

Análise da aplicabilidade do sistema ABC em hospitais e congêneres

Simone Leticia Raimundini*
Antônio Artur de Souza**
Ernani Mendes Botelho***
Mirian Aparecida Micarelli Struett****
Luciano Gomes dos Reis*****

RESUMO

Este artigo apresenta uma pesquisa bibliográfica, casos nacionais e internacionais, com o objetivo de analisar os resultados apurados na aplicação do sistema de custeio baseado em atividades (ABC) em hospitais e congêneres. A utilização do sistema ABC em empresas industriais e de serviços, como ferramenta de gestão financeira, tem sido sobre a perspectiva desse sistema aproveitar de forma mais completa as tecnologias disponíveis e gerar informações mais adequadas para a gestão de custos e tomada de decisão. Foi adotada a análise de conteúdo como método para avaliar os resultados descritos nos casos, conclui que o sistema ABC é aplicável em hospitais e congêneres, gerando informações mais realistas e confiáveis e o uso de tecnologias, principalmente de sistema de informações, é essencial para a implementação do sistema ABC.

Palavras-chave: Custeio baseado em atividades, Hospitais-Custos.

* Mestre em Administração (UEM), Professora de Contabilidade do Departamento de Administração da Universidade Federal de Viçosa. E-mail: simoneleticia@yahoo.com.br

** Ph.D. em Administração - Universidade de Lancaster, Professor de Contabilidade do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Minas Gerais. E-mail: aa_de_souza@uol.com.br

*** Doutorando em Administração (FEA/USP), Professor de Contabilidade do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Montes Claros (UNIMONTES).

**** Mestre em Administração (UEL), Funcionária Hospital Universitário Regional de Maringá (HURM).

***** Doutorando em Controladoria e Contabilidade (FEA-USP), Professor de Contabilidade na Universidade Estadual de Londrina (UEL) e Faculdade Paranaense (FACCAR).

I INTRODUÇÃO

Assim como ocorre com as empresas em geral, informações adequadas são cada vez mais essenciais para a gestão de organizações hospitalares (PAVIA, 2001). Desde a década de 1980 as empresas industriais e de serviços têm se utilizado do sistema de custeio baseado em atividades (ABC) e vêm gerindo seus custos em uma perspectiva estratégica. O sistema ABC aproveita de forma mais completa as tecnologias da informação disponíveis atualmente, em especial os sistemas de informações (MICHELMAN; RAUSCH e BARTON, 1999).

Os avanços tecnológicos na área médica são constantes e o preço dos serviços cobrados pelos hospitais tende a ser cada vez mais alto. O custo decorrente da inovação tecnológica e o ônus que advém de seu contínuo acompanhamento constituem fatores determinantes para o aumento dos custos da saúde (PAVIA, 2001). Logo, é importante saber como o sistema ABC, sendo uma ferramenta de gestão financeira, tendo sido utilizado em organizações hospitalares e congêneres para a mensuração, gestão e informações de custos para a tomada de decisão.

Desse modo, o objetivo desta pesquisa consistiu em discutir a aplicabilidade do sistema ABC para a gestão de custos e tomada de decisão em hospitais e congêneres. Foram analisados os aspectos que favorecem e que prejudicam a aplicação do sistema ABC nestas organizações. Para isso, realizou-se uma pesquisa bibliográfica sobre a aplicação do sistema ABC em organizações hospitalares e congêneres (casos nacionais e internacionais) que adotam este sistema, complementada por entrevista em um dos casos nacionais (seção 2).

A pesquisa bibliográfica, apoiada em casos nacionais e internacionais, contemplando livros, artigos de revistas científicas, dissertações e anais de congressos acadêmicos, foi a técnica escolhida para obter os casos. Para isso, foram consultadas bases de dados bibliográficos no Portal de Periódicos da CAPES¹; bibliotecas das universidades e dos programas de pós-graduação nacionais; artigos publicados nos anais de eventos científicos; e livros. Além disso, foi realizada uma entrevista *in loco* no Hospital Israelita Albert Einstein (HIAE), em setembro de 2003 (seção 2.1), que complementou os resultados relatados nos artigos que tratam da implementação do sistema ABC neste hospital.

