composta por duas dimensões: a médica e a hospitalar. A dimensão médica é constituída exclusivamente por profissionais de medicina que tem responsabilidade básica sobre o paciente”. (...) “a dimensão hospitalar é constituída por todo o pessoal que dá apoio técnico às atividades médicas(...) indispensáveis ao processo de assistência ao paciente.”*

Marcondes<sup>9</sup> destaca que, “quando se pensa em hospital como uma empresa, é preciso considerar que, por si só, esta visão não leva a nenhuma definição operacional clara”. É preciso levar em conta que o hospital é ainda uma instituição recente dentro do estudo e da pesquisa das organizações. Conseqüentemente, antes de se procurar soluções padronizadas é necessário um

---

<sup>8</sup> MARCONDES, Reynaldo C. A dinâmica do ambiente interno do hospital. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, FGV, v 15. n 2. p. 28-55, abr/jun 1980. p. 38.

<sup>9</sup> Idem, ibidem. p. 51.

referencial para entender um hospital, para que se possa ser bem sucedido nas soluções, para torná-lo eficiente.

Neste sentido, busca-se através de mecanismos internos a solução para tornar as organizações hospitalares mais competitivas, permitindo, através deste conhecimento, uma reorganização em sua estrutura funcional. É com este intuito que os hospitais, hoje, tendem reduzir suas estruturas funcionais, objetivando adequar-se a nova tendência mundial.

### 2.3 Gestão de custos

Mandarino<sup>10</sup> argumenta que *“as dificuldades de defesa e sobrevivência, os perigos enfrentados a todo instante, levou o homem a reunir-se em bandos. Nesse estágio, ocorreu significativa alteração no processo econômico-social modificando-se os fenômenos dos custos”*. A partir disso, a necessidade de se resguardar das intempéries e incertezas leva-o a produzir não só para o consumo imediato, mas também para os dias futuros. Ocorrem, assim, os primeiros investimentos em bens de consumo, com a produção maior reduziu-se os custos unitários. A subsistência humana depende da satisfação de necessidades e essas dependem do consumo de bens previamente produzidos e distribuídos.

Para Beulke e Bertó,<sup>11</sup> a utilização múltipla do custo nas diversas atividades econômicas constitui um fato conhecido e aceito. Assim, se observa mais detalhadamente que parte das

---

<sup>10</sup> MANDARINO, Umberto. **Custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991. p.15.

<sup>11</sup> BEULKE, Rolando e BERTÓ, Dálvio J. **Custo e estratégia de resultado**. Porto Alegre: Sagra, 1985. p. 52.

decisões diárias envolvem, em maior ou menor escala, a variável custo.

De Rocchi<sup>12</sup> explicita que *“a apuração dos custos em estabelecimentos hospitalares é um trabalho complexo, que exige, entre outras condições, a perfeita delimitação dos centros de custos e um eficiente sistema de informações gerenciais,”* consequência direta da diversidade de serviços prestados. Destaca, ainda, que em qualquer hospital, o controle de custos visa fundamentalmente determinar e analisar o custo total dos serviços prestados a cada paciente, levando-se em consideração a finalidade do sistema de apuração e análise de custos de um hospital, ou seja, o cômputo do custo de cada cliente e de cada tipo de serviço prestado.

Por sua vez, Iudícibus<sup>13</sup> afirma que *“os gerentes e analistas de custos sempre têm tido como uma de suas preocupações principais a de estimar, discernir e acompanhar a variação dos valores monetários, de certos itens de custo considerados importantes, dentro da estrutura dos custos de uma empresa”*.

Diante da nova perspectiva para a área da saúde, observa-se que o controle dos custos é necessário para a sobrevivência frente à concorrência, desencadeada por instituições que possuem tecnologias de ponta para efetuar os atendimentos dos procedimentos a seus clientes. Estes controles permitem a fixação de preços para determinar seus custos, quebrando, desta forma, a conduta que determinava, através dos custos, a fixação do preço de vendas.

---

<sup>12</sup> DE ROCCHI, Carlos Antonio. Apuração de custos nos estabelecimentos hospitalares. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, v. XIII, n. 41. p.19-27, abr/jun. 1982. p. 19-20.

<sup>13</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de custos**. São Paulo: Atlas, 1988. p.17.

## 2.4 Sistemas de custos hospitalares

Um sistema, para Oliveira,<sup>14</sup> “*é um conjunto de partes integrantes e interdependentes que conjuntamente formam um todo unitário com determinado objetivo e efetuam determinada função.*”

Bio<sup>15</sup> considera sistema como “*um conjunto de elementos interdependentes, ou um todo organizado, ou partes que interagem formando um todo unitário e complexo.*”

De acordo com Lerner,<sup>16</sup> o sistema é um conjunto de atividades interligadas de forma que todas estejam numa relação direta de maneira a possibilitar que determinados objetivos sejam alcançados.

Infer-se pelo exposto que sistema é um todo constituído de partes interligadas voltado para um objeto particular. E, quando pensa-se em sistema, uma preocupação que se requer do observador é um posicionamento particular, permitindo que o problema seja tratado com isenção e propriedade na definição dos tomadores de decisão. O observador deve estar consciente das características de seu posicionamento, bem como o resultado que a observação pode apresentar.

---

<sup>14</sup> OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas de informações gerenciais: estratégias, táticas operacionais**. São Paulo: Atlas, 1996. p.23.

<sup>15</sup> BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistemas de informações: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1996. p.18.

<sup>16</sup> LERNER, W.. **Organização de sistemas e métodos**. 23 ed. São Paulo: Atlas, 1977.

Beulke e Bertó<sup>17</sup> explicitam que *“um sistema é um conjunto de procedimentos adotados na empresa para calcular algo ou seja: bens e serviços nela processados. Pode-se dizer que um sistema constitui a metodologia aplicada ao desenvolvimento do cálculo de custo.”*

Glautier e Underdown<sup>18</sup> dizem que

*“Muitos contadores hoje trabalham para organizações prestadoras de serviço como hotel e lazer, transportes, serviços de saúde, cultivo, treinamento e outros. A ênfase na composição dos custos é significativamente diferente das organizações de fábrica, com a mão de obra compreendendo uma maior proporção dos custos nas organizações prestadoras de serviço, do que nas organizações de fábrica, e os custos de matéria prima são maiores nas fábricas que nas prestadoras de serviço. Outras diferenças também estão presentes, é muito mais difícil identificar o custo de um serviço prestado.”*

Esta metodologia pode ser aplicada às instituições de saúde, embora sendo organizações que possuem partes distintas, estas são interligadas entre si e permitem o cálculo de seus custos com maior detalhamento.

Medici e Marques<sup>19</sup> destacam que:

*“a saúde é um setor único, no qual a demanda é altamente*

---

<sup>17</sup> BEULKE, Rolando e BERTÓ, Dalvio José. **Gestão de custos e resultado na saúde: hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres.** São Paulo: Saraiva, 1997. p.38.

<sup>18</sup> GLAUTIER, M. W. e UNDERDOWN, B. **Accounting theory and practice.** 5. ed., Londres: Pitman Publishing, 1994. p. 449-450.

<sup>19</sup> MEDICI, André C. e MARQUES, Rosa M. *Op. cit.* p.52.

*determinada pelos médicos, pelos atendentes, dentre outros profissionais da área. Sendo assim, a estrutura de custos também o é (...). Diante dessa realidade de gasto crescente na área da saúde, e dada a crise fiscal do Estado, países desenvolvidos começam a buscar alternativas que permitam um maior controle dos custos.”*

De acordo com as interpretações apresentadas por Medici e Marques,<sup>20</sup> “os sistemas de custos na área da saúde podem ser divididos em três grandes blocos: sistema de custeio por absorção; sistemas de custeio por patologia ou enfermidades ; sistemas de custeio por procedimento.”

#### 2.4.1 Custeio por absorção

Medici e Marques<sup>21</sup> afirmam que o sistema por absorção

*“procura identificar no interior dos hospitais seus centros de custos, que correspondem a unidades independentes de produção. (...) produzir bens intermediários ou de consumo final para tal recebem insumos externos (fornecedores) ou internos (de outros centros de custos).”*

Se cada centro de custo recebe valores de outros centros quando é interno, e de fornecedores quando é externo, pode-se afirmar que a esse esforço é agregado um novo valor que pode ser absorvido por outro centro de custo ou mesmo como custo final do produto. Basta,

---

<sup>20</sup> MEDICI, André C. e MARQUES, Rosa M. Op. cit. p.54.

<sup>21</sup> Idem, ibidem. Op. cit. p.54.

portanto, entender que um hospital é a soma de um conjunto de centros de custos que determinam os bens de produção ou serviço, podendo ser classificados em centros de custos diretos e centros de custos indiretos.

Os centros de custos diretos são aqueles que produzem diretamente serviços de saúde, como centro de terapia intensiva (CTI), bloco cirúrgico e algumas clínicas médicas, como exemplo: pediatria, geriatria, psiquiatria e outras. São conhecidos como centros que produzem serviços finais, muito embora possam produzir serviços intermediários para outros centros de custos.

Os centros de custos indiretos são aqueles que produzem bens ou serviços que são consumidos internamente por outros centros de custos, como serviço de limpeza, energia elétrica, transporte, despesas administrativas, dentre outros. Há, no entanto, grande dificuldade na alocação destes custos, pois requerem uma base de rateio para serem absorvidos pelos demais centros de custos.

Os centros de custos de apoio são aqueles que produzem bens ou serviços apoiados em atividade diagnóstica dos centros de custos diretos, como a cozinha, a lavanderia, laboratório de análises clínicas, centro de imagem e outros. Geralmente os produtos desses centros de custos são facilmente apropriados nos centros de custos diretos.

A classificação dos centros de custos varia em cada instituição hospitalar, sendo,

portanto, uma condição prévia para se estabelecer qualquer sistema de informações sobre custos.

Para Medici e Marques,<sup>22</sup>

*“os sistemas de custeio por absorção são o ponto de partida para que hospitais privados possam cobrar suas contas. São também utilizados como base para que, estabelecida uma estimativa de risco associada a uma dada população, sejam fixadas as taxas cobradas pelos planos de saúde.”*

Dentro da área hospitalar, pode-se destacar ainda que os custos por procedimentos e o custos por patologias são derivados do próprio sistema de custeio por absorção, bem como, do sistema RKW (abreviação de *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*). Desta forma, procura-se identificar como se processa o levantamento de custos nestes sistemas de custeio.

#### 2.4.2 Custeio por procedimento

Segundo Medici e Marques,<sup>23</sup> *“o sistema de custeio por procedimento é aquele associado imediatamente a uma determinada intervenção médica ou cirúrgica. Em geral, eles são associados a um determinado centro de custo,”* sendo, portanto, facilmente identificados dentro de uma instituição hospitalar, pois, o próprio procedimento é considerado um produto, como exemplo o tratamento de adenoidectomia ou mesmo apendicectomia que pode ser associado

---

<sup>22</sup> MEDICI, André C. e MARQUES, Rosa M. Op. cit. p.55.

<sup>23</sup> Idem, ibidem. Op. cit. p.56.

ao centro de custo do bloco cirúrgico. Esses procedimentos correspondem a uma determinada função de produção, composta de insumos (externos e de outros centros de custos), mão-de-obra, depreciação de equipamentos e uso de serviços administrativos (em geral rateados) e de apoio.

Ao estabelecer-se *“este sistema de custeio por procedimento exige-se que cada centro de custos conheça e apresente, de forma mais detalhada, os produtos ou procedimentos realizados.”*<sup>24</sup>

No entanto, esse tipo de sistema de custos exige que se conheça, detalhadamente, todos os procedimentos e serviços prestados. Tal permitirá, estimar uma análise do custo-benefício de cada procedimento associado a um mesmo diagnóstico, além de ser uma poderosa ferramenta para análise econômica do hospital.

#### 2.4.3 Custeio por patologia

O custeio por patologia pode ser facilmente confundido com o sistema de custeio por procedimento, mas se observado mais atentamente, verifica-se que este sistema exige primeiramente um estudo por enfermidade. Sendo assim, nota-se que a cada doença tem, associada a ela, *“um conjunto de procedimentos (diagnósticos, clínicos, cirúrgicos) necessários a seu tratamento. O conjunto desses procedimentos formaria, em tese, o custo da doença ou*

---

<sup>24</sup> MEDICI, André C. e MARQUES, Rosa M Op. cit. p.56.

enfermidade”.<sup>25</sup>

Para se ter um melhor custo por este sistema de custeamento, é interessante utilizar-se o código do Manual de Classificação Internacional de Doenças (CID). Este código permite que se viabilize o estudo daquelas doenças que o paciente retorna várias vezes ao consultório, e a área de diagnóstico para realização de exames ou mesmo de terapias. Há que se considerar também que, cada pessoa reage de uma forma diferente por patologias iguais, no entanto o encerramento do custo final da patologia somente ocorre após a conclusão do tratamento.

Este sistema de custeio sofre algumas restrições e dentre elas salienta-se que, para cada tipo de doença há um paciente diferente, e, por conseqüência, dependendo do estado prévio de cada um pode-se ter enfermidades diferentes para patologias iguais. Portanto, é difícil conhecer-se o custo isoladamente de cada patologia, principalmente se o paciente necessita de vários exames ou terapias.

Neste caso, o resultado do custo só é conhecido ao final do tratamento. No entanto, conforme Medici e Marques,<sup>26</sup>

*“o custeio por patologia carece de uma adequada fonte de informação sobre custos, na medida em que, embora tenha tido como ponto de partida estudos aprofundados nesse campo entre os hospitais contratados pelo INAMPS, tais estudos não foram atualizados, num contexto em que o processo inflacionário se tornou crônico.”*

---

<sup>25</sup> MEDICI, André C. e MARQUES, Rosa M. Op. Cit. p.56.

<sup>26</sup> Idem, ibidem.. Op. cit. p.57.

Este sistema de custo permite ainda estabelecer comparações dos gastos globais dos sistemas de saúde em uma determinada região, bem como fixar-se preços para os serviços de diagnósticos e até mesmo estabelecer preços dos serviços aos hospitais. Atualmente, o SUS remunera os seus prestadores de serviços através das Autorizações de Internações Hospitalares - AIH, pela forma estabelecida neste sistema de custeio, ou seja, o pagamento é efetuado por patologia ou por diagnóstico, não levando em consideração os custos apurados de cada paciente, nem mesmo o tempo de internação.

O sistema de custeio por patologias exige, além da existência de sistemas de custeio por absorção e procedimento, que estes sejam integrados por códigos de enfermidades e procedimentos. Além disso, que o registro do paciente seja unificado, objetivando o acompanhamento de todos os custos e informações sobre este paciente.

Acredita-se que a forma de remuneração, baseada neste tipo de custeamento, leve alguns médicos e hospitais a selecionar as terapias que dão um maior retorno econômico, comprometendo a eficácia do tratamento. Se por um lado isto possa ocorrer nas áreas de tratamento e internações, na área de diagnóstico o risco destes efeitos pode ser eliminado, muito embora nada impeça que se escolha procedimentos com menor custo.

#### 2.4.4 Custeio RKW

O sistema de custeio RKW foi inicialmente uma técnica desenvolvida na Alemanha, e que

consiste no rateio não só dos custos e despesas da empresa, mas também as despesas financeiras a todos os produtos. Permite através desta forma de rateio, a alocação de seus custos e despesas aos diversos departamentos da empresa para serem levados posteriormente aos produtos finais, e a todos os centros de custos que tenham prestado serviços. Possibilitando, neste sentido, que a transferência possa ocorrer entre os centros de custos do mesmo grupo, evitando-se, assim, a formação de resíduos de custos não alocados aos produtos ou serviços.

Martins<sup>27</sup> afirma que:

*“as técnicas desse rateio são absolutamente semelhantes às das já vistas(...), principalmente quando tratamos das formas tradicionais de apropriação dos custos indiretos de produção, ou seja, tudo com base na alocação dos custos e despesas aos diversos departamentos da empresa, para depois ir-se procedendo às várias séries de rateio de forma que, ao final, todos os custos e despesas estejam recaindo exclusivamente aos produtos.”*

O autor<sup>28</sup> explicita ainda que,

*“com esse rateio, chega-se ao valor de produzir ou vender (incluindo administrar e financiar) que, fossem os rateios perfeitos, nos daria o gasto completo de todo o processo empresarial de obtenção de receita. Bastaria adicionar agora o lucro desejado para se ter o preço de venda final.”*

---

<sup>27</sup> MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**: inclui o ABC. São Paulo: Atlas, 1998. p.236.

<sup>28</sup> Idem Ibidem, p. 236.

Desse modo, permitiria calcular o custo do paciente-dia junto a instituição hospitalar, técnica muito difundida entre os administradores de hospitais. Este custo é calculado somando-se todos os custos diretos e indiretos do hospital e dividido pelo número de pacientes que permaneceram nos dias do mês internados. Possibilitando, dessa forma, que os custos indiretos sejam alocados aos pacientes pelo tempo que permaneceram na instituição internados, com isso os pacientes que permanecem mais tempo no hospital acabam absorvendo maior custo indireto.