Para avaliar os resultados dos casos nacionais e internacionais, e, também, das informações obtidas na entrevista, foi adotado o método de análise de conteúdo, o qual possibilitou a descrição objetiva e sistematizada dos artigos e livros e da entrevista e, posteriormente, sua análise (COOPER; SCHINDLER, 2000). As conclusões da pesquisa (seção 3) demonstram que o sistema ABC é aplicável em organizações hospitalares. Ainda, o uso de tecnologias, prin-

¹ www.periodicos.capes.gov.br

principalmente de sistema de informações, é essencial para a implementação do sistema ABC.

2 CASOS SOBRE A APLICAÇÃO DO SISTEMA ABC EM HOSPITAIS E CONGÊNERES

Nesta seção são apresentados os casos que contemplam a aplicação do sistema ABC em hospitais e congêneres. Considerou-se como caso nacional aquela situação em que a organização hospitalar localizava-se no Brasil e como caso internacional quando se localizava em outros países, mesmo que relatada em obras ou artigos nacionais.

2.1 Casos Nacionais

O primeiro caso, Baumgartner (1998), foi realizado na Unidade de Terapia Intensiva do Hospital Córdio Pulmonar de Salvador, na Bahia. A ênfase recaiu na comparação envolvendo os valores dos serviços prestados nesta unidade quando se adota o sistema ABC ou o sistema de custeio por absorção. Os resultados apontam que com o sistema ABC é possível identificar os custos que dependem do tempo de permanência do paciente e aqueles que ocorrem apenas uma vez (custos de internação e de alta). Segundo o autor, o custo paciente-dia no sistema ABC é variável, enquanto no sistema de custeio por absorção é fixo; e que o sistema ABC possibilita a análise das atividades, permitindo aperfeiçoar o processo de prestação de serviço.

Outro caso, Habib (1999), o objetivo consistiu em aplicar o sistema ABC na reestruturação dos processos e análise das atividades de uma empresa de prestação de serviços médicos e odontológicos. Segundo a autora, o sistema ABC mapea os processos, permitindo a tomada de decisões sobre quais atividades podem ser terceirizadas e quais devem ser melhoradas.

O terceiro caso, Tognon (1999), descreve os processos e identifica as atividades e os direcionadores de custos no setor de Pediatria de um hospital de Carazinho, no Rio Grande do Sul. Para a autora, o sistema ABC auxilia na análise dos custos e da eficiência operacional e na tomada de decisão, minimiza as distorções na alocação dos custos indiretos ao serviço prestado, em comparação com o sistema de custeio por absorção.

Para Bittencourt (1999), a aplicação do sistema ABC no procedimento de internação e cirurgia de dois pacientes no Hospital de Clínicas de Porto Alegre comprovou que esse sistema possibilita compreender o processo de prestação de serviços e concluir que o custeamento do serviço é mais acurado, assim como as informações geradas são mais confiáveis para a tomada de decisão.

O quinto caso, Costa (2001), trata da aplicação do sistema ABC comparando com o sistema de custeio por absorção que uma clínica pediátrica, localizada na cidade do Rio de Janeiro, utiliza. Os resultados apresentados pelo autor confirmam aqueles já apontados nos casos precedentes, destacando que a implantação do sistema ABC é mais complexa que a do sistema de custeio por absorção; da necessidade de criar um projeto piloto e formar um banco de dados de fácil acesso e compreensão; de mudar a cultura, para que os envolvidos possam estar engajados no propósito de gestão de custos; e de adequar a estrutura organizacional.

Pattio (2001), trata do processo de implementação do sistema ABC na Casa de Saúde Santa Maria, em Colatina, Espírito Santo. Segundo a autora, a necessidade de implantar este sistema surgiu da constatação de que as informações geradas pelo sistema de custeio por absorção, utilizado pelo hospital, já não atendiam a administração e de que o custo dos serviços prestados estava distorcido, na medida em que os custos indiretos aumentavam na estrutura de custos e os critérios de rateio eram arbitrários e subjetivos. Ainda, para a autora, com a implementação do sistema ABC, o hospital passou a conhecer as rotinas hospitalares, racionalizou as atividades que não agregavam valor ou que eram realizadas em duplicidade e melhorou a execução dos processos de prestação do serviço. Também, a informação gerada tornou-se uma das principais ferramentas na gestão do hospital.

Para a autora, as principais dificuldades associadas à implementação do sistema ABC foram: falta de *software* específico disponível no mercado; não adequação do sistema de informação do hospital ao sistema de custeio; e não aceitação de alguns funcionários, devido a mudanças na estrutura organizacional e à exigência de controles mais rígidos.

Outro caso, Gonçalves et al. (1998), trata da implementação do sistema ABC ocorrido no Hospital João XXIII, em Belo Horizonte, Minas Gerais. Os principais resultados para o autor foram: melhoria na gestão de estoques e aumento da qualidade dos serviços prestados; maior aproveitamento dos recursos humanos e da infra-estrutura, a partir da definição das atividades; padronização dos procedimentos operacionais na rede hospitalar; e integração dos sistemas e benchmarking dos melhores processos e serviços.

O último caso trata da implementação do sistema ABC no HIAE, em São Paulo, o qual contempla os artigos: Ching e Souza (1999), Fukumoto e Freitas (2000), Freitas e Fukumoto (2001); Freitas; Fukumoto e Souza (2002), nos setores de Maternidade, Banco de Sangue, Centro Cirúrgico e Laboratório de Anatomia Patológica, respectivamente. Faz parte desse caso o capítulo do livro do (CHING, 2001, p.136-186) dedicado ao setor de Maternidade.

De acordo com os autores, a implementação do sistema ABC em cada um dos setores do HIAE compreendeu a identificação de: processos, objetos de

custos, atividades e direcionadores de custos. Os objetos de custos foram categorizados conforme a tipificação e a complexidade. Já os direcionadores de custos identificados foram: tempo disponível, como direcionador primário, e tempo necessário, como direcionador secundário.

Sobre a identificação dos direcionadores de custos, os autores comentam que foi a etapa mais difícil em todo o processo de implementação do sistema, devido à falta de dados sistematizados. Superada essa dificuldade, verificou-se que, por intermédio dos direcionadores de custos, foi possível conhecer a capacidade ociosa das atividades e analisar aquelas que agregam valor e aquelas que não agregam valor (necessárias ou não à prestação dos serviços).

Segundo os autores, dos resultados obtidos com a implementação deste sistema o que mais salientou foi o fato de ter permitido uma melhor compreensão do inter-relacionamento das atividades e dos setores envolvidos nos processos de prestação dos serviços. Isso possibilitou o redesenho do fluxo dos processos na prestação do serviço, com a eliminação e/ou racionalização daqueles processos ou atividades que não agregam valor, tais como a mudança no processo de internação das pacientes e a eliminação do Berçário (setor de Maternidade). O redesenho do fluxo dos processos também proporcionou a redução de custos e a identificação de ociosidade dos recursos disponíveis, principalmente humanos e tecnológicos. Isso permitiu que fosse tomada a decisão de terceirizar algumas atividades ou de adotar medidas que acabaram contribuindo para o aumento do número de alguns serviços prestados, como a realização de cirurgias e de exames laboratoriais, a fim de melhor aproveitar a capacidade operacional disponível. Além disso, evidenciou-se que a colaboração e o comprometimento das pessoas envolvidas foram essenciais para a implementação do sistema no hospital.

De acordo com os dados primários coletados, em setembro de 2003, por meio de entrevista *in loco*, o HIAE é uma empresa filantrópica que atende pelo SUS, mas predominam os atendimentos por convênios privados e os atendimentos particulares. O processo de implementação do sistema ABC iniciou-se em 1998, com um projeto piloto desenvolvido por uma empresa de consultoria, a qual permaneceu durante ano de 1999 no hospital. No início da implementação, foi constituída uma equipe de oito pessoas. Atualmente, duas pessoas são responsáveis pelo gerenciamento do sistema ABC, que está em fase final de implementação.

A necessidade de implementar o sistema ABC ocorreu porque a Superintendência do hospital não conhecia o custo dos serviços (cerca de 3 mil serviços). Ou seja, o custeio por absorção não fornecia tal informação. Entre as conclusões constatadas pela equipe gestora do sistema, além daquelas mencionadas nos artigos, destacam-se: é possível conhecer os custos de todos os serviços; o apoio da alta administração foi essencial para a equipe gestora do sistema implementar o sistema ABC; é necessário dispor de recursos para investimentos (consultoria, profissionais especializados); nem todos os gestores das

áreas estão aptos para entender e analisar os processos (mesmos os administrativos), devido à falta de interesse, aptidão e conhecimento; e ainda não há *software* de sistema de informações em uso que dê suporte ao sistema ABC. Portanto, o sistema ABC foi desenvolvido, e as informações foram registradas em arquivos de planilhas do Microsoft Excel, ocasionando letargia na atualização do sistema de custos e das informações nele registradas. Com um *software* adequado, isso poderia ser resolvido, desde que o mercado pudesse oferecê-lo a preço acessível.