## **2.5 Custeio baseado em atividade**

Com o aumento da concorrência e o desenvolvimento de novas tecnologias, buscou-se o incremento de novas modalidades de custeio, visando, principalmente, uma mais adequada alocação dos custos indiretos de produção. Neste sentido, o custeio baseado em atividades surge como mais uma ferramenta de gerenciamento, pois viabiliza a averiguação de um aproveitamento dos recursos disponíveis.

Para o entendimento do custeio baseado em atividades, são apresentados, na seqüência, a importância do ABC, conceituação de atividades, função dos direcionadores de custos, vantagens e limitações do ABC e etapas para calcular os custos de atividades, tendo como base a literatura disponível.

### 2.5.1 Importância do ABC

A importância da utilização do método ABC deve-se, principalmente, às alterações nas estruturas de custos dos produtos ou serviços dos últimos tempos. No passado, certamente, os gastos indiretos representavam valores pequenos em relação aos custos totais. Hoje, os custos indiretos representam expressivos valores, devido a utilização de novas tecnologias e a diversificação de produtos.

Diante disso, os sistemas de custeio tradicionais, que utilizavam uma forma de rateio básico, passaram a não atender as necessidades das empresas. Para atender a demanda deste mercado, surge o sistema de custeamento baseado em atividades, que substitui os modelos tradicionais com maior eficiência na alocação dos custos indiretos.

Frente a estas considerações, Nakagawa<sup>29</sup> afirma que o método ABC - *Activity Based Costing* é uma ferramenta alternativa para informar os custos com maior precisão e segurança. Diz que o método não é novo, pois já foi utilizado em 1800 e 1900, mas ganhou destaque por volta dos anos 60, onde podem ser observados registros básicos de sua utilização.

Swenson<sup>30</sup> comenta que não tem havido mudanças expressivas na prática gerencial, porém, as mudanças que vêm ocorrendo nesse setor têm exigido uma adaptação às inovações.

---

<sup>29</sup> NAKAGAWA, Masayuki. **ABC - Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1995. p.41.

<sup>30</sup> SWENSON, Dan. The benefits of activity-based cost management to de manufacturing industry. **Journal of Management accounting Research**. Sarasota: FL, v. 7, p. 167. 1995.

*“De 1925 até meados de 1980, a prática de contabilidade gerencial mudou notavelmente pouco. Sistemas tradicionais de contabilidade gerencial tendiam a produzir informações de custos altamente agregadas, que eram alocadas aos produtos por métodos simplistas e arbitrários, e as apropriações, freqüentemente não são relacionadas à demanda dos recursos organizacionais aos produtos. Recentemente, porém, a proporção de mudanças nos sistemas de contabilidade gerencial tem acelerado e algumas inovações geraram o mesmo interesse que o custeio baseado em atividades (ABC). O sistema ABC divide custos indiretos em múltiplas divisões de custo e a mensuração das atividades apropria estes custos aos produtos. A relação de causa e efeito sugere entre atividades e consumo de recursos, e a essa relação dá suporte ao custeio do produto, assim como os esforços para o controle dos custos.”*

Nakagawa<sup>31</sup> destaca ainda que:

*“o uso do ABC está intimamente associado ao bom senso e ao fomento à criatividade. TAYLOR, FAYOL, ELTON MAYO e tantos outros que contribuíram para o desenvolvimento da administração científica fizeram uso da análise de atividades para seus estudos de tempos e movimentos de organização do trabalho. Pode-se considerar também como precursor do ABC o próprio método alemão conhecido como RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit)”*.

No Brasil, os conhecimentos sobre o ABC tiveram início a partir de 1989, nas pesquisas elaboradas pela USP através do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, destacando-se, portanto, como um estudo recente desta técnica de custeio. Neste sentido,

---

<sup>31</sup> NAKAGAWA. Op cit. p.41

*“o ABC é um novo método de análise de custos, que busca rastrear os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos diretamente identificáveis com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços”<sup>32</sup>.*

Destaca ainda que o rastreamento tem o objetivo de identificar, classificar e mensurar, na primeira etapa, a maneira como as atividades consomem recursos e, na segunda etapa, como os produtos consomem as atividades de uma empresa, identificando as ações necessárias à sobrevivência e competição com o sucesso da empresa.

Cooper e Kaplan<sup>33</sup> apontam caminhos para uma aplicação de sistema de custeio em três etapas:

*“O primeiro passo no desenho de um novo sistema de custeio de produtos é coletar dados precisos de custo de mão de obra direta e materiais. Depois, examinar demanda de produtos específicos em recursos indiretos. Três regras devem ser seguidas neste processo: 1. Focar os recursos caros. 2 Enfatizar recursos cujo consumo varia significativamente, por produto e por tipo de produto, procurar a diversidade. 3. Focar recursos cujo comportamento da demanda não está relacionado com a tradicional mensuração de apropriação, como custo de mão de obra direta, tempo de processamento e materiais.”*

Ching<sup>34</sup> analisa o ABC dizendo:

---

<sup>32</sup> NAKAGAWA, Op cit. p.29.

<sup>33</sup> COOPER, R. e KAPLAN, R. S. Measure costs right: make the right decisions. **Harvard Business Review**. Boston: MA. n. 5, p. 98 set./out., 1988.

<sup>34</sup> CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividade**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997. p.41.

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

Por sua vez, Beulke e Bertó<sup>35</sup> afirmam que o sistema ABC além de ser fruto da informática permite um maior detalhamento dos custos, com grande rapidez e agilidade, adaptando-se aos novos processos das organizações com divisões em unidades de negócios.

Anderson<sup>36</sup>, interpretando o momento de mudanças sugere:

*“A literatura teórica de sistemas de gerenciamento de custos sugere que mudanças ocorrem em estágios. Nos primeiros estágios o sucesso é influenciado pela demonstração adequada da existência de um problema e pela fixação de objetivos para o novo sistema. Nos estágios posteriores, utilizar o sistema para tomada de decisões e integrar o sistema com sistemas de informação e recompensa, passa a ser decisivo para o sucesso. Fatores que influenciam na negociação de cada estágio são: promover motivação intrínseca e extrínseca para uso do sistema e obter suporte gerencial, delegar responsabilidades e comunicar os objetivos do sistema.”*

Mandarino,<sup>37</sup> por sua vez, argumenta *“que toda a ação representa um custo e que, por*

---

<sup>35</sup> BEULKE, Rolando e BERTÓ, Dálvio J. 1997. Op. cit. p.19.

<sup>36</sup> ANDERSON, Shannon W. A framework for assessing cost management system changes: the case of activity based costing implementation at General Motors, 1986-1993. **Journal of Management Accounting Research**. v. 7, p. 7, Sarasota, FL, 1995.

<sup>37</sup> MANDARINO, Umberto. Op. cit. p.19.

*isso mesmo, custo é consumo de valores na obtenção de um bem”.*

Reforçando a opinião dos autores anteriores, Souza et al.<sup>38</sup> mostram o entendimento de que:

*“a implantação de um sistema de custeio além de buscar alcançar outros objetivos deve atender as necessidades das empresas. E, para tanto, o ABC possibilita atender alguns deles como: apurar com maior precisão os custos de produto, bem como utilizar critérios de rateio mais justos, dar subsídios para a análise na tomada de decisão, uniformizar a linguagem bem como divulgá-la para todas as áreas da empresa, determinar a eficiência e eficácia das atividades executadas, identificar novas atividades, com a finalidade de melhorar o desempenho da empresa no futuro; detectar atividades que estão onerando o produto; determinar quais as atividades que podem ser executadas por terceiros com menor custo e maior eficiência; servir como base para novas estratégias competitivas; possibilitar um cálculo com maior precisão em seus preços de venda e facilitar a análise de valor, dentre outras.”*

Ao falar sobre o sistema ABC, relacionado ao gerenciamento de uma instituição de saúde, Ching<sup>39</sup> afirma que, *“assim como ocorre em todos os segmentos de negócios, quer se trate de produção de bens ou de serviços, também a área hospitalar pode se utilizar dos conceitos do custeio baseado em atividades.”*

---

<sup>38</sup> SOUZA, Alceu et al. Sistema abc: implantação e resultados. In ENANPAD, set/1995. João Pessoa. Anais... João Pessoa: ENANPAD, 1995. p.79.

<sup>39</sup> CHING, Hong Yuh. Op. cit. p.84.

LIMA<sup>40</sup> assegura que:

*“o custeio ABC incorpora os mais recentes avanços na contabilidade de custos. O propósito do ABC é atingir estimativas mais precisas dos recursos consumidos nos tratamentos(...). Este método reflete o consumo de recursos com maior precisão em nível de tratamento, e identifica mais diretamente o consumo de recursos por objeto de custos (tratamento, grupos de pacientes, ou médicos)”*.

Lembra ainda que, o ABC, além de ser o mais preciso na identificação de quais os tratamentos são mais dispendiosos, também determina quais os contratos, médicos, ou grupos de pacientes são mais lucrativos. Além disso, a utilização deste sistema de custeamento, permite aos administradores financeiros dos hospitais a obterem dados necessários para tomar decisões otimizadas que levam em conta a alocação de recursos e a contenção de custos, assegurando, desta forma, a viabilidade financeira a longo prazo de suas organizações. Auxilia também os executivos a evitar contratos que possam ser deficitários, fazer propostas de contratos com planos de saúde, obter informações mais precisas na tomada de decisões, melhorando a alocação dos recursos, lucratividades de contratos, contenção de custos, e direcionamento de incentivos aos tratamentos alternativos. Lima<sup>41</sup> explica que *“o método ABC fornece informações de apoio à decisão para todas as três variáveis: mix de tratamento, custo dos recursos e consumo dos recursos”*.

---

<sup>40</sup> LIMA, Carlos R. M.. Activity based costing para hospitais. **Dissertação**. (Mestrado em Administração Contábil e Financeira). São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 1997. p.41.

<sup>41</sup> Idem ibidem., p. 42.

A partir disso, os serviços de saúde passam a obter informações acuradas em relação a alocação dos recursos, inclusive viabilizando o incentivo aos tratamentos alternativos com menor custo.

### 2.5.2 Vantagens e limitações do ABC

Uma das vantagens do ABC, conforme Nakagawa<sup>42</sup>, é que este sistema consegue identificar, nos números gerados, os atributos que lhe assegurem a acurácia necessária. Estes atributos identificados pela análise destas atividades acabam revelando informações que até então permaneciam ocultas, e que os sistemas tradicionais de custos não detectam. Com isso permite uma análise estratégica de custos, pois abre a visão de negócios, processos e atividades e o consumo adequado de recursos que estes podem propiciar a empresa.

Cogan<sup>43</sup> também considera como benefícios a melhoria nas decisões gerenciais, passando, dessa forma, a identificar os produtos “subcusteados” ou “supercusteados”, objetivando otimizar a rentabilidade do negócio através de uma tomada de decisão empresarial com transparência. *“O ABC permite ainda, que se tome ações para o melhoramento contínuo das tarefas de redução dos custos do overhead (...), facilita ainda a determinação dos custos relevantes”*.<sup>44</sup>

---

<sup>42</sup> NAKAGAWA, Masayuki. Op. cit. p.47.

<sup>43</sup> COGAN, Samuel. **Activity- based costing (ABC)** - A poderosa estratégia empresarial. São Paulo: Pioneira, 1994. p.84.

<sup>44</sup> Idem, ibidem. p.7.

Brimson<sup>45</sup> afirma que as vantagens do gerenciamento por atividades consistem, basicamente, em:

*“• Estabelecer metas de custos e desempenhos mais realistas derivadas do planejamento estratégico; • Identificar desperdícios e fatores que direcionam o custo; • Melhorar a qualidade das decisões na determinação de preços, fabricar/comprar e estimativas pelo conhecimento de um custo de produto correto (que é derivado do rastreamento do custo das atividades aos produtos).”*

No que concerne a serviços hospitalares, Lima<sup>46</sup> diz que

*“a aplicação do ABC pode beneficiar serviços de saúde de muitas maneiras. Além de fornecer informações de custos realísticos, o ABC pode ser usado para estudar tendências e comparar custos por diagnósticos, por atendimento médico, ou por pacientes de diferentes Planos de Saúde.”*

Se por um lado existem vantagens, este sistema também possui limitações. Cogan<sup>47</sup> destaca que, uma aplicação, na prática, de uma forma bastante detalhada, exige um grau de informações gerenciais muito apurado, aumentando o custo com coleta e manipulação destes dados podendo até tornar-se impraticável.

---

<sup>45</sup> BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades: uma abordagem do custeio baseado em atividades.** São Paulo: Atlas, 1996. p.74.

<sup>46</sup> LIMA, Carlos Rogério M. Op. cit. p.77.

<sup>47</sup> COGAN, Samuel. Op. cit. 1994. p.7.

Para Garrison e Noreen,<sup>48</sup> apesar dos aspectos limitadores, principalmente na dificuldade na obtenção de dados das atividades e dos direcionadores de custos, o ABC apresenta vantagens para o gerenciamento. *“O custeio baseado em atividades traz alguns benefícios para o gestor, incluindo maior precisão nos custos dos produtos, melhores dados para a tomada de decisões e controle de custos mais seguros.”*

Também Casali et al. apud Souza et al.(1995)<sup>49</sup> destacam algumas limitações no uso do sistema ABC, a saber:

*“• Geração de informações confiáveis somente a longo prazo. Necessitando de revisões constantes até que se possa gerar informações satisfatórias. • Controle dificultado nas empresas com grande número de atividades. • A análise comparativa é bastante restrita, pois o ABC restringe as comparações, quando realizado periodicamente, entre os diversos setores da empresa e da empresa com outras empresas que utilizam esta forma de apuração de seus custos. • Como instrumento para tomada de decisão de terceirização, este fornecerá o custo do produto, e não suas etapas de produção. Se a empresa quiser saber as etapas de produção, deverá analisar o produto ou serviço de forma isolada”.*

Na área hospitalar, Cogan<sup>50</sup> destaca que os serviços prestados nestas instituições também podem utilizar os conceitos do custeio baseado em atividades (ABC). Embora este setor se resente até de sistemas mais simples de custeio.

---

<sup>48</sup> GARRISON, Ray H. e NOREEN, Eric W. **Managerial accounting: concepts for planning, control, decision making**. 7. ed. Hilinois: Richard D. Irwin, 1994, p. 206.

<sup>49</sup> SOUZA, Alceu et al. Op. cit. p.83.

<sup>50</sup> COGAN, Samuel. Op. cit. 1994. p.84.

Tal também é visto em Ching,<sup>51</sup> quando diz que,

*“no Brasil, inclusive, pode-se facilmente perceber que significativa parcela dos hospitais sequer possuem uma forma de apurar custos. Para faturar seus serviços se utilizam de tabelas fornecidas pelas associações de classe, para os serviços prestados, sem no entanto considerar a realidade de cada hospital.”*

Os hospitais que possuem sistemas próprios de custos, utilizam-se dos tradicionais rateios, possibilitando, dessa forma, a apuração do custo “paciente-dia”. Ao observar-se a forma do custeio baseado em atividades (ABC) consegue-se determinar duas situações que ocorrem nestas instituições:

- a) nem todos os procedimentos e cuidados diários em um hospital são iguais; e
- b) para cada paciente, os custos rotineiros estão basicamente associados a sua estadia no hospital, aos custos de hospitalização, aos custos rotineiros diários, e, os custos relativos à intensidade que estes serviços são prestados.

Souza et al.<sup>52</sup> explicam que :

*“apesar das dificuldades de implantação, constata-se que o ABC (...)*

---

<sup>51</sup> CHING, Hong Yuh. Op. cit. p.84.

<sup>52</sup> SOUZA, Alceu. Op. cit. p.90.

*se configura como uma eficiente ferramenta gerencial, que pode ser utilizada para realizar melhoramentos de processos, eliminar desperdícios, melhorar serviços, avaliar iniciativas de qualidade, e, principalmente, criar uma filosofia de custos em toda a empresa, promovendo mudanças de comportamento capazes de produzir um alto nível de envolvimento e participação.”*

Diante disso, constata-se que o sistema de custeio baseado em atividades, além de permitir um controle mais eficiente, desperta mudanças de comportamentos em relação a custos nas empresas.

### 2.5.3 Conceituação de atividades

Atividade, para Dellagnelo,<sup>53</sup> significa um “conjunto de tarefas reunidas de acordo com critérios de complementaridade e similaridade.”