QUADRO 1
Síntese dos casos nacionais sobre o sistema ABC

Autor e ano	Campo de Pesquisa	Enfoque
Baumgartner (1998) Costa (2001)	Unidade de Terapia Intensiva. Clínica Pediátrica.	Comparação do sistema ABC com o sistema de custeio por absorção na mensuração dos custos dos serviços prestados.
Habib (1999)	Empresa de prestação de serviços médicos e odontológicos.	Reestruturação dos processos e análise das atividades e dos direcionadores de custos.
Tognon (1999)	Clínica Pediátrica.	Descrição dos processos e identificação das atividades e dos direcionadores de custos.
Bittencourt (1999)	Clínica Cirúrgica.	Custeamento do processo de internação e cirurgia de dois pacientes.
Pattio (2001) Gonçalves et. al. (1998)	Casa de Saúde Santa Maria. Hospital João XXIII.	Implementação do sistema ABC.
Fukumoto & Freitas (2000), Freitas & Fukumoto (2001), Freitas; Fukumoto & Souza (2002), Ching (2001), Ching & Souza (1999) e entrevista <i>in loco</i> (2003).	Banco de Sangue, Centro Cirúrgico, Laboratório de Anatomia Patológica e Maternidade do HIAE.	

Fonte: Os autores

Os casos nacionais evidenciam que nos hospitais em que se adota o sistema de custeio tradicional, geralmente o custeio por absorção, as informações sobre o valor dos custos já não atendiam às necessidades da administração dos hospitais. Para aqueles que adotam o sistema ABC, tanto as informações como a mensuração dos custos tornaram-se mais precisas e confiáveis, constituindo-se nas principais ferramentas para a tomada de decisão, conforme Baumgartner (1998), Tognon (1999), Costa (2001) e Pattio (2001). Esses benefícios estão associados à necessidade de um sistema de informações para sistematizar os dados, formando um banco de dados; para facilitar a definição dos direcionadores de custos; e para implementar o sistema de custos (PATTIO, 2001; FUKUMOTO; FREITAS, 2000; FREITAS; FUKUMOTO, 2001; FREITAS; FUKUMOTO; SOUZA, 2002; CHING, 2001; CHING ; SOUZA, 1999). Ainda, o desenvolvimento de um projeto piloto é essencial para a fase inicial de implementação do sistema ABC, a fim de evitar problemas (ou identificá-los previamente) que possam prejudicar o sistema como um todo (COSTA, 2001).

Todos os casos apontam como os fatores mais preponderantes para a implementação do sistema: precisão e detalhamento das informações; e possibilidade de descrever o fluxo dos processos que ocorrem durante a prestação dos serviços, de fazer a análise das atividades e de melhorar os processos que afetam o desempenho tanto operacional como financeiro. Todavia, o sistema de informações tem sido o fator que limita a implementação do sistema ABC.

2.2 Casos Internacionais

O caso descrito por Greene e Metwalli (2001), trata da tomada de decisão sobre a análise da viabilidade econômica, financeira e operacional envolvendo um investimento de capital para a aquisição de um equipamento de ultrasonografia, no qual o sistema ABC foi utilizado para estimar os custos e os fluxos de caixa do investimento. Segundo os autores, a relevância deste sistema de custeio está na apresentação de informações mais realistas e detalhadas sobre os custos de um procedimento e sobre a eficiência operacional no processo de prestação do serviço, se comparadas com aquelas vinculadas ao sistema de custeio por absorção. Os autores comentam, ainda, que o detalhamento e a confiabilidade das informações disponibilizadas pelo sistema ABC vão além da utilização na gestão operacional e financeira de curto prazo da organização, contribuindo, também, para investimentos de longo prazo.

Neste estudo os autores descrevem os direcionadores de custos utilizados na prestação de serviço em exame de ultra-sonografia, destacando:

- a) o tempo dispensado, para os custos inerentes ao agendamento e realização do exame e à recepção e saída do paciente;
- b) exames realizados, para os custos inerentes à realização do exame e ao material utilizado.

O segundo caso, Ramsey IV (1994), trata do custeamento realizado com exames radiológicos (radiografia, tomografia e ressonância magnética) no departamento de Radiologia e com os serviços de enfermagem. Nesta pesquisa, o autor apresentou os seguintes direcionadores de custos:

a) tempo necessário para fazer os exames (departamento de Radiologia);

b) tempo dispensado ao atendimento do paciente (custos de enfermagem).

Para o autor, o sistema ABC permite aumentar a eficiência operacional e financeira, com redução de custos, e a qualidade dos serviços prestados, além de permitir a contínua melhoria no desempenho do processo de prestação dos serviços. Esses benefícios, segundo o autor, são obtidos pela ênfase na análise das atividades e dos direcionadores de custos, possibilitando que esse sistema sirva, também, como uma ferramenta de gestão estratégica da organização.

Em outro caso, Lawson (1994) reporta-se aos resultados de uma pesquisa realizada em hospitais de Nova York e região sobre a aplicação do sistema ABC, que indicam que mais de 50% dos hospitais pesquisados reconhecem como maiores benefícios desse sistema: o controle dos custos; a melhor compreensão do processo de prestação de serviços, contribuindo para a sua melhoria; e o custeamento mais preciso dos serviços prestados aos pacientes.

O autor ainda comenta que os benefícios apresentados pelo sistema ABC propiciam a geração de informações mais confiáveis e abrangentes, porque, além de gerarem informações financeiras, estas são complementadas por informações operacionais. Desse modo, para a tomada de decisão oferece informações completas sobre o processo de prestação de serviços, o que não ocorre com os sistemas de custeio tradicionais. Assim, o sistema ABC contribui para o aumento da eficiência e da eficácia do processo de prestação de serviços das organizações hospitalares, reduzindo custos e aumentando a qualidade dos serviços prestados.

O quarto caso, Udpa (1996), trata dos serviços prestados a pacientes com insuficiência cardíaca submetidos a cirurgia em um hospital, apresentando os diferentes direcionadores de custos (dos recursos e das atividades) utilizados no custeamento dos pacientes estudados. De acordo com o autor, os resultados mostram que o sistema ABC permite analisar as causas das variações no custo em diferentes perspectivas: mudanças ou complicações no estado de saúde do paciente; variação no valor dos medicamentos e materiais; uso inadequado da infra-estrutura; atividades realizadas em duplicidade; e falta de leitos.

Além desses resultados, para o autor, a identificação e a definição dos direcionadores de custos constituem uma das etapas mais importantes para o sucesso do sistema ABC. Ainda, o sucesso está associado ao projeto de implementação do sistema e às mudanças necessárias na estrutura da organização e no comportamento dos profissionais na execução das atividades.

O quinto caso, Baker² (1998 apud FALK 2001) trata de um laboratório de análises clínicas o qual compara a aplicação do sistema ABC com a do sistema de custeio por absorção. Os resultados, segundo o autor, apontam que o sistema ABC possibilita fazer a discriminação dos custos, indicando a rentabilidade de cada serviço prestado. Ainda, permite controlar a eficiência na prestação dos serviços, por intermédio dos direcionadores de custos, benefício que o custeio por absorção não apresenta.

Outro caso, de Cooper e Kaplan (1991), trata da aplicação do sistema ABC e da comparação com o sistema de custeio por absorção em uma clínica especializada em oftalmologia e otorrinolaringologia, a *Massachusetts Eye and Ear Infirmary*. Nesta clínica, segundo os autores, a aplicação do sistema ABC permitiu categorizar os custos de acordo com as atividades e a frequência que essas ocorrem:

- a) hospitalização, para as atividades cujo direcionador de custos é o número de pacientes atendidos e os custos gerados, desde a admissão do paciente até a alta, ocorrem apenas uma vez;
- b) rotineiros diários, para as atividades que têm relação com o tempo de permanência (período de internação) e cujo direcionador de custos é o número de dias de permanência do paciente;
- c) cuidados clínicos, para as atividades realizadas pela equipe clínica e cujo direcionador de custos é o tempo dispensado no atendimento aos pacientes.

Após a categorização dos custos por intermédio das atividades e dos direcionadores de custos, os autores comparam os custos mensurados pelo sistema ABC. Nesta comparação, foi demonstrado que o sistema de custeio por absorção pode tanto superavaliar como subavaliar um procedimento clínico, na medida em que desconsidera os fatores tempo de estada do paciente e tempo dispensado em cuidados clínicos na mensuração dos custos.