Por sua vez Nakagawa<sup>54</sup> explica que:

*“as atividades são consideradas identificadoras naturais dos eventos e transações que ocorrem em uma empresa, pois elas são facilmente entendidas pelos grupos de pessoas responsáveis pelas mais diversas formas de atividade: engenharia, produção, marketing, controladoria, manutenção, recursos humanos, alta administração etc. (...) pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a*

---

<sup>53</sup> DELLAGNELO, Eloise H. I.L. O impacto da informática na divisão do trabalho: o caso do centro de operações da Telesc. **Dissertação** (Mestrado em administração), Universidade Federal de Santa Catarina. 1990. p.50.

<sup>54</sup> NAKAGAWA, Masayuki. Op. cit. p.42-46.

*produção de produtos. Em sentido mais amplo, (...) como produção de projetos, serviços etc., bem como as inúmeras ações de suporte a esses processos”.*

Nesse sentido, Brimson<sup>55</sup> afirma que:

*“as atividades constituem o fundamento do sistema de gerenciamento de custos. Uma atividade descreve o modo como uma empresa emprega seu tempo e recursos para alcançar os objetivos empresariais. Atividades são processos que consomem recursos substanciais para gerar uma produção.”*

Para Ching,<sup>56</sup> as atividades são representadas por um conjunto de tarefas e operações em nível apropriado para o gerenciamento de custos, sendo caracterizadas como o nível em que suas ações são tomadas, para ele as *“atividades são o que as empresas fazem.”*

Kaplan e Cooper<sup>57</sup> explicitam que as atividades podem ser ordenadas em hierarquias, a saber:

a) *atividade a nível de unidades*: devem ser executadas para cada unidade de produto ou serviço gerado, sendo proporcional aos volumes de produção e vendas;

---

<sup>55</sup> BRIMSON, James A. Op. cit. p.63.

<sup>56</sup> CHING, Hong Yuh. Op. cit. p.89.

<sup>57</sup> KAPLAN, Robert S. e COOPER, Robin. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998. p.105.

*b) atividades em nível de lotes:* devem ser executadas para cada lote ou preparação executadas, seus recursos são independentes do número de unidades do lote;

*c) atividades de suporte ao produto:* permitem a fabricação de cada produto ou serviço, esta amplitude ocorre além dos limites da fábrica, resultando em atividades de suporte ao cliente.

Destacam que a hierarquia de custos é aplicável à produção, marketing, pesquisa e desenvolvimento, afirmam que estes custos sejam mapeados com a finalidade de se estabelecer a causa e efeito. Não deixando, portanto, que determinada despesa seja alocada ao volume ou serviços adquiridos.

Observa-se que os custos podem ser acumulados e relatados por processos de negócios, possibilitando, desta forma, comparações internas e externas de seu negócio, identificando e melhorando os processos inúteis que consomem estes recursos.

Numa unidade hospitalar, a identificação dos processos, torna possível apropriar, a cada serviço ou procedimento executado, uma quantidade mais justa dos recursos alocados, com bases reais a cada atividade, obtendo-se, com isso, um resultado mais preciso de cada procedimento ou serviço.

A operacionalização destes custos por atividade admite que seja identificada cada atividade desenvolvida, é possível conhecer as atividades que agregam valor aos procedimentos

ou serviços, e atividades que não agregam valor aos procedimentos e serviços. Isso pode ser feito a partir de um processo de análise.

Garrison e Noreen<sup>58</sup> dizem que

*“Processo de análise de valor é uma análise sistemática das atividades requeridas para fazer um produto ou executar um serviço. Ela identifica todas as atividades de consumo de recursos envolvidas na fabricação de um produto ou na execução de um serviço e identifica estas atividades como tendo a natureza de valor adicionado ou sem valor adicionado.”*

#### 2.5.4 Direcionadores de custos

Ao apurar-se o custo das atividades, é importante que os responsáveis de cada atividade busquem a alocação dos custos destas aos produtos. Isto é possível através dos direcionadores de custos (*cost drivers*) específicos. Nakagawa<sup>59</sup> afirma que

*“Cost driver (...) determina a quantidade de trabalho (não a duração) e, através dela, o custo de uma atividade. Definido de outra maneira, cost driver é um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividade e o consumo resultante de recurso.”*

---

<sup>58</sup>GARRISON e NOREEN. Op, cit. p. 192.

<sup>59</sup>NAKAGAWA, Masayuki. Op. cit. p.74.

Segundo Souza et al.<sup>60</sup>, “os geradores, drivers ou também direcionadores, podem ser definidos como critérios que rateiam os custos ou atividades aos produtos.” Dessa forma, podem ser classificados conforme sua natureza, como por exemplo, os direcionadores de volume de produção podem ter os seguintes geradores: número total de máquinas, número de itens produzidos, número de containers, número de empilhadeiras, metros de esteiras e outros.

Atkinson et al.<sup>61</sup> complementam a opinião de Souza, ao afirmar que o

*“Custeio baseado em atividades é um procedimento que mensura o custo dos objetos, como produtos, serviços e fregueses. O custeio baseado em atividades primeiro designa o custo dos recursos para as atividades realizadas pela organização. Então, os custos das atividades são designados aos produtos, fregueses e serviços, os quais beneficiam-se destes, ou estão gerando a demanda pela atividade.”*

Neste sentido, Kaplan e Cooper<sup>62</sup> dizem que “a ligação entre atividade e objetos de custos como produtos, serviços e clientes é feita por meio de geradores de custos da atividade. Um gerador de custo da atividade é uma medida quantitativa do resultado de uma atividade.”

Beulke e Bertó<sup>63</sup> destacam que

---

<sup>60</sup> SOUZA, Alceu et al. Op. cit. p.81.

<sup>61</sup> ATKINSON, Anthony A. et al. **Management accounting**. New Jersey: Prentice Hall, 1995, p. 23.

<sup>62</sup> KAPLAN, Robert S. e COOPER, Robin. Op. cit. p.109.

<sup>63</sup> BEULKE, Rolando e BERTÓ, Dalvio José. Op. cit. p.39.

*“Tanto os custos proporcionais como os não proporcionais recebem direcionamento em diversos níveis (...). Na concepção desse sistema, são as atividades que consomem recursos e, por sua vez, produtos e serviços consomem atividades. Partindo desta linha de raciocínio, as atividades são divididas entre as que agregam e as que não agregam valor aos produtos e serviços. (...) O conceito atividade constitui-se, de modo geral, numa divisão ainda mais otimizada que o conceito local de ocorrência, uma vez que no mesmo local podem ser executadas várias atividades.”*

Os autores explicam que no custeio pelo método ABC, embora as atividades consumam recursos, não existem locais de ocorrência de custos, todavia estes são apropriados a eles.

#### 2.5.5 Etapas para mapear as atividades

Brimson<sup>64</sup> explicita que as atividades requerem *“etapas que devem ser consideradas um guia, porque o ambiente específico de cada empresa onde a análise de atividades é realizada pode requerer mudanças na abordagem.”* Destaca como principais etapas as que se seguem:

##### *a) Determinar o escopo da análise de atividades*

É uma definição do problema específico ou do negócio a ser analisado. Deve ser aplicado a uma área com potencial de melhoria.

---

<sup>64</sup> BRIMSON, James A. Op. cit. p.99.

*b) Determinar as unidades da análise de atividades*

Devem ser selecionadas ou divididas em grupos que possuam uma única finalidade. Podem também selecionar uma abordagem para as atividades, ou incluir uma técnica de coleta de dados da atividade. As unidades de atividades podem corresponder às unidades organizacionais. Um organograma serve para definir unidades de atividades do quadro de pessoal. Podem, também, incluir fluxogramas, normas departamentais, registros de ativo fixo, *layout* das instalações e outros documentos relacionados.

*c) Definir as atividades*

Devem ser definidas por verbo ou substantivo, através de uma lista de todas as atividades desempenhadas por uma unidade de atividades. Ao selecionar a técnica para cada coleta de dados, observar-se-á critérios de grau de precisão e o custo da mediação. Obedecem ainda uma abordagem estruturada.

*d) Racionalizar as atividades*

A racionalização é a estrutura de uma lista de atividades que forneça um nível de detalhe suficiente e de fácil influência no negócio. Isto é dividir cada atividade principal em detalhes para que os custos sejam distribuídos proporcionalmente, com base nas estimativas de tempo e

recursos apropriados a cada atividade.

*e) Classificar em primária e secundária*

Toda a atividade deve ser classificada de acordo com o grau de proporção entre elas. A atividade primária é aquela cuja saída é utilizada fora da unidade organizacional. A atividade secundária serve para apoiar a atividade primária.

*f) Criar mapa de atividades*

Este mapa identifica a relação entre funções, processos de negócios e atividades. O mapa de atividades é o primeiro passo no processo de negócios alternativos e atividades para uma função.

*g) Finalizar e documentar as atividades*

Nesta fase é compilada uma lista de atividades que apóie as necessidades da análise organizacional, das funções e do negócio.

### 2.5.6 Fases do sistema ABC

Brimson<sup>65</sup> descreve uma metodologia dividida em seis fases para calcular o custo das atividades e dos produtos ou serviços no sistema ABC.

#### *Etapa 1: Seleção de base de custos*

Ao selecionar-se o custo de uma atividade, é preciso definir o modelo de custo. O padrão atual de comportamento de custo das atividades é analisado, rastreando-se os fatores de produção até as atividades que consomem os recursos. Se o método de executar uma atividade é mantido, o comportamento do custo será o de permanecer constante.

#### *Etapa 2: Rastreamento dos recursos*

As etapas do rastreamento dos recursos às atividades, obedecem os seguintes passos:

- a) determinar a fonte dos dados - a fonte principal dos dados de custos é o razão geral da organização, possibilitando que estes custos possam ser reconciliados com o sistema de relatórios econômicos e financeiros;

---

<sup>65</sup> BRIMSON, James A. Op. cit. p.141-170.

- b) agrupar os custos centralizados no razão auxiliar - no razão, as despesas são classificadas de acordo com os tipos de gastos;
- c) estabelecer uma relação causal - é determinado pela relação entre um fator de produção que é consumido por uma atividade;
- d) rastrear os custos relacionados a pessoal - é relacionar o custo do pessoal às atividades, por meio da multiplicação do custo do pessoal pela porcentagem de tempo determinada no processo da atividade; e
- e) rastrear todos os demais custos às atividades - o rastreamento dos demais custos é investigado através de entrevistas e uma revisão dos registros para identificar a atividade que ocasionou ou gerou o custo.

### *Etapa 3: Determinação da medida de desempenho da atividade*

O desempenho pode ser, ou não, financeiro. As medidas de desempenho financeiro são as que direcionam os recursos diretos às atividades. As medidas de desempenho não financeiro são informações atribuídas a uma atividade.

### *Etapa 4: Seleção da medida de atividade*

A medida de atividade envolve os seguintes passos:

- a) determinar a medida da atividade - nesta medida estão descritas as entradas, saídas ou atributos físicos de uma atividade;
- b) reunir estatísticas sobre a produção ou transações - neste estágio, é determinada a frequência da ocorrência da atividade; e
- c) validar a razoabilidade da medida de atividade - nesta etapa, a medida de atividade é validada para assegurar o custo e os níveis da atividade, de acordo com a homogeneidade.

#### *Etapa 5: Alocação das atividades secundárias*

Se as atividades primárias contribuem diretamente para a unidade organizacional, estas por sua vez, são utilizadas fora da empresa ou internamente por outra unidade. Em outras palavras, as atividades secundárias apóiam as atividades primárias, incluindo aí, gerência, treinamento, reunião geral e administração.

#### *Etapa 6: Cálculo do custo por atividade*

Se a atividade for rastreada, através de seu custo, selecionando uma medida de produção

e determinando o volume de atividade, podem completar o processo de custeio por atividade.

No entanto, Kaplan e Cooper <sup>66</sup> apresentam apenas quatro etapas para se calcular o custo das atividades e dos objetos de custeio no sistema ABC.

*Etapa 1: Desenvolver o dicionário de atividades*

Estas atividades são descritas por verbos e seus objetivos são associados. Pode-se desenvolver títulos como: programar produção, transferir materiais, responder aos clientes, entre outros. O dicionário permite o relacionamento e a definição de cada atividade executada.

*Etapa 2: Determinar quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades*

Os gastos de uma organização estão definidos no sistema contábil, onde as despesas estão alocadas por códigos, por exemplo, salários, horas extras, materiais indiretos, manutenção e depreciações. Nesta etapa, os geradores de custos utilizam as despesas apropriadas por esse sistema para calcular o quanto estão gastando em atividades de compra de materiais e lançamentos de produtos novos.

---

<sup>66</sup> KAPLAN, Robert S. e COOPER, Robim. Op. cit. p.99-113.

*Etapa 3: Identificar produtos, serviços e clientes da organização*

Toda a organização precisa das atividades para construir e entregar produtos a seus clientes. Há, no entanto, necessidade de identificar todos os produtos, serviços e clientes, pois isto permite tornar as atividades e os processos mais eficientes e calcular a adequada remuneração da organização.

*Etapa 4: Selecionar geradores de custos da atividade que associem os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes da organização*

Kaplan e Cooper<sup>67</sup> explicam que “a ligação entre atividades e objetos de custos como produtos, serviços e clientes é feita por meio de geradores de custos da atividade. Um gerador de custos da atividade é uma medida quantitativa do resultado de uma atividade.” Citam que, em virtude do grande número de atividades, ligadas entre si, há necessidade de tentar reduzir o número de geradores de custos por atividade. Podem ser utilizados três diferentes tipos de geradores de custos da atividade: transação, duração e intensidade.

Nos geradores de transação podem ser utilizados todos os resultados da atividade que geram as mesmas exigências, por exemplo, o processamento de uma ordem de compra. Estes geradores são os mais baratos, podendo, no entanto, gerar resultados menos precisos, pois,

---

<sup>67</sup> KAPLAN, Robert S. e COOPER, Robin Op. cit. p.109.

pressupõem que, a mesma quantidade de recursos é necessária todas as vezes que a atividade é executada.

Os geradores de duração representam o tempo necessário para executar uma tarefa. Devem ser usados quando existe variação significativa no volume de atividades para diferentes produtos, como horas de preparação, horas de inspeção e horas de mão-de-obra direta. Esses custos são alocados aos produtos específicos.

Os geradores de intensidade são usados para definir os recursos utilizados todas as vezes que a atividade é executada. Quando um gerador de duração pressupõem que o custo de preparação por hora tem o mesmo valor, não refletindo, porém, eventuais custos adicionais de mão-de-obra qualificada, ou equipamentos adicionais, os geradores de intensidade são mais precisos, muito embora seus custos sejam maiores.

É possível associar geradores de custos de transação, duração ou de intensidade em praticamente todas as atividades. No entanto, há que se ter cuidado na utilização destes geradores, pois a utilização inadequada das informações leva a distorções, podendo ser superestimados os produtos complexos ou subestimados os custos de produtos simples.

### 3 METODOLOGIA

Com base na fundamentação teórico-empírica, buscou-se apresentar uma metodologia de sistematização para os custos na área hospitalar, onde o custeamento baseado em atividades é destacado como uma das ferramentas que atende às novas formas de gerenciamento, mudando o foco de constatação de custos, para a de redução de custos.

Dentro dessa nova perspectiva, o controle de custos é necessário para a sobrevivência da atividade hospitalar. O gerenciamento, alicerçado no custeio baseado em atividade, busca a eficiência da utilização de seus recursos em conjunto com a eficácia do processo.

Desenvolveu-se, na presente pesquisa, uma metodologia para a implantação do sistema ABC, em uma organização hospitalar, para apurar os custos das atividades e dos produtos, combinando as etapas descritas por Brimson<sup>68</sup>, com as de Kaplan e Cooper.<sup>69</sup>

Nesta seção, evidencia-se o método utilizado para alcançar os objetivos do trabalho. Neste sentido, apresenta-se as perguntas de pesquisa, a definição constitutiva e operacional de termos e variáveis, a população e amostra o delineamento da pesquisa e a coleta e análise de dados.

#### 3.1 Especificação do problema

A presente pesquisa foi orientada para a descrição dos processos e a identificação dos

---

<sup>68</sup> BRIMSON, James A. Op. cit. p.141-170.

<sup>69</sup> KAPLAN, Robert S. e COOPER, Robim. Op. cit. p.99-113.

respectivos elementos de custos da pediatria, bem como definir os direcionadores de custos para a apropriação dos recursos às atividades, e, destas, aos objetos de custeio.

De acordo com Kerlinger,<sup>70</sup> *“um problema é uma questão que mostra uma situação necessitada de discussão, investigação, decisão ou solução(...). Um problema em primeiro lugar é uma questão, uma sentença em forma interrogativa.”*

Gil<sup>71</sup> destaca que, na *“acepção científica, problema é qualquer questão não solvida e que é objeto de discussão, em qualquer domínio do conhecimento.”*

### 3.1.1 Perguntas de pesquisa

A questão-problema referente a configuração de um sistema de custos, calcado no custeamento baseado em atividades, conduz às seguintes perguntas:

- a) Quais são os processos da pediatria do HCC?
- b) Quais são os elementos de custos da pediatria?
- c) Quais são as atividades relevantes da pediatria?
- d) Quais são os direcionadores para apropriar os recursos às atividades?
- e) Quais são os direcionadores para apropriar as atividades aos objetos de custeio?