O sétimo caso é apresentado por Atkinson et al. (2000), no Riverside General Hospital, em Minneapolis, Minnesota (Estados Unidos). A ênfase da aplicação do sistema ABC é dada à categorização dos custos conforme a natureza das atividades que geraram os custos; logo, os direcionadores de custos. Os custos foram categorizados como: a) relacionados ao número de pacientes por dia; b) relacionados ao número de pacientes atendidos; e c) relacionados à conservação e manutenção da infra-estrutura do hospital. De acordo com o autor, os dois primeiros custos são variáveis em função da oscilação do número de pacientes, enquanto o terceiro independe do número de pacientes para ocorrer.

O quadro 2 sintetiza os casos internacionais.

² BAKER, Judith B. *Activity-based costing and activity-based management for health care*. Gaithersburg, Maryland: Aspen, 1998, p. 23.

QUADRO 2
Síntese dos casos internacionais sobre o sistema ABC

Autor e ano	Campo de Pesquisa	Enfoque
Greene; Metwalli (2001).	Tomada de decisão para investimento de capital.	Estimação dos custos e dos fluxos de caixa de um investimento de capital (equipamento de ultrasonografia).
Ramsey IV (1994).	Departamento de Radiologia e de Enfermagem em um hospital.	Custeamento de exames radiológicos e dos custos de enfermagem.
Lawson (1994).	Hospitais de Nova York e região.	Avaliação da satisfação dos usuários do sistema ABC.
Udpa (1996).	Clínica Cirúrgica (pacientes com insuficiência cardíaca).	Aplicação do sistema ABC.
Baker (1998) <i>apud</i> Falk (2001).	Laboratório de análises clínicas.	
Cooper; Kaplan (1991).	Clínica Oftalmológica e Otorrinolaringológica.	
Atkinson <i>et. al.</i> (2000)	<i>Riverside</i> General Hospital	Categorização dos custos de acordo com a natureza das atividades.

Fonte: Os autores

Os casos internacionais evidenciam resultados idênticos aos nacionais: informações mais precisas e confiáveis, tanto operacionais quanto financeiras, superando aquelas informadas pelo sistema de custeio tradicional; compreensão do processo de prestação de serviços por intermédio das atividades; controle dos custos; e utilização como uma ferramenta de gestão financeira das organizações hospitalares. Os resultados descritos por Greene e Metwalli (2001), Udpa (1996) e Cooper e Kaplan (1991) também apontam que o sistema ABC não está limitado ao controle dos custos pois, identifica, por intermédio dos direcionadores de custos, as causas das variações destes e categorizá-los de acordo com

a freqüência com que ocorrem. Ainda, o sistema ABC gera informações (estima custos e fluxos de caixa) que auxiliam na análise de investimentos de capital.

3 CONCLUSÕES

A análise dos estudos de casos de organizações hospitalares e congêneres nacionais e internacionais permitiu concluir que o sistema ABC é aplicável em hospitais e congêneres. Todos os casos nacionais e os casos internacionais identificados na literatura apresentam resultados que confirmam a aplicabilidade desse sistema de custeio nestas organizações.

Dos resultados comuns apresentados, pôde-se concluir que os hospitais que utilizavam o sistema de custeio tradicional revelavam deficiência na geração de informações, destacando-se a variação no custo dos procedimentos, devido ao fato de o critério utilizado para alocar os custos indiretos ser subjetivo e arbitrário. O critério custo paciente-dia trata todos os custos como fixos em qualquer procedimento, desconsiderando sua variação, por exemplo, no tempo utilizado para atender o paciente. Em consequência: as informações são imprecisas para a gestão e a tomada de decisão; não se conhece como, onde e por que os custos ocorrerem; o custo obtido refere-se ao paciente e não ao serviço utilizado por esse; e redução do desempenho operacional e financeiro.

A aplicabilidade do sistema ABC gera benefícios, entre os quais apontam-se: as informações são precisas e confiáveis para a gestão e tomada de decisão; a descrição do processo de prestação do serviço possibilita compreender como, onde e por que os custos ocorrem; exige controle interno mais rígido; é obtido o custo das atividades que compõem o serviço do procedimento que o paciente necessitou; e, com a padronização, racionalização e/ou terceirização das atividades, é possível aumentar a eficiência operacional e financeira dos recursos disponíveis sob a perspectiva daquilo que agrega valor e que não agrega valor. Ainda, o projeto piloto permite antecipar os benefícios, as dificuldades e as necessidades de mudanças, tanto para o gestor do projeto quanto para os gestores da organização. Entre as dificuldades, conclui-se que a falta de um sistema de informações, de controles internos eficazes e de infraestrutura é fator preponderante, complementada com a necessidade de readequar a estrutura organizacional, de os funcionários estarem aptos às mudanças necessárias e de dispor de profissionais qualificados.