---

<sup>70</sup> KERLINGER, Fred N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais**. São Paulo: EPU, 1980. p.35-36.

<sup>71</sup> GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1994. p.52

### 3.1.2 Definição constitutiva de termos e variáveis

Para Kerlinger<sup>72</sup>, “*uma definição constitutiva define palavras com outras palavras, (...) são definições de dicionário e, naturalmente, são usadas por todo o mundo, inclusive pelos cientistas.*”

- *Recursos*

É a entrada física de elementos requeridos para se efetuar uma atividade.<sup>73</sup>

- *Atividades*

É uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens e serviços.<sup>74</sup>

- *Direcionador de recursos*

É o fator que determina a ocorrência de uma atividade.<sup>75</sup>

- *Gerador de custos*

É um fator que cria ou influencia o custo, sua análise identifica a causa do custo.<sup>76</sup>

- *Rastreamento*

---

<sup>72</sup> KERLINGER, Fred N. Op. cit. p.46.

<sup>73</sup> CHING, Hong Yuh. Op. cit. p.55.

<sup>74</sup> MARTINS, Eliseu. Op. cit. p. 100.

<sup>75</sup> Idem, ibidem. p.103.

<sup>76</sup> BRIMSON, James A. Op. cit. p.68.

É uma alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos.<sup>77</sup>

- *Rateio*

É aquela alocação dos custos, de forma arbitrária e subjetiva, e não indica, necessariamente, a verdadeira relação dos custos com o produto ou atividade.<sup>78</sup>

- *Direcionador de atividades*

É a maneira como os produtos consomem atividades e serve para custear produtos, indicando a relação entre as atividades e os produtos.<sup>79</sup>

### 3.1.3 Definição operacional de termos e variáveis

Kerlinger<sup>80</sup> explica que

*“uma definição operacional atribui significado a um constructo ou variável especificando as atividades ou operações necessárias para medi-lo ou manipulá-lo. É um manual de instruções para o pesquisador”. É através destas definições que “surgiram de um novo modo de pensar: em vez de pensar apenas constitutivamente, os cientistas também pensam operacionalmente.”<sup>81</sup>*

---

<sup>77</sup> MARTINS, Eliseu. Op. cit. p.102.

<sup>78</sup> Idem, ibidem. p.106.

<sup>79</sup> Idem, ibidem.p.104

<sup>80</sup> KERLINGER, Fred N. Op. cit. p.46

<sup>81</sup> Idem, ibidem. p.46.

Marinho<sup>82</sup> destaca que a definição operacional “*consiste na indicação das operações necessárias para produzir o fenômeno.*”

Selltiz et al.<sup>83</sup> afirma que “*uma definição operacional é um procedimento usado pelo pesquisador para manipular ou medir as variáveis do estudo.*”

- *Recursos*

Identificar os fatores de produção que compõem o custo total da organização, dentro de um período de tempo determinado.

- *Atividade*

Verificar tudo aquilo que é executado e que consome recursos da empresa para a realização de um processo.

- *Direcionador de recursos*

Verificar a causa básica da atividade para alocar os custos da pediatria.

- *Gerador de custos*

Identificar os custos de produtos ou serviços praticados na pediatria.

- *Rastreamento*

---

<sup>82</sup> MARINHO, Pedro. *A pesquisa em ciências humanas*. Petrópolis: Vozes, 1980. p.33.

<sup>83</sup> SELLTIZ, Claire, et al. *Método de pesquisa nas relações sociais*. São Paulo: EPU, 1965. p.19.

Identificar a relação entre causa e efeito das atividades geradores de recursos.

- *Rateio*

Verificar uma forma de alocação dos custos aos produtos ou atividades.

- *Direcionador de atividades*

Identificar o modo como os produtos consomem as atividades.

### 3.2 População e amostra

A população desta pesquisa corresponde aos funcionários da pediatria e do corpo clínico do Hospital de Caridade de Carazinho, localizada na Av. General Câmara, n. 70, Carazinho /RS.

Selltiz et al.<sup>84</sup> explicita que “*uma população é uma reunião de todos os casos que se conformam a algum conjunto indicado de especificações.*” A amostra consiste de alguns elementos com a intenção de descobrir algo a respeito da população de que fazem parte esse grupo de elementos.

Ao definir população, Gil<sup>85</sup> comenta que se trata de “*um conjunto definido de elementos que possuem determinadas características.*” Diz, também, que a “*amostra é um subconjunto do universo ou da população, por meio do qual se estabelecem ou se estimam as características desse universo ou população.*”

---

<sup>84</sup> SELLTIZ, Claire et al. Op. cit. p. 571-572.

<sup>85</sup> GIL, Antonio Carlos. Op. cit. p. 91-92.

Kerlinger<sup>86</sup> afirma que *“uma população é um conjunto de todos os objetos ou elementos sob consideração. Amostra é uma porção de uma população, geralmente aceita como representativa da população.”*

A amostra da presente pesquisa é extraída da população, portanto caracteriza-se como intencional, pois relaciona-se com as características pré- estabelecidas do plano e das perguntas de pesquisas formuladas. A amostra constitui-se do médico chefe do corpo clínico, o médico responsável do setor da pediatria e a enfermeira chefe do setor.

### 3.3 Delineamento da pesquisa

Segundo Gil<sup>87</sup>, *“o delineamento refere-se ao planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, envolvendo tanto a sua diagramação quanto a previsão de análise e interpretação de dados.”* Neste sentido o delineamento considera o ambiente em que são coletados os dados, determinando a maneira pela qual é focalizado o problema de pesquisa.

Kerlinger<sup>88</sup> define *“delineamento de pesquisa como plano e a estrutura da investigação, concebidos de forma a obtermos respostas para as perguntas da pesquisa.”*

Com as perguntas elaboradas, buscou-se realizar um estudo exploratório, cujas características científicas são a leitura, a análise e a interpretação de um fato, fundamentado em literatura inerente à temática, para, com isso, ter condições de propor alternativas, transformações e desenvolvimento de um nova visão sobre o fato apresentado. Para Gil<sup>89</sup> *“As pesquisas exploratórias têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e*

---

<sup>86</sup> KERLINGER, Fred N. Op. cit. p. 90.

<sup>87</sup> GIL, Antonio Carlos. Op. cit. p.70.

<sup>88</sup> KERLINGER, Fred N.. Op. cit. p.94.

<sup>89</sup> GIL, Antônio Carlos.Op.cit.p.44.

*idéias, com vistas à formulação de problemas (...). Habitualmente envolvem levantamento bibliográfico e documental, entrevistas não padronizadas e estudo de caso.”*

A presente pesquisa assume o caráter de estudo de caso, destacada por Triviños<sup>90</sup> como um dos tipos mais relevantes. Explica, o autor, que, estudo de caso, “*é uma categoria de pesquisa cujo objeto é uma unidade que se analisa aprofundadamente.*” Embora seja efetuada em uma unidade de determinado universo, não invalida o estabelecimento de bases para uma investigação posterior, mais precisa.

Gil<sup>91</sup> entende que “*a maior utilidade do estudo de caso é verificada nas pesquisas exploratórias*”, pois é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, permitindo um amplo e detalhado conhecimento.

O pesquisador, precavendo-se na seleção dos casos, adequadamente, tem grandes possibilidades de chegar a conclusões confiáveis, podendo passá-las para todo o universo, com elevado grau de confiança.

### 3.4 Coleta e análise dos dados

Gil<sup>92</sup> explica que “*a coleta de dados no estudo de caso é feita mediante o concurso dos mais diversos procedimentos. Os mais usuais são: a observação, a análise de documentos, a entrevista e a história de vida. Geralmente utiliza-se mais de um procedimento.*”

Na coleta de dados de uma pesquisa qualitativa, conforme Triviños<sup>93</sup>, não se admite

---

<sup>90</sup> TRIVIÑOS, Augusto N.S. **A Pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas. 1987 p. 133.

<sup>91</sup> GIL, Antonio Carlos. Op. cit. p.79.

<sup>92</sup> GIL, Antonio C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas. 1991. p.122.

<sup>93</sup> TRIVIÑOS, Augusto N.S. **A pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas . 1987. p.137.

visões isoladas, parceladas ou estanques. Ela se desenvolve em interação dinâmica retroalimentando-se, reformulando-se constantemente, de maneira que a coleta de dados num instante deixa de ser tal e é análise de dados e, imediatamente, pode ser veículo para nova busca de informações.

Na presente pesquisa foram utilizados dados de fontes diretas como a entrevista com médico chefe do corpo clínico, o médico responsável pela pediatria e a enfermeira chefe da pediatria. Para identificar as atividades praticadas no setor da pediatria do hospital, além da identificação das atividades mais relevantes que o produto ou serviço requer, na sua elaboração, buscou-se conhecer o tempo que o hospital gasta para fazê-las.

Para tal, foi utilizada a técnica de entrevista não-estruturada, que segundo Triviños,<sup>94</sup> oferece ao entrevistado a liberdade de desenvolver sua resposta a cada situação, em qualquer direção que considere adequada, permitindo, dessa forma, explorar mais amplamente uma questão.

Além das entrevistas, os dados coletados foram, também, extraídos de fontes documentais, como demonstrações contábeis, mapas de rateio de custos e outros documentos internos da entidade. As fontes documentais são citadas por Gil<sup>95</sup> como muito importantes nas pesquisas sociais. Diz ele, que podem ser chamadas de 'fontes de papel'.

Segundo Gil<sup>96</sup> *“ao contrário do que ocorre com levantamentos e os estudos experimentais ou quase experimentais, para o estudo de caso não se pode falar em etapas que devem ser observadas no processo de análise e interpretação dos dados.”*

---

<sup>94</sup> TRIVIÑOS, Augusto N. S. Op cit., 1987, p. 146.

<sup>95</sup> GIL, Antonio C. 1994.

<sup>96</sup> GIL, Antonio C. Op. cit., 1991 p.123.

### **3.5 Limitações da pesquisa**

O estudo de caso apresenta algumas limitações que são destacadas por Gil,<sup>97</sup> como a generalização dos resultados obtidos.

Diante disso, a aplicação desta pesquisa foi realizada apenas no setor da pediatria de um hospital, não assegurando o sucesso do desenvolvimento dessa metodologia em outros setores do hospital, ou outras organizações dessa natureza.

---

<sup>97</sup> GIL, Antonio C. Op. cit., 1991, p.59.

## 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO

A descrição e a análise dos dados deste estudo de caso passam a ser, neste tópico, apresentados de forma sistemática, organizada de acordo com uma seqüência lógica, iniciando-se com uma configuração do hospital focalizado e em detalhamentos que são sustentados pelas figuras e quadros demonstrativos, nos quais se visualiza a projeção dos procedimentos e atividades realizadas no setor da pediatria.

### 4.1 Apresentação da empresa

O Hospital de Caridade de Carazinho constitui-se numa sociedade civil, sem fins lucrativos, órgão de utilidade pública, filantrópica e beneficente. Possui 64 anos de existência, atendendo a comunidade local e regional.

Os principais objetivos do hospital consistem em:

- oferecer assistência médico-hospitalar a enfermos internados ou em sistema ambulatorial;
- manter convênios com órgãos da Previdência Social e demais instituições públicas e privadas, e
- prestar assistência social e de saúde aos menores, idosos, excepcionais e carentes.

O hospital presta assistência médica de emergência 24 horas, tem 166 leitos para internações, 10 leitos para observação ambulatorial. Atualmente, conta com 296 funcionários, um corpo clínico composto por 55 médicos e uma equipe multiprofissional de enfermeiras, nutricionistas, fisioterapeutas e psicólogos.

A diretoria é eleita por todos os sócios, entre eles os sócios fundadores, comunitários, beneméritos e benfeitores, em assembléia geral, realizada especificamente para esse fim e a cada dois anos, portanto não é executiva. A nível executivo figura o administrador e três gerências: financeira, administrativa e assistencial.

Com a implantação do convênio SUS o hospital integrou-se ao mesmo, principalmente no intuito de participar e dar sua contribuição à sociedade. Hoje os atendimentos à população, através de convênio com o SUS, chega a mais de 60% da taxa de ocupação desta instituição. Em valores monetários, nos últimos exercícios, estes representavam 35% do faturamento mensal. Além disso, presta serviços a outras empresas administradoras de convênios de saúde, atendendo também pacientes particulares, bem como prestando serviços sociais a carentes da região, com um serviço totalmente gratuito.

Por localizar-se na região norte, denominado planalto médio do Estado do Rio Grande do Sul, esta casa de saúde está localizada estrategicamente como pólo alternativo de saúde para a região.

Embora não possua muitos recursos em equipamentos de *ponta*, sua diretoria vem buscando junto aos órgãos federais e estaduais recursos para o reaparelhamento de todo o complexo hospitalar, justificando, com isso, as expectativas da comunidade e região, já que conta com corpo clínico dotado de capacidade e especialização em quase todas as áreas da saúde.

Isso a caracteriza como uma entidade com unidades de negócios definidos. Pois, na sua estrutura os pacientes são classificados por tipos de atendimentos e por postos:

- a) no posto 1 estão internados todos os pacientes que sofrem intervenções cirúrgicas, não importando o tipo de convênio que efetua o pagamento;
- b) no posto 2 estão os pacientes da maternidade, onde encontra-se o centro obstétrico para dar suporte às pacientes que dele necessitam;
- c) no posto 3 estão os pacientes clínicos adultos particulares e convênios que pagam acomodações diferenciadas;
- d) no posto 4 está localizado o setor da pediatria clínica, atendendo crianças, tendo em sua estrutura física enfermarias, quartos, apartamentos e suítes.
- e) no posto 5 estão internados os pacientes clínicos adultos internados pelo Sistema Único de Saúde (SUS) em quartos, quando solicitado isolamento, e, o restante em enfermarias.

Além disso, há um Centro de Tratamento Intensivo - CTI - dotado de sete leitos para adultos, serviços de hemodiálise, laboratórios e outros serviços de diagnósticos, bem como serviços de oncologia.

#### **4.2 O sistema de custos no Hospital de Caridade de Carazinho**

Embora mantenha esta estrutura física e de atividades, o hospital ainda não possui um sistema de custeio que possa atender as suas necessidades de informações. Há, no entanto, disposição da administração em implantar um sistema que dê informações sobre os custos relevantes para a tomada de decisão, em busca de uma maior competitividade da organização.

Ao iniciar a pesquisa, verificou-se que o hospital objeto de estudo não possui um sistema de custos implantado para dar suporte às decisões de estabelecer preços para os serviços prestados. Isso coloca esta instituição num grau de vulnerabilidade muito grande perante os tomadores destes serviços, obrigando-se, na maioria das vezes a aceitar as condições pré-estabelecidas pelos convênios, sem levar em conta a sua realidade.

Com a possibilidade de mudar o atual modelo de remuneração vigente nos hospitais, os tomadores dos serviços estão limitando cada vez mais as internações nas instituições de saúde. Tal situação obriga os hospitais a adequarem suas instalações à realidade de sua taxa de ocupação. Neste sentido, as informações sobre seus custos assumem papel de destaque na gestão dos hospitais. Além de proporcionar vantagens estratégicas, evidenciam que os controles dos custos são pré-condições para a definição de preços mais competitivos.

A redução dos custos, além de possibilitar a redução do preço dos produtos e serviços, permite ainda aos hospitais enfrentarem a concorrência provocada pela abertura do mercado. Para adequar-se a esta realidade, entende-se que um sistema de custeamento adequado de produtos e serviços possibilita uma melhora no resultado de seus negócios.

A contabilidade de custos deve fornecer informações úteis, para dar suporte às decisões gerenciais. Nesta perspectiva, o sistema ABC tenta representar, de uma forma mais adequada, o custeamento com informações mais precisas e tempestivas de custos aos administradores hospitalares, informações que não são repassadas pelos sistemas tradicionais de custeio.

Nos sistemas tradicionais os produtos é que consomem os custos, sendo utilizados na sua totalidade para a produção destes produtos ou serviços. Já no sistema ABC, os recursos são consumidos pelas atividades. Significa, que as atividades prestadas pela empresa, na medida de sua utilização, são alocadas aos produtos e serviços, independentemente se os custos ou recursos

são diretos ou indiretos.

### **4.3 Classificação dos recursos utilizados**

Os recursos utilizados no setor da pediatria estão distribuídos nas diversas atividades desenvolvidas pelo hospital. Buscou-se no razão geral da contabilidade financeira a caracterização e classificação desses recursos.

#### **4.3.1 Recursos primários**

São aqueles recursos apropriados diretamente aos produtos ou aos serviços. Também integram estes custos os serviços prestados pelo centros de apoio que estão diretamente relacionados com os chamados custos diretos.