4 REFERÊNCIAS

- ATKINSON, A. A. et al. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- BAUMGARTNER, R. R. *Avaliação da aplicabilidade do custeio ABC - Activity Based Costing na acurácia de custos na área hospitalar, especificamente na unidade de terapia intensiva: estudo de um caso prático*. 1998. 108 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Financeiras e Contábeis) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1998.
- BITTENCOURT, O. N. S. *O emprego do método de custeio baseado em atividades - Activity-Based Costing (ABC) - como instrumento de apoio à decisão na área hospitalar*. 1999. 198 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Escola de Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1999.
- CHING, H. Y. *Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC)*. São Paulo: Atlas, 2001.
- CHING, H. Y.; SOUZA, G. V. Aplicação do custeio baseado em atividades na determinação de custos e preços em partos, diárias de maternidade e de berçários em uma maternidade. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6, São Paulo. Anais ... São Paulo: FEA/USP, 1999.
- COOPER, R.; KAPLAN, R. S. *The design of cost management systems: text, cases and readings*. New Jersey: Prentice-Hall, 1991.
- COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. *Business research methods*. New York: McGraw-Hill Irwin, 2000.
- COSTA, A. *Desenvolvimento de uma metodologia de custeio ABC para uma empresa de médio porte do setor de saúde: um estudo de caso*. 2001. 132 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Instituto de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2001.
- FALK, J. A. *Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações*. São Paulo: Atlas, 2001.
- FREITAS, R. ; FUKUMOTO, H. L. Implantação do custeio baseado em atividades ABC/ABM no setor hospitalar: centro cirúrgico, um caso prático. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 8, 2001, São Leopoldo. Anais..., São Leopoldo : UNISINOS, 2001.

FREITAS, R.; FUKUMOTO, H. L.; SOUZA, G. V. Implantação do custeio baseado em atividades ABC/ABM em um laboratório de anatomia patológica: um caso prático. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 9, 2002, São Paulo. *Anais...*, São Paulo: Associação Brasileira de Custos, 2002.

FUKUMOTO, H. L.; FREITAS, R. de. Implantação do custeio baseado em atividades ABC/ABM no setor hospitalar: banco de sangue, um caso prático. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 7, 2000, Recife. *Anais...*, São Paulo : MBI Consulting, 2000.

GONÇALVES, M. A. et al. Gestão estratégica de informações baseada em custos: um estudo de aplicação no setor de serviços. Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, 22, 1998, Foz do Iguaçu. *Anais ...* Rio de Janeiro : ANPAD, 1998.

GREENE, J. K.; METWALLI, A. The impact of activity based cost accounting on health care capital investment decisions. *Journal of Health Care Finance*, Gaithersburg, v.28, n.2, p.50-64, Winter, 2001.

HABIB, C. V. S. *A metodologia de custeio ABC como ferramenta na reestruturação de processo e análise de atividades: um estudo de caso em uma empresa de serviços médicos*. 1999. 102 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1999.

LAWSON, R. A. Activity-based costing systems for hospital management. *The Management Accounting Magazine*, Canada, v.68, n.8, p.31-35, June, 1994.

MICHELMAN, J. E.; RAUSCH, P. E.; BARTON, T. L. Value measurement in health care: a new perspective. *Healthcare Financial Management*, Weschester, v.53, n.8, p.48-52, Aug. 1999.

PATTIO, M. L. P. *O impacto do sistema ABC no controle organizacional da Casa de Saúde Santa Maria*. 2001. 107 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

PAVIA, L. The era of knowledge in health care. *Health Care Strategic Management*, Chicago, v.19, n.2, p.12-13, Feb. 2001.

RAMSEY IV, R. H. Activity-based costing for hospitals. *Hospital & Health Services Administration*, Chicago, v.39, n.3, p 385-396, Fall 1994.

TOGNON, I. V. *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*. 1999. 98 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade de Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

UDPA, S. Activity-based costing for hospitals. *Health Care Management Review*, Hagerstown, v.21, n.3, p.82-96, Summer 1996.