A identificação destes foi realizada junto aos departamentos do setor de pediatria do hospital. Os custos considerados diretos devem ser agrupados por características idênticas, a fim de permitir a classificação dos recursos.

#### *Salários*

Correspondem aos salários, gratificações, aviso prévio, indenizações, férias e 13º salário dos funcionários alocados na pediatria.

#### *Encargos Sociais*

Estão alocadas as contribuições com FGTS e contribuições do pis-repique dos funcionários da pediatria. Por tratar-se de entidade filantrópica, os encargos sociais variam de acordo com a receita apurada mensalmente, comparada com os atendimentos do SUS. Pois,

conforme determina o decreto 3.048/99 de 06/05/99 e regulamentado pela OS 210 de 26/05/99, há isenção da quota patronal do INSS quando os atendimentos prestados aos pacientes do SUS são iguais ou superiores a 60% do total dos atendimentos. Neste sentido, os recursos despendidos pela entidade podem variar, podendo ou não ser alocados as atividades conforme variam estes atendimentos.

### *Benefícios*

São os benefícios pagos diretamente ao pessoal da pediatria, conforme relatório do departamento pessoal, consistindo de vale transporte, alimentação do trabalhador e incentivos ao trabalhador (creche).

### *Almoxarifado/farmácia*

Abrange os custos relacionados com o recebimento de materiais e medicamentos, armazenagem, controle e distribuição para suprimento do hospital.

### *Serviços de terceiros*

Englobam os serviços prestados diretamente por pessoas jurídicas e pessoas físicas não vinculadas ao hospital.

### *Outros custos*

Estão inclusos nesta rubrica os treinamentos e atualizações fornecidas aos empregados, bem como despesas c/ atestados médicos.

#### 4.3.2 Recursos secundários

São aqueles denominados de custos indiretos, destacando-se os gastos com funcionários administrativos e da área de apoio, não aplicados diretamente ao produto ou serviço.

Foram adotados procedimentos idênticos aos aplicados nos custos primários, a fim de que os recursos possam ser agrupados em contas que possuem as mesmas características.

##### *Nutrição e dietética*

Estão agrupados todos os custos que envolvem este setor, como o fornecimento de alimentação ao hospital, incluindo alimentação dietética em geral, despensas, câmaras frigoríficas, copas, refeitórios e lactários, com a responsabilidades de preparar e distribuir as refeições.

##### *Material de limpeza e higienização*

Corresponde a todos os recursos utilizados na limpeza e higienização do hospital, e quando for o caso, os custos de contratação de empresas especializadas para atuar no hospital.

##### *Lavanderia e rouparia*

Abrange os custos das atividades de recepção, separação, pesagem, lavagem, centrifugagem, selagem, passagem, conserto, guarda e distribuição de roupa lavada.

##### *Costura*

Agrega custos de produção de roupas necessárias à formação ou reposição de estoques. O produto acabado é distribuído pelo próprio centro diretamente às suas unidades.

##### *Impressos e materiais de expedientes*

Estes custos correspondem a todos os impressos e materiais de escritório do hospital, o gasto destes materiais e impressos ocorre em todos os níveis do hospital.

#### *Conservações e instalações*

Neste agrupamento estão representados todas as prestações de serviços efetuadas com preservações, conservações e instalações do hospital, bem como os materiais permanentes.

#### *Manutenção e conservação de equipamentos médicos e hospitalares*

Estão representados nestes recursos todos os gastos de manutenção e conservação de equipamentos do hospital.

#### *Depreciações*

As despesas por depreciações são alocadas a cada unidade do hospital, atualmente o hospital possui controle dos bens e equipamentos que estão em cada uma de suas unidades.

#### *Centro de material e esterilização (CME)*

Agrega os custos de recepção, preparação, esterilização, estocagem e distribuição de material esterilizado às unidades.

#### *Serviço de atendimento médico e estatístico (SAME)*

São incorporados os custos inerentes ao cadastramento, abertura de prontuários de pacientes internados, como também o controle, arquivamento e separação dos prontuários médicos.

#### *Farmácia industrial*

Recebe os custos da produção de água destilada, produtos para a lavanderia como detergentes, saponácios, ceras e outros produtos de fabricação interna.

### *Administração*

Agrega os custos das atividades dos serviços de pessoal financeiro, contábil, administrativo e de outros serviços de administração, como centro de controle de infecção hospitalar (CCIH), informática, faturamento, tesouraria, internações e departamento de custos.

### *Custos gerais*

Estão alocadas as despesas de água, comunicação, energia elétrica, seguros, campanhas e promoções, deslocamentos urbanos, seguros e despesas com reproduções, dentre outros.

Assim, procurou-se descrever os principais recursos utilizados no setor de pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho de forma agrupada, para possibilitar um melhor controle destes e sua apropriação às atividades, já que são estas que consomem os recursos da empresa.

#### **4.4 Descrição dos processos do setor de pediatria**

Os métodos tradicionais de custeio dão muita ênfase à mão-de-obra direta e aos custos da matéria-prima. No entanto, com os avanços da tecnologia, a mão-de-obra direta deixou de ser um fator determinante na composição dos custos, passando, os custos indiretos de produtividade a assumirem parte substancial na composição dos custos das atividades.

O sistema de custeamento baseado em atividades surgiu para corrigir distorções na alocação dos custos indiretos, não por produtos, mas por atividades, que estão relacionadas aos produtos e serviços.

Alterando-se um foco determinante na composição dos custos, quer diretos ou indiretos, a tomada de decisão respaldar-se-á por um controle de custos que seja eficaz e eficiente, possibilitando medidas de ajustes e correções que visem a melhoria da qualidade dos serviços hospitalares e a otimização dos seus recursos. Através dos processos são definidas as atividades. Estas atividades consomem recursos da organização, que por sua vez, determina um preço mais

justo do serviço ou do procedimento.

O processo de admissão de um paciente no Hospital de Caridade de Carazinho, como está detalhado na Figura 1, evidencia o fluxograma da admissão do paciente na unidade de pediatria, o que se consubstancia no primeiro processo do setor de pediatria.

As informações sobre os processos do setor de pediatria foram obtidas através de entrevistas com a enfermeira chefe, além de observar as rotinas existentes no setor. Sua construção foi possível com a participação das pessoas envolvidas em cada processo.

A partir da apresentação do fluxograma da admissão do paciente pelo setor da pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho, busca-se uma descrição detalhada das tarefas neste processo, bem como informar quais os agentes que patrocinam as mesmas.

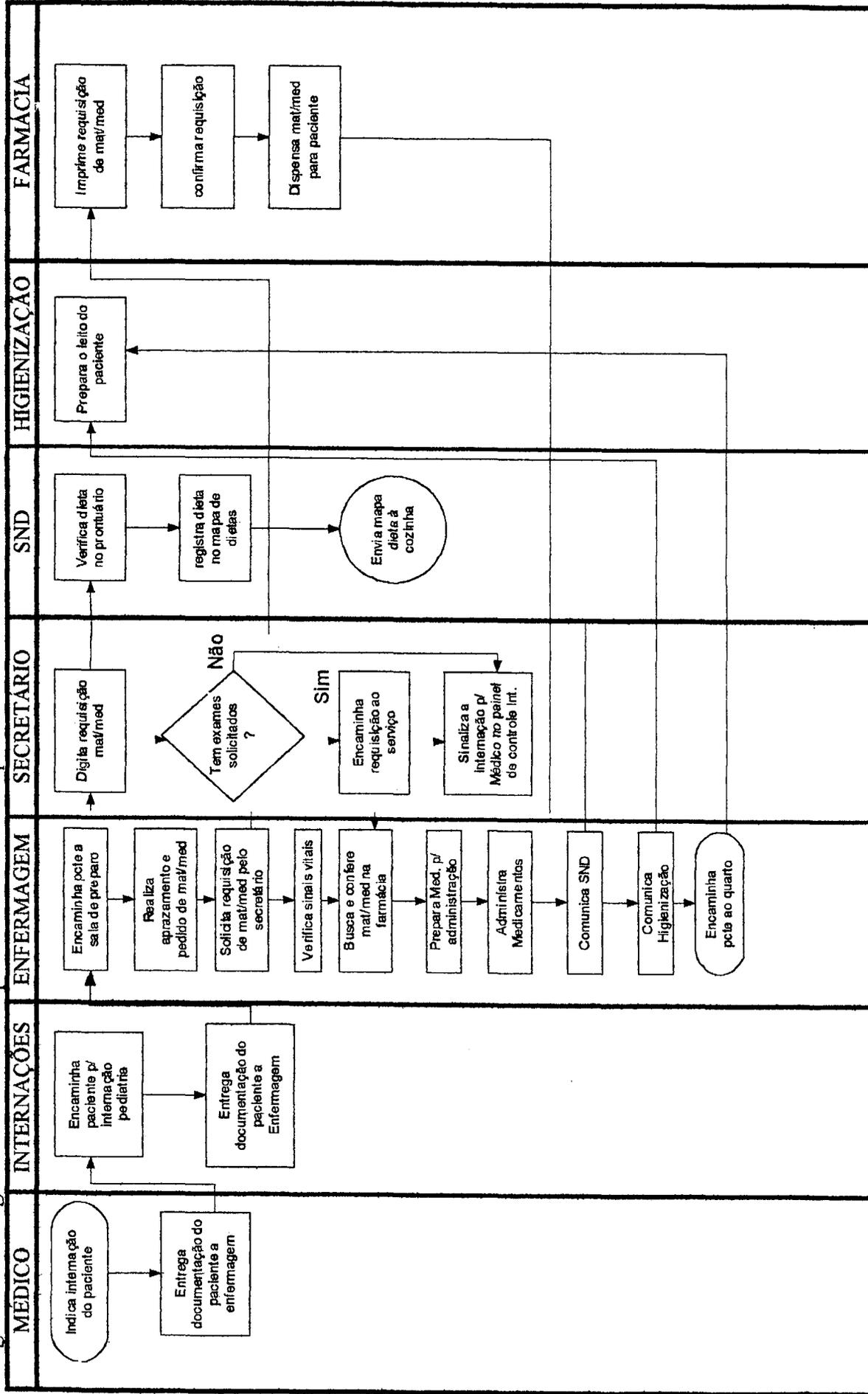
O fluxograma mostra, como o próprio nome diz, o fluxo dos procedimentos desde a indicação, pelo médico, da internação de um paciente, até a dispensação de medicamentos e materiais para a sua administração.

Nesse caminho, segue-se a internação, com a devida documentação a ser revista pela enfermagem iniciando-se a composição do prontuário. O prontuário é o histórico do paciente, com todas as evoluções decorrentes do tratamento, enquanto permanecer internado.

O papel da enfermagem, no momento da internação, é um dos mais importantes, porque a essa equipe o paciente fica em maior contato. O cuidado, em enfermagem, tem o significado de estar totalmente a par, ciente e consciente de uma atividade da qual depende o seguimento específico e correto das indicações do médico para atacar a patologia que levou o paciente à internação.

No posto de enfermagem, outros funcionários são acionados: o secretário, que atende as questões burocráticas; a nutricionista, que observa a indicação médica para determinar a alimentação do paciente; a funcionária do serviço de higienização, que prepara e mantém a higiene; o farmacêutico, que providencia e libera as medicações indicadas, feitas pelo posto.

Figura 1 - Fluxograma da admissão do paciente na unidade de pediatria



O Quadro 1 mostra, de forma detalhada, o processo de admissão do paciente na unidade de pediatria.

**Quadro 1- Processo de admissão do paciente na unidade de pediatria**

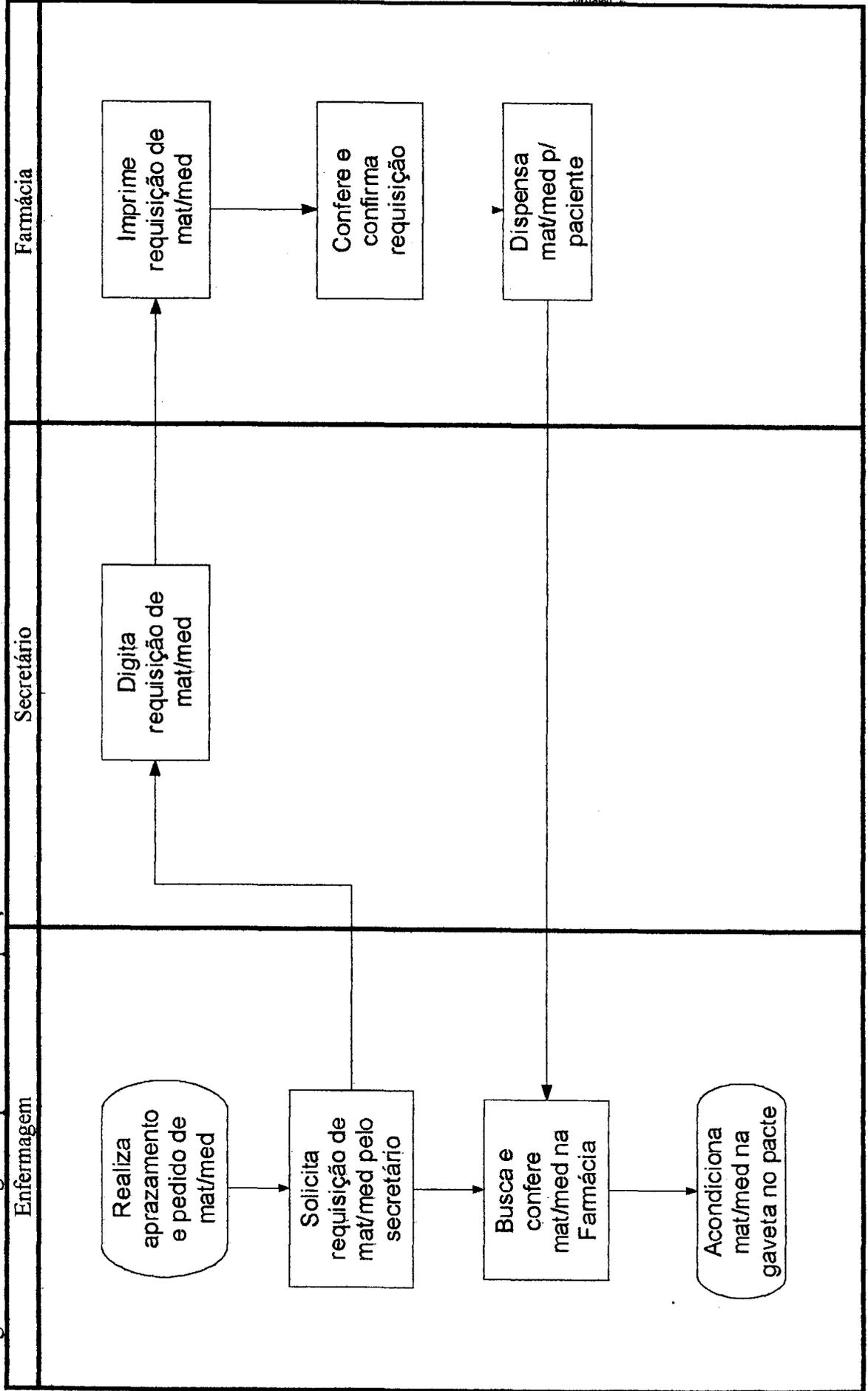
<b>Agente</b>	<b>Descrição das tarefas do processo</b>
Médico assistente	• Indica a internação e realiza a prescrição médica.
Internações	• Efetua o registro de internações, encaminha paciente a pediatria
Enfermagem	• Encaminha a sala de preparo e verifica os sinais vitais;  • Comunica ao serviço de nutrição e dietética (SND) e avisa a higienização para preparar leito;  • Conduz paciente ao quarto.
Secretário	• Sinaliza a internação no painel de controle de internação.
SND	• Verifica dieta no prontuário, registra no mapa e envia mapa a cozinha.
Higienização	• Prepara o leito do paciente.

Observa-se que inicialmente o médico assistente determina a internação do paciente e realiza a prescrição de medicamentos e materiais. A partir disso, os cuidados ao paciente passa ao setor de pediatria, obedecendo as rotinas de enfermagem de primeiros atendimentos.

O serviço de nutrição e dietética é comunicado da internação para o registro das dietas prescritas. É solicitado a higienização para preparar o leito do paciente, que após os primeiros atendimentos é encaminhado ao quarto.

O segundo processo de aprazamento e requisição de material e medicamento à farmácia diariamente é destacado na figura 2 do fluxograma apresentado a seguir.

Figura 2 - Fluxograma aprazamento e requisição de mat/med a farmácia diário



A apresentação da Figura 2 do fluxograma do aprazamento e requisição de material e medicamento à farmácia diariamente pelo setor de pediatria, permitiu uma visualização deste processo no hospital.

Para um melhor entendimento é realizado um detalhamento de todo o processo através do Quadro 2, iniciando-se com o aprazamento até o acondicionamento dos materiais e medicamentos na gaveta do paciente, junto ao posto de enfermagem no setor de pediatria.

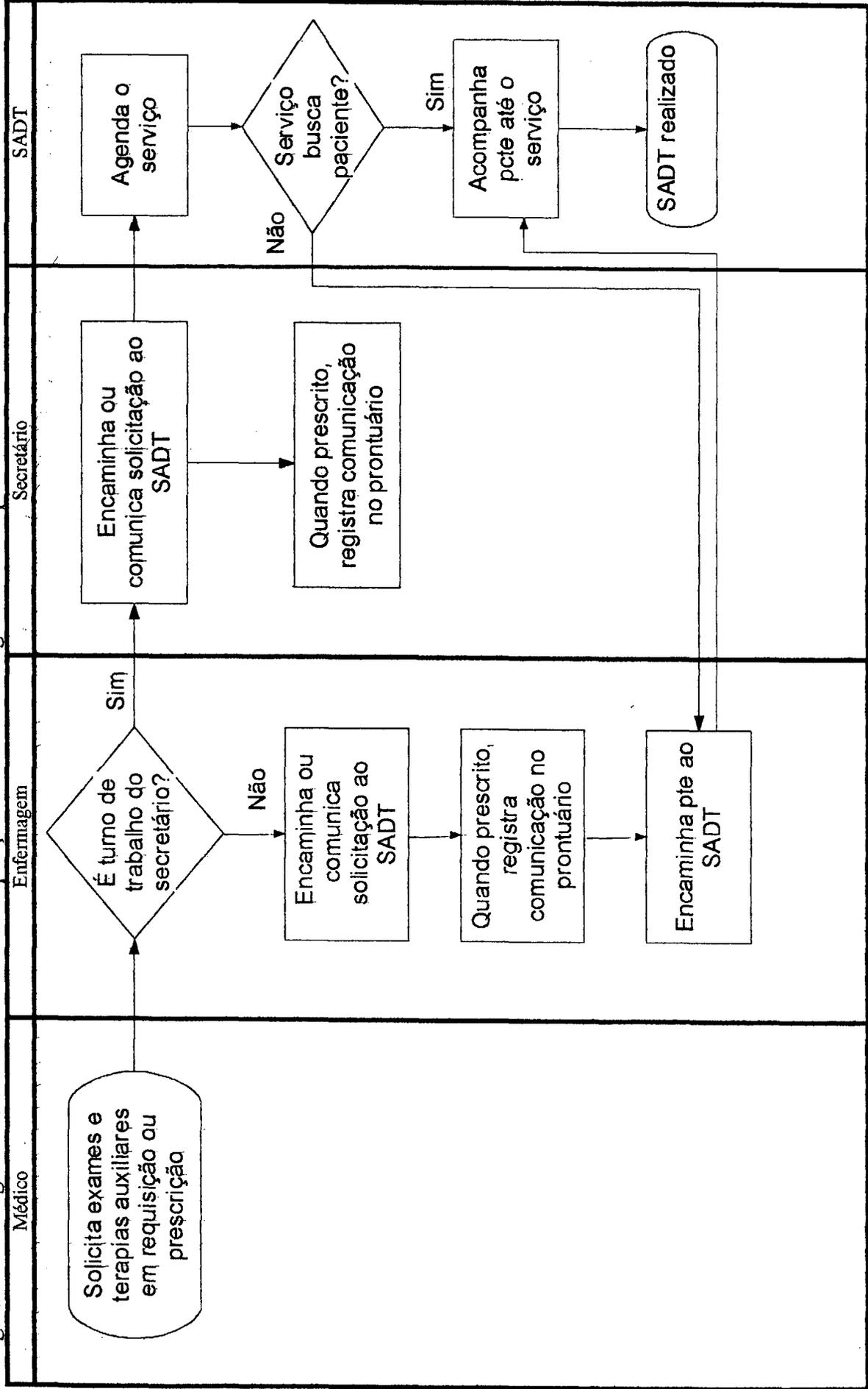
**Quadro 2 - Processo de aprazamento e requisição de material e medicamento à farmácia diariamente**

<b>Agente</b>	<b>Descrição das tarefas do processo</b>
Enfermagem	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Realiza aprazamento, pedido e solicita requisição de material e medicamento;</li> <li>• Busca e confere material e medicamento na farmácia.</li> </ul>
Secretário	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Digita requisição de material e medicamento.</li> </ul>
Farmácia	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Imprime, confere, confirma e dispensa material e medicamento.</li> </ul>

Denota-se que o aprazamento e requisição de material e medicamento à farmácia diariamente, é realizada pela enfermagem no prontuário do paciente. O secretário do posto digita a requisição, e esta é impressa na farmácia, que após conferida, é feita a dispensação ao setor de pediatria, para ser administrada ao paciente nos horários prescritos pelo médico assistente.

O terceiro fluxograma do setor da pediatria do hospital em estudo, é feito quando for solicitado pelo médico assistente exames ou terapias auxiliares. Destacando dentre outras, as fisioterapias, que auxiliam a recuperação mais rápida do paciente e um diagnóstico da doença mais seguro.

Figura 3 - Fluxograma de encaminhamento de requisição de exames de diagnóstico e terapias auxiliares



Com a apresentação do fluxograma, destacado na Figura 3, referente ao encaminhamento e requisição de exames de diagnósticos e terapias auxiliares, torna possível um detalhamento das tarefas realizadas neste processo. Este detalhamento é feito no Quadro 3, onde apresenta-se objetivamente este processo.

**Quadro 3 - Processo de encaminhamento de requisição de exames de diagnóstico e terapias auxiliares**

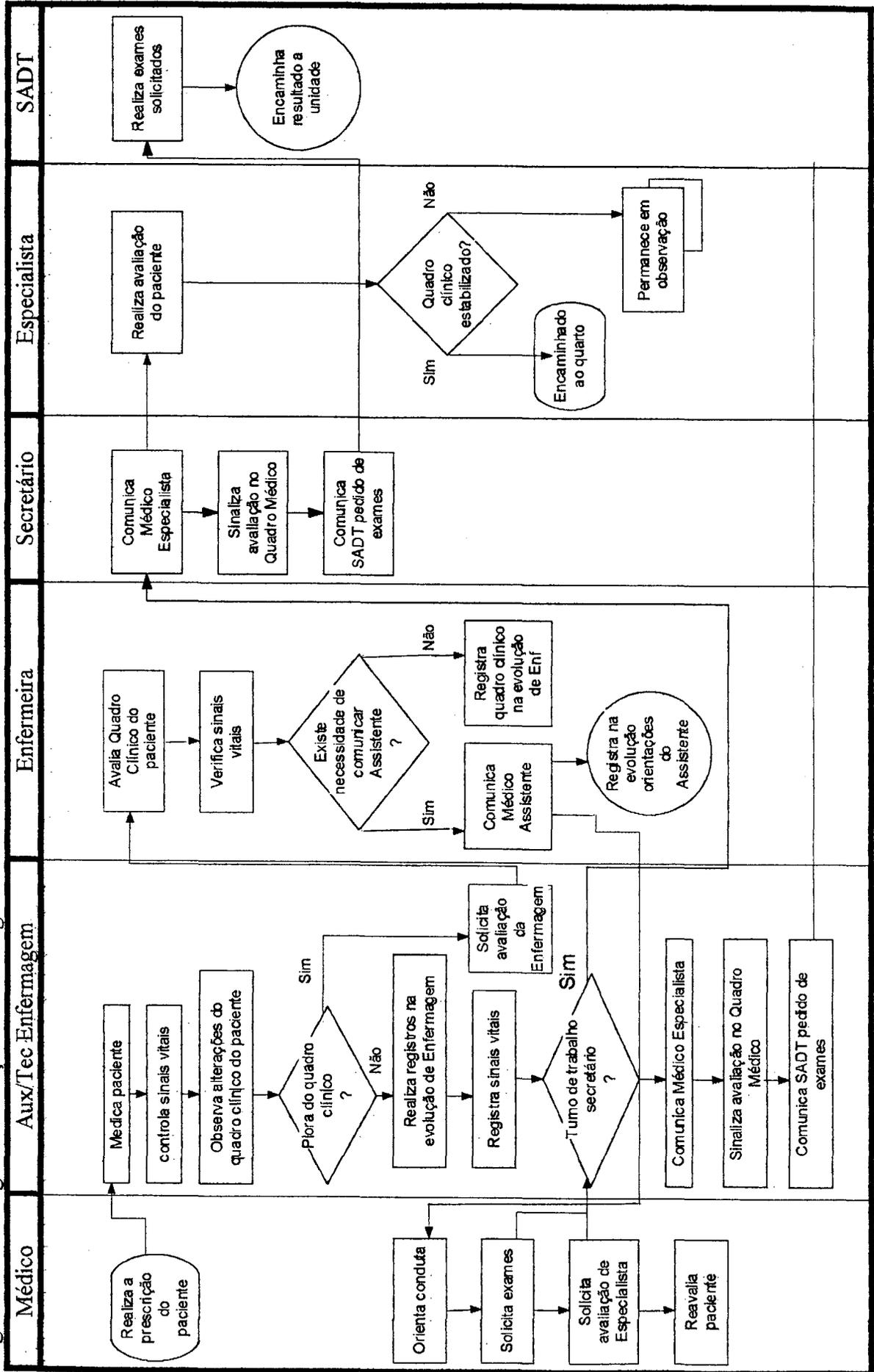
<b>Agente</b>	<b>Descrição das tarefas do processo</b>
Médico Assistente	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Solicita exames e terapias auxiliares.</li> </ul>
Enfermagem	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verifica prescrição e encaminha solicitação ao secretário.</li> </ul>
Secretário	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Encaminha ou comunica a solicitação aos serviços auxiliares de diagnóstico e terapias (SADT);</li> <li>• Registra comunicação no prontuário.</li> </ul>
SADT	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Agenda serviço;</li> <li>• Busca ou recebe do secretário o paciente e realiza SADT.</li> </ul>

Infere-se pelo acima exposto, que este processo é efetuado quando há necessidade dos exames e das terapias auxiliares, isso faz com que a recuperação do paciente seja mais rápida e mais eficiente, demandando um menor custo para o paciente e para a organização.

Neste sentido, o médico assistente solicita os exames e terapias auxiliares no prontuário do paciente. A enfermagem constata esta prescrição e comunica ao secretário do posto a efetivação do serviço solicitado pelo médico assistente. Este por sua vez, agenda o serviço e encaminha o paciente para sua realização.

O quarto processo, apresentado na Figura 4 - fluxograma de avaliação de enfermagem, é o estágio de internação do paciente. Nele é possível verificar os principais procedimentos, bem como, destacam-se quais os agentes que nele interferem.

Figura 4 - Fluxograma avaliação de enfermagem



Após a apresentação do fluxograma de avaliação de enfermagem, destaca-se para elucidar melhor, o Quadro 4 onde são descritas as tarefas da avaliação de enfermagem do paciente internado na unidade da pediatria deste hospital.

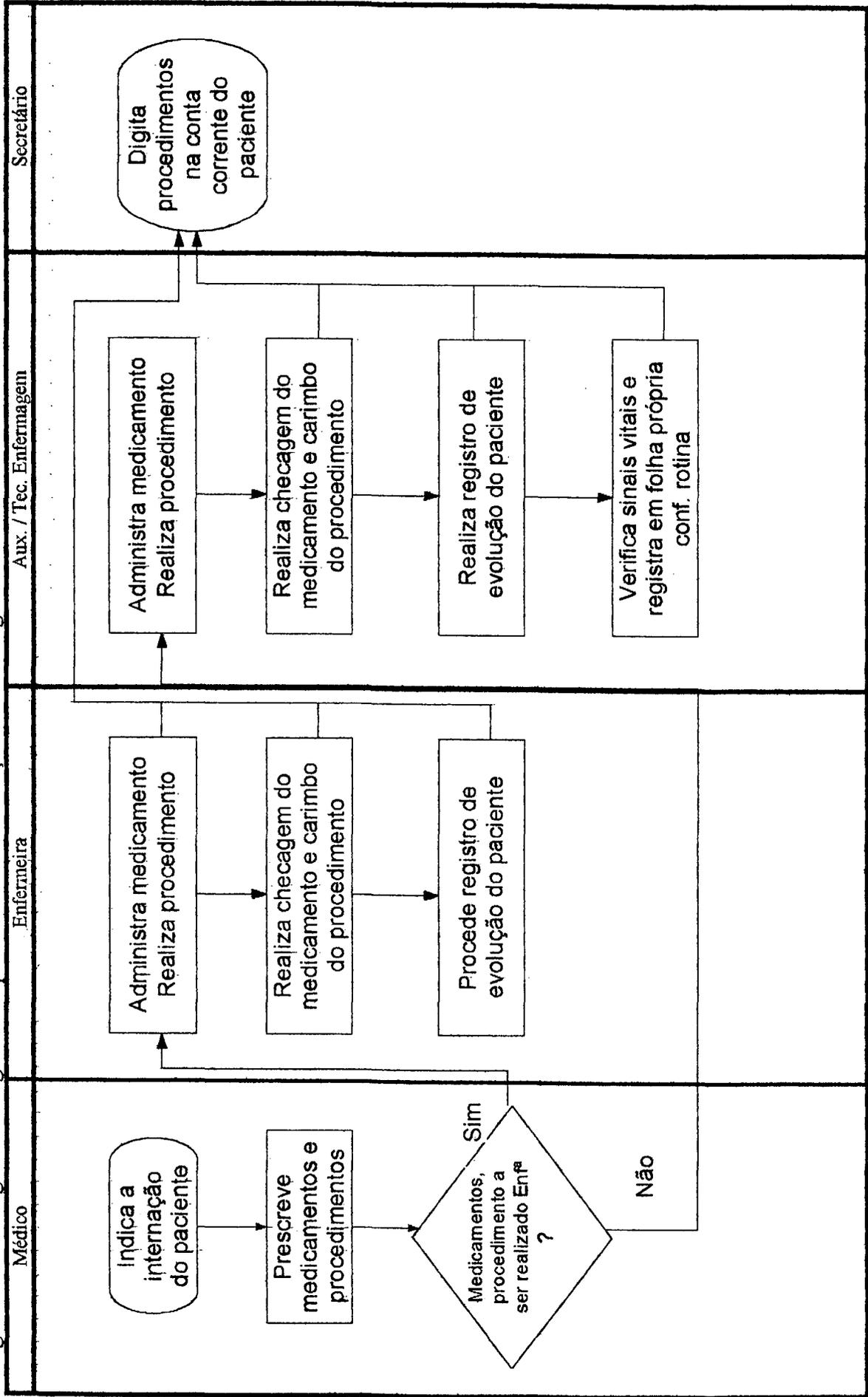
**Quadro 4 - Processo de avaliação da enfermagem**

<b>Agente</b>	<b>Descrição das tarefas do processo</b>
Enfermeira	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Avalia quadro clínico e medica paciente;</li> <li>• Verifica sinais vitais e registra na evolução de enfermagem as avaliações médicas.</li> </ul>
Médico Assistente	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Orienta conduta/ solicita exames, ou avaliação de especialista.</li> </ul>
Médico especialista	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Efetua avaliação e sinaliza o quadro clínico.</li> </ul>
Secretário	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Comunica ao SADT o pedido de exames.</li> </ul>
SADT	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Realiza Exames solicitados e encaminha resultado a unidade.</li> </ul>

Destaca-se, que no processo de avaliação da enfermagem, o paciente é acompanhado pela enfermeira responsável pela unidade da pediatria, onde são verificadas as alterações do quadro clínico dos pacientes. São efetuadas rotinas de enfermagem e administração de medicamentos. Ocorrendo alterações significativas do quadro clínico, a enfermagem comunica ao médico, que avalia e orienta a enfermagem dos procedimentos a serem adotados aos pacientes, podendo, solicitar exames complementares, ou mesmo avaliação de especialistas da área, quando ocorrer instabilidade de seu quadro clínico.

A Figura 5 apresenta o fluxograma dos registros de procedimentos e evolução de enfermagem, descrevendo-se como o quinto processo da unidade de pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho.

Figura 5 - Fluxograma de registros de procedimentos e evolução de enfermagem



Ao apresentar o fluxograma dos registros de procedimentos e evolução de enfermagem, procurou-se descrever as tarefas de como se realiza este processo na unidade de pediatria.

O Quadro 5, relata de forma bem objetiva, como ocorre o registro de procedimentos e evolução de enfermagem com os pacientes de pediatria, bem como, quais os agentes que patrocinam estas tarefas.

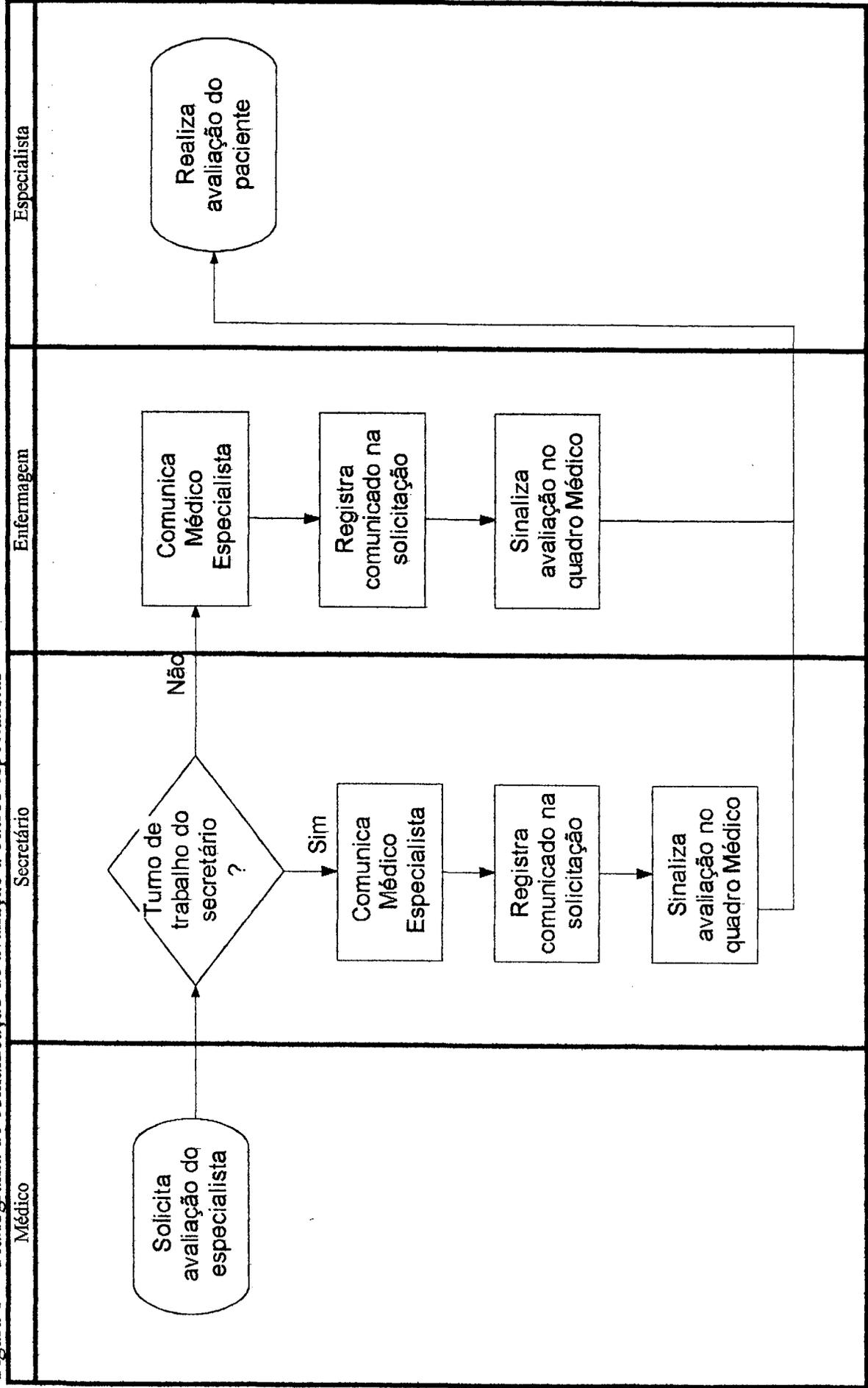
**Quadro 5 - Processo dos registros de procedimentos e evolução de enfermagem**

Agente	Descrição das tarefas do processo
Médico assistente	• Prescreve procedimentos e medicamentos.
Enfermagem	• Prepara e administra medicamentos, realiza procedimentos;  • Realiza checagem do medicamento e carimbo do procedimento e registra evolução do paciente.
Secretário	• Digita procedimento na conta corrente.

Na descrição dos registros de procedimentos e evolução de enfermagem, o médico assistente, efetua a prescrição dos medicamentos e dos procedimentos a serem realizados ao paciente. A enfermagem, prepara e administra os medicamentos e realiza os procedimentos prescritos, efetua a checagem dos horários de medicamentos e os carimbos de eventuais procedimentos, também registra a evolução dos pacientes em seu prontuário. Cabe no entanto, ao secretário a digitação dos procedimentos e dos medicamentos na conta corrente, para posterior cobrança.

Na Figura 6 é apresentado um fluxograma da comunicação de avaliação a outros especialistas sempre que o médico assistente julgar necessário ou identifica piora no quadro clínico do paciente. É sexto processo do setor de pediatria do hospital.

Figura 6 - Fluxograma de comunicação de avaliação a outros especialistas



A apresentação do fluxograma da comunicação de avaliação a outros especialistas, procura descrever todo o processo que o paciente é submetido dentro da unidade de pediatria.

A descrição mais detalhada é feita no Quadro 6, onde são apresentados todas as tarefas realizadas desde a comunicação até a realização da avaliação por especialistas.

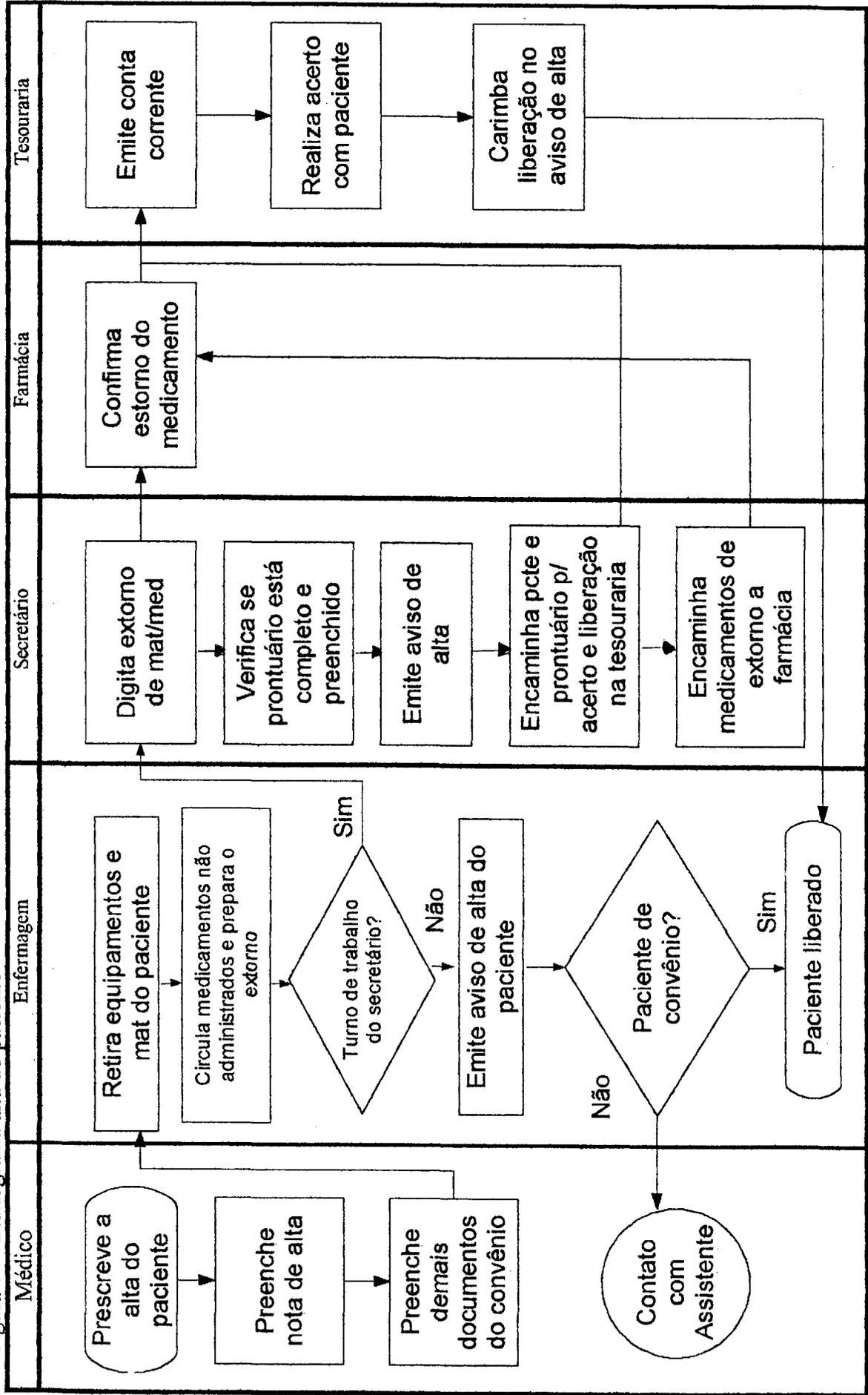
**Quadro 6 - Processo de comunicação de avaliação a outros especialistas**

<b>Agente</b>	<b>Descrição das tarefas do processo</b>
Médico Assistente	• Solicita avaliação do especialista
Secretário/Enfermeira	• Comunica o médico especialista • Registra o comunicado na solicitação • Sinaliza avaliação do quadro médico
Médico Especialista	• Realiza a avaliação do paciente

Quando no atendimento ao paciente pediátrico há necessidade de avaliação do quadro clínico por outro especialista, o médico assistente solicita isso no prontuário. Imediatamente o secretário ou a enfermagem comunica ao médico especialista da doença e registra o fato junto ao prontuário do paciente. O médico especialista faz a avaliação e registra suas recomendações, conclusões ou prescrições no prontuário. Tal procedimento é efetuado até o momento que o especialista ou o médico assistente julgue necessário.

Com a evolução do tratamento, e havendo condições de proceder a alta do paciente esta é efetuada conforme descrita na Figura 7 deste processo. Neste processo, estão claros todos os passos nos procedimentos de alta da unidade de pediatria.

Figura 7 - Fluxograma alta do paciente



Após a apresentação do fluxograma destacado na Figura 7, a formalização da alta do paciente é procedida conforme apresentado, destacando-se todos os passos a serem seguidos. No sentido, de melhor entender este processo, passa-se a descrevê-lo no Quadro 7 a seguir.

**Quadro 7 - Processo da alta do paciente**

<b>Agente</b>	<b>Descrição da tarefas do processo</b>
Médico Assistente	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prescreve alta do paciente;</li> <li>• Preenche nota de alta e demais documentos de convênio.</li> </ul>
Enfermagem	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Retira equipamentos e materiais do paciente;</li> <li>• Circula medicamentos não administrados e prepara o estorno.</li> </ul>
Secretário	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Digita estorno de materiais e medicamentos;</li> <li>• Verifica se prontuário está completo e preenchido e emite aviso de alta;</li> <li>• Encaminha paciente e prontuário para acerto e liberação;</li> <li>• Devolve medicamentos e materiais de estorno à farmácia.</li> </ul>
Farmácia	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Confirma estorno de medicamentos.</li> </ul>
Tesouraria	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Emite a conta corrente e realiza acerto com pacientes e carimba liberação no aviso de alta.</li> </ul>

O processo da alta do paciente, ocorre sempre quando houver melhora no quadro clínico ou por transferência a outros hospitais. Quando isso ocorre, o médico assistente prescreve a alta relatando o quadro. A enfermagem, por sua vez, retira os equipamentos e materiais com o paciente, efetua a devolução daqueles não utilizados à farmácia.

O secretário comanda o estorno destes materiais e medicamentos, verifica documentação e encaminha o paciente para acerto e liberação. Ao receber os materiais e medicamentos da

unidade de pediatria, a farmácia realiza os estornos da conta corrente do paciente. A partir disso, a tesouraria emite a conta corrente do paciente e realiza o acerto, em seguida o paciente é liberado.

#### **4.5 Identificação das atividades em cada processo**

A partir do levantamento dos processos foram identificadas as atividades exercidas na pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho, em cada um dos sete processos, desde a admissão do paciente até o momento da alta. Não obstante, é possível identificar as atividades que agregam valor (VA) e as que não agregam valor (NVA) ao cliente. As atividades que agregam valor, sob a ótica do cliente são aquelas consideradas fundamentais para a obtenção de um serviço diferencial pelo mercado, isto é, que o cliente esteja disposto a pagar um preço maior pelos mesmos. Também podem ser aquelas atividades indispensáveis, sem as quais não consegue operar, por exemplo o sistema de cadastro do paciente.

As atividades que não agregam valor são as que na visão do cliente não trazem benefícios adicionais e também não são necessárias à prestação destes serviços aos clientes, destacando-se os serviços de arquivamento de documentos internos junto ao SAME (Serviço de Atendimento Médico e Estatístico)

Assim, neste sistema de custeio é possível identificar as atividades que não adicionam benefícios aos clientes, possibilitando aos gestores eliminar, ou pelo menos minimizar, esse tipo de atividades.

O Quadro 8 apresenta, a partir do levantamento e descrição dos processos, as respectivas atividades, inclusive indicando as que agregam e as que não agregam valor, buscou-se vincular os processos de pediatria com as atividades levantadas por este setor.

**Quadro 8 - Atividades da pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho**

Agente	Processo	clas	Atividade
Médico	1	VA	• Indica a internação.
Internações	1	VA	• Efetua o registro de internação e encaminha paciente a pediatria.
Enfermagem	1	VA	• Encaminha a sala de preparo e verifica sinais vitais.
	1	VA	• Realiza aprazamento e requisição de materiais e medicamentos.
Secretário	2	NVA	• Digita requisição de materiais e medicamentos.
Farmácia	2	VA	• Imprime, confere, confirma e dispensa materiais e medicamentos.
Enfermagem	2	VA	• Busca e confere material e medicamento na farmácia.
Médico	3	VA	• Solicita exames e terapias auxiliares.
SADT	4	VA	• Realiza serviços auxiliares de diagnósticos e terapias.
Enfermagem	4	VA	• Realiza registros e evoluções da enfermagem.
Médico	4	VA	• Orienta conduta ou avaliação de especialista.
	4	VA	• Efetua avaliação do paciente.
Enfermagem	5	NVA	• Realiza checagem da administração de medicamentos e procedimentos.
Secretário	5	NVA	• Digita procedimentos na conta corrente.
Médico	7	VA	• Prescreve alta do paciente.
	7	NVA	• Preenche documentação de alta.
Secretário	7	NVA	• Digita estorno de materiais e medicamentos.
	7	NVA	• Revisa o prontuário.
	7	NVA	• Encaminha paciente e prontuário para acerto e liberação.
	7	NVA	• Faz estorno do material e medicamento na farmácia.
Farmácia	7	NVA	• Confirma estorno de medicamentos e materiais.
Tesouraria	7	VA	• Realiza negociação e liberação do paciente.

As atividades da pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho, foram enumeradas após um rigoroso exame de todos os seus processos. Buscou-se inicialmente sua discussão com as pessoas que estão diretamente ligadas ao setor.

Além disso, estão destacadas as atividades que agregam (VA) e as que não agregam valor (NVA) na visão do cliente, bem como, procurou-se ligar estas atividades aos 7 processos anteriormente descritos. Destaca-se que as atividades descritas no Quadro 6 estão elencadas na Figura 4 e implícitas no Quadro 8.

#### 4.6 Definição dos direcionadores de recursos para as atividades

Apresenta-se no Quadro 9, partindo-se do levantamento das atividades, os direcionadores de recursos da pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho.

**Quadro 9 - Direcionadores de recursos da pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho**

<b>Recursos</b>	<b>Direcionadores de recursos</b>
Salários	Tempo/ número de horas
Encargos	Tempo/ número de horas
Benefícios	Tempo/ número de horas
Almoxarifado / farmácia	Número de solicitações
Serviços de terceiros	Número de utilizações
Outros custos	Número de utilizações/ número de horas
Nutrição e dietética	Número de refeições
Material de limpeza e higienização 3	Área
Lavanderia e rouparia 2	Tempo/ número de horas
Costura	Número de confecções
Impressos e materiais de expedientes	Número de utilizações
Conservações e instalações 4	Número de requisições/ número de horas
Manutenção e conservação de equipamentos médicos e hospitalares 5	Número de requisições/ horas de trabalho
Depreciações 6	Número de utilizações
Centro de material e esterilização	Número de utilizações
Serviço de atendimento médico estatístico	Número de pacientes
Farmácia industrial	Número de utilizações
Administração 7	Tempo/ número de horas
Custos gerais 8	Número de utilizações / horas

Após a caracterização dos recursos e a definição das atividades de cada processo do setor de pediatria, é preciso estabelecer os direcionadores para apropriar os recursos às atividades. A

relação entre as atividades e os recursos são bastante diretos na atividade hospitalar, na maioria das vezes os gastos ocorrem nos centros de custos já definidos pela própria estrutura organizacional. Neste sentido, todos os custos e despesas serão alocados às atividades e, através destas aos produtos e serviços na medida em que estas são efetuadas dentro do setor de pediatria.

Os direcionadores de recursos foram objeto de estudo junto aos setores envolvidos no processo para definir seu comportamento no período, possibilitando, dessa forma, um maior grau de certeza de sua eficiência na alocação as atividades.

Podem, no entanto, surgir alguns problemas na alocação dos custos dos serviços de diagnósticos como serviços de laboratórios, de radiologia e de tomografias, cujas atividades requerem diferentes níveis de esforço e custo. Para solucionar isso, caso ocorra, deve ser aplicado o sistema multiplicador ao direcionador, que poderá minimizar este problema. Ao justificar-se o esforço alocado a estes serviços é dado um grau de esforço, variando entre 1 a 3.

No esforço 1 são classificados os procedimentos considerados poucos complexos, destacando-se entre eles a tomografia de crânio ou de coluna lombar, estes exames são considerados mais simples e também não utilizam contrastes.

No esforço 2 são classificados os procedimentos de média complexidade, destacando-se como exemplo as tomografias de abdômem superior e também do tórax. Para realizar estes exames há necessidade de um maior número de exposição de raios pelo tubo do tomógrafo, além da mão-de-obra de enfermeiras para a aplicação do contraste.

No esforço 3 são realizados os procedimentos mais complexos, destacando-se, no caso, as tomografias de abdômem total, onde são efetuados um número maior de cortes anatômicos, maior exposição de raios pelo tubo do tomógrafo e maior quantidade de contrastes administrados pela área de enfermagem. Isso permite, uma alocação mais correta dos custos dos procedimentos

realizados.

Ressalta-se que, na alocação dos recursos às atividades é possível identificar a capacidade não utilizada, com simples cálculo, baseado na equação: *custo dos recursos fornecidos = custo dos recursos utilizados + custo da capacidade não utilizada*. Para isso, o balancete elaborado pela contabilidade pode servir de base para a localização destes recursos.

#### **4.7 Definição de direcionadores de atividades**

As atividades exercidas no setor da pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho, para serem apropriadas aos pacientes, requerem a definição de direcionadores. Tal pode ser efetuada mediante a medição do consumo das atividades pelos produtos ou serviços objetos de custeio.

Para cada paciente com patologias idênticas há procedimentos e atividades diferenciadas, uma vez que cada pessoa tem características próprias, reagindo ao tratamento de forma diversa, mesmo que na mesma situação. Essa diferenciação exige que os direcionadores de atividades também se alterem, na medida em que os recursos são utilizados.

O custeio dos produtos ou serviços ocorre através do somatório das diversas atividades exercidas na elaboração do atendimento do paciente pediátrico, além dos recursos alocados diretamente aos atendimentos realizados.

No Quadro 10 destacam-se, os direcionadores de atividades levantadas a partir das atividades destacadas nesta pesquisa.

Esses direcionadores são mensalmente apurados e alocados a cada atividade exercida no setor da Pediatria no Hospital de Caridade de Carazinho.

**Quadro 10 - Direcionadores de atividades da pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho**

<b>Atividades</b>	<b>Direcionador de atividades</b>
Indica a internação	Número de internações
Efetua o registro de internação e encaminha paciente a pediatria	Número de internações
Encaminha a sala de preparo e verifica sinais vitais	Número de pacientes internados
Realiza aprazamento e requisição de materiais e medicamentos	Número de prescrições médicas
Digita requisições de materiais e medicamentos	Número de requisições
Imprime, confere, confirma e dispensa material e medicamentos	Número de requisições
Busca e confere material e medicamento na farmácia	Número de requisições
Solicita exames e terapias auxiliares	Número de solicitações
Realiza o serviço auxiliar de diagnóstico e terapia (SADT)	Número de exames realizado
Realiza registros e evoluções de enfermagem	Número de registros
Orienta conduta ou avaliações de especialistas	Número de ocorrências
Efetua avaliação do paciente	Número de avaliações
Realiza registro da administração de medicamentos e procedimentos	Número de atendimentos
Digita procedimentos na conta corrente	Número de procedimentos
Prescreve a alta do paciente	Número de altas
Preenche documentação de alta	Número de altas
Digita estorno de materiais e medicamentos	Número de estornos
Revisa o prontuário	Número de altas
Encaminha paciente e prontuário para acerto e liberação	Número de altas
Faz estorno de material e medicamento na farmácia	Número de estornos realizados
Confirma estorno dos medicamentos e materiais	Número de estornos realizados
Realiza negociação e liberação do paciente	Número de altas

Após a identificação das atividades da pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho, e a apresentação dos direcionadores das atividades é possível alocar os custos aos objetos de custeio, ou seja os pacientes internados no setor da pediatria.

#### **4.8 Sistematização do ABC para o setor de pediatria**

A sistematização do ABC no setor de pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho,

obedeceu as etapas preconizadas e descritas pelos autores Brimson e também Kaplan e Cooper as quais estão elencadas na fundamentação teórica.

Inicialmente buscou-se junto ao hospital levantar quais os sistemas de custos. Constatou-se que não possui um sistema de custos, para dar suporte às decisões de se estabelecer preços aos serviços. Brimson destaca que o escopo da análise de atividade deve ser aplicado a uma área com potencial de melhoria.

A identificação dos recursos utilizados foram obtidos internamente. Para isso o razão geral da contabilidade financeira possibilitou caracterizar e classificar estes recursos. Esta classificação está preconizada como a segunda fase do sistema ABC defendida por Brimson. Os recursos foram classificados em primários e secundários, como estabelece Brimson em sua quinta etapa elencada, e também na segunda etapa defendida por Kaplan e Cooper. Esta classificação ocorreu em virtude dos tipos de gastos. Brimson também defende no terceiro passo da segunda etapa, que se estabeleça a relação causal entre estes recursos.

Os demais custos foram investigados através de entrevistas e revisão dos registros, para identificar as atividades que geram estes custos. Isto está determinado no quinto passo da segunda etapa defendida por Brimson.

A descrição do processo, no setor de pediatria, foi realizada através das demonstrações dos fluxogramas e dos quadros descritos nas tarefas dos processos. Obedeceu-se o que preconizam Kaplan e Cooper em sua terceira etapa para se calcular o custo das atividades.

A identificação das atividades em cada processo, foram extraídas dos sete processos apresentados, que vão desde a admissão do paciente até sua alta. Isso permite tornar as atividades e os processos mais eficientes, e calcular a adequada remuneração da organização, também descritos por Kaplan e Cooper em sua terceira etapa.

A definição dos direcionadores de recursos para as atividades, e a definição dos direcionadores de atividades na área hospitalar ocorre de uma forma mais direta. Sua alocação na maioria das vezes é definido pela própria estrutura do hospital. Este procedimento é defendido por Kaplan e Cooper em sua quarta e última etapa, onde destacam que a ligação entre as atividades e objetos de custos é feita por meio de geradores de custos das atividades.

A aplicabilidade deste método, pode no entanto, sofrer resistências humanas, pois deixa claro as ineficiências de cada setor. A quebra desta resistência, ou mesmo sua minimização pode ser obtida através do convencimento de cada funcionário sobre a importância que este método tem no sentido de beneficiar a empresa. Além disso, o sistema ABC consegue identificar quais as causas dos custos e perdas sofridas por retrabalhos realizados em cada setor.

A aplicação deste sistema, quando as informações requeridas não são tão detalhadas, pode ser efetuada com a utilização de planilhas eletrônicas, embora o acompanhamento possa exigir outros recursos de informática, mas que hoje já estão disponíveis no mercado.

## 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este espaço se reserva a fazer alguns comentários conclusivos sobre o trabalho desenvolvido. Dele consta, portanto, uma retomada geral sobre as questões teóricas e práticas, representadas pela fundamentação e pela pesquisa propriamente dita.

### 5.1 Conclusões

Ao fazer uma incursão na gestão de organizações hospitalares, observa-se a necessidade que os gestores tem de conhecer seus custos. A falta desta informação torna-se vulneráveis frente aos contratadores de serviços hospitalares, tendo as vezes que se sujeitar as tabelas de preços propostas por estes convênios. Com base na fundamentação teórico-empírica observou-se, por outro lado, que muitas destas instituições utilizam os sistemas de custeio por absorção, ou mesmo derivativos deste, destacando-se, entre outros os sistemas de custeio por procedimento e por patologia, ou mesmo o sistema RKW que permite calcular o custo do paciente-dia.

Os sistemas de custeio tradicionais utilizam os mais diversos métodos para o rateio dos custos indiretos, por exemplo calculados por departamentos e baseando-se na mão de obra direta ou no material direto, como base de rateio esquecendo-se que estes custos ultrapassam estes departamentos.

O sistema de custeamento baseado em atividades busca melhorar estas informações, partindo do pressuposto que os recursos gastos pela organização são consumidos pelas atividades desenvolvidas em cada setor, e que os produtos ou serviços consomem estas atividades.

Objetivou-se nesta pesquisa desenvolver um sistema de custos, com base o sistema ABC, que viesse responder a uma lacuna, no setor de pediatria, uma vez que a sistemática atual não contempla a necessidade de informações que atenda de forma ágil e precisa, o gerenciamento da atividade hospitalar.

Para o atingimento desse objetivo, descreveu-se, através da análise de fluxogramas e quadros demonstrativos, os processos da pediatria, os elementos de custos, as atividades relevantes e os direcionadores para apropriar os recursos às atividades e destas, aos objetos de custeio.

O sistema ABC fornece aos administradores uma visão gerencial, auxiliando-os na análise dos custos, a partir dos processos e das atividades exercidas. Podem monitorar estas atividades e conhecer aquelas que agregam e as que não agregam valor aos clientes do hospital. Torna-se com isso, uma poderosa ferramenta gerencial, além de possibilitar que o cliente pague um preço justo pelo serviço prestado, eliminando-se a figura da ineficiência dos valores anteriormente agregados.

Esse sistema enseja aos executivos uma adequada visão dos processos, eliminando desperdícios. Revela, inclusive, informações que pelos sistemas tradicionais de custos permanecem ocultos. O ABC é um sistema que identifica os serviços que estão subcusteados ou supercusteados, tornando a gestão transparente. Não obstante, viabiliza além de medir os custos, verificar a lucratividade de cada atividade, dos processos, dos produtos ou serviços e dos clientes.

A utilização destas informações faculta a organização um maior controle e racionalização de seus custos. Por isso, é possível destacar os recursos primários e secundários que podem ser agregados às atividades exercidas neste setor, bem como a alocação destas atividades aos objetos de custeio do setor da pediatria.

Na atividade hospitalar a aplicabilidade desta metodologia pode ser feita em todas as

áreas, bastando estar preparada gerencialmente para mudanças de conceitos.

Esta pesquisa, embora se restrinja a um setor de uma unidade hospitalar, pode ser validada, uma vez que os recursos e as atividades elencadas, praticamente ocorrem em qualquer unidade hospitalar. Podem sofrer pequenas alterações de procedimentos de um hospital para outro, sem, no entanto, sofrer modificações significativas. Portanto, os resultados apresentados podem contribuir para a melhoria dos processos e dos resultados de outras unidades hospitalares.

Por ser de caráter exploratório, este trabalho apresenta alternativas de custeamento que poderão ser objeto de outro estudo para serem testadas e confirmadas. Portanto, os resultados apresentados não tem caráter conclusivo.

## **5.2 Recomendações**

O hospital é uma empresa que se diferencia do conceito geral de ‘empresa’ somente pelas suas atividades altamente diferenciadas e especializadas. No entanto, deve ser visto, como uma organização administrada e gerenciada por sistemas idênticos às demais empresas. Por isso, estudar as variantes departamentais de um hospital, é deveras interessante, uma vez que uma macrovisão aponta uma variedade de setores, com particulares distintas. Todavia, mesmo por essa variação, mais importante fica a necessidade da adoção de um sistema de custeio, que leve ao gerenciamento uma clara visão das partes para compor a visão geral da organização.

O estudo apresentado, embora restrito a uma só área de um hospital, permite que sejam levantadas questões que possam ser objeto de outras pesquisas sobre custos hospitalares. Entre estas, recomenda-se a ampliação deste estudo para outras áreas hospitalares; a implementação do sistema ABC às instituições hospitalares, por serem setorizadas, necessitando de um sistema de custos adequado à sua tipologia. Isso favorece a interligação dos setores e o cálculo dos custos com maior detalhamento e eficiência. Além destes temas, relacionados aos sistemas de custeio e gerenciamento nos hospitais, recomenda-se, ainda, outros importantes para a temática:

- Relação custo/benefício nos setores hospitalares
- Estrutura organizacional e sistemas de custeio em instituições hospitalares
- Administração e gerenciamento dos hospitais da região do Planalto Médio do Rio Grande do Sul

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANDERSON, Shannon W. A framework for assessing cost management system changes: the case of activity based costing implementation at General Motors, 1986-1993. **Journal of Management Accounting Research**. v. 7, p. 7, Sarasota, FL, 1995.
- ATKINSON, Anthony A. et al. **Management accounting**. New Jersey: Prentice Hall, 1995.
- BAUMGARTNER, Ricardo R. **Avaliação da aplicabilidade do custeio ABC - Activity Based Costing na acurácia de custos da área hospitalar, especialmente na unidade de terapia intensiva**. São Paulo: PUC, 1998. (Dissertação Mestrado).
- BEULKE, Rolando. BERTÓ, Dalvio J. **Custo e estratégias de resultado**. Porto Alegre: Sagra, 1985.
- BEULKE, Rolando. BERTÓ, Dalvio J. **Gestão de custos e resultado na saúde: hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres**. São Paulo: Saraiva, 1997.
- BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistema de informação um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1996.
- BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades: uma abordagem do custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.
- CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- COGAN, Samuel. **Activity based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial**. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1994.
- COOPER, R. e KAPLAN, R. S. Measure costs right: make the right decisions. **Harvard Business Review**. Boston: MA. n. 5, p. 98 set./out., 1988.

- DELLAGNELO, Eloíse H. L. **O impacto da informática na divisão do trabalho: o caso do centro de operações da Telesc.** (Dissertação de Mestrado em Administração), Universidade Federal de Santa Catarina. 1990.
- DE ROCCHI, Carlos Antônio De. Apuração de custos nos estabelecimentos hospitalares. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 41, p. 19-27, 1982.
- EIN-DOR, Phillip, SEGEV, Eli. **Administração de sistemas de informações.** Rio de Janeiro: Campus, 1977.
- FAVARET, P., OLIVEIRA, P. A. Universalização excludente: reflexões sobre as tendências do sistema de saúde. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, FGV v.3, n.33 p.39 1993.
- GARRISON, Ray H. e NOREEN, Eric W. **Managerial accounting: concepts for planning, control, decision making.** 7. ed. Hilinois: Richard D. Irwin, 1994.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** São Paulo: Atlas, 1994.
- GLAUTIER, M. W. e UNDERDOWN, B. **Accounting theory and practice.** 5. Ed., Londres: Pitman Publishing, 1994.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de custos.** São Paulo: Atlas, 1988.
- KAPLAN, Robert S., COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo.** São Paulo: Futura, 1998.
- KERLINGER, Fred N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais.** São Paulo: EPU, 1980.
- LERNER, W. **Organização de sistemas e métodos.** 23. ed. São Paulo: Atlas, 1977.
- LIMA, Carlos Rogério M.. **Activity based costing para hospitais.** Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1997. (Dissertação de Mestrado em Administração).
- LIMA, Clóvis Ricardo M.. LIMA, Carlos Rogério M.. A avaliação do custo-eficácia das intervenções em organizações de saúde. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, FGV, v.38. n.2. p. 62-73, abr./jun. 1998.

- MANDARINO, Umberto. **Custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- MARCONDES, Reynaldo Cavalheiro. A Dinâmica do ambiente interno do hospital. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, Ia - USP, vol. 15, n. 2, p. 28-55, abr/jun. 1980.
- MARINHO Pedro. **A pesquisa em ciências humanas**. Petrópolis: Vozes, 1980.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos: inclui o ABC**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- MEDICI, André César. MARQUES, Rosa Maria. Sistemas de custo como instrumento de eficiência e qualidade dos serviços de saúde. **Cadernos Fundap**. Rio de Janeiro: FGV, p. 47-59, jan/abr 1996.
- NAKAGAWA, Masayuki. **ABC - custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1995.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas de Informações Gerenciais: estratégias, táticas operacionais**. São Paulo: Atlas, 1996.
- PORTER, Michael E. **Estratégia Competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro: Campus, 1986.
- SELLTIZ, Claire., JAHODA, Marie., DEUTSCH, Morton et al. **Método de pesquisa nas relações sociais**. São Paulo: EPU, 1965.
- SOUZA, Alceu et . al. Sistema ABC: implantação e resultados. In: ENENPAD, set/1995, João Pessoa. **Anais...** João Pessoa: ENANPAD, 1995.
- SWENSON, Dan. The benefits of activity-based cost management to de manufacturing industry. **Journal of Management accounting Research**. Sarasota: FL, v. 7, p. 167, 1995.
- TRIVIÑOS, Augusto N. S. **A pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.