

Análise do estado atual da gestão financeira em hospitais públicos no Brasil

Simone Letícia Raimundini¹

Antônio Artur de Souza²

RESUMO

As freqüentes mudanças promovidas nas políticas governamentais para a área da saúde vêm afetando drasticamente as organizações hospitalares públicas brasileiras, altamente dependentes dos recursos provenientes do Governo. A versatilidade financeira, o uso de equipamentos de tecnologia sofisticada, a crescente especialização da medicina e a administração competente constituem fatores que dão dinamismo à área da saúde. Entretanto, o que se observa, principalmente em relação às públicas, é que as organizações respondem de forma letárgica a essas inovações. Este trabalho tem como objetivo analisar os estudos realizados sobre gestão financeira de hospitais públicos brasileiros. Verificou-se que, nesse aspecto, tais organizações enfrentam graves dificuldades, em função, principalmente, de problemas relativos à estrutura organizacional e ao uso das ferramentas de gestão (sistema de custeio, por exemplo). O trabalho contempla uma pesquisa bibliográfica em que se procura abordar questões sobre os fundamentos da gestão financeira em organizações hospitalares; as tendências mais freqüentes relacionadas à teoria da contingência nesse tipo de organização; os problemas relativos à estrutura organizacional; e o sistema de custeio baseado em atividades como ferramenta de gestão financeira. As conclusões da pesquisa permitiram traçar um perfil da gestão financeira das organizações hospitalares públicas no Brasil, relativamente ao tema abordado, destacando as mudanças que devem ser promovidas para que elas possam se adequar à situação atual e os resultados da aplicação do custeio ABC como instrumento da gestão financeira. Constatou-se que praticamente não existem pesquisas empíricas sobre a gestão financeira que contemplem essas organizações.

Palavras-chave: Gestão financeira — Hospitais públicos — Brasil

1 Mestranda em Administração pela Universidade Estadual de Maringá (UEM).

2 Professor Adjunto em Finanças e Contabilidade do Departamento de Administração da Universidade Estadual de Maringá (UEM).

1 INTRODUÇÃO

No atual cenário da sociedade moderna, globalizada e versátil, nota-se uma mudança acentuada quanto à expectativa e ao comportamento das organizações ao reagirem aos fatores contingenciais de seu meio. Passa a ser vital às organizações adotar um modelo de gestão que proporcione resposta rápida ao ambiente, permitindo que as decisões sejam tomadas de maneira imediata e precisa. É imprescindível que as organizações identifiquem quais recursos devem ter e definam para que fins devem usá-los, visando alcançar o máximo de eficiência organizacional e, ao mesmo tempo, abrir-se para as mudanças, evitando do ficar à margem do mercado.

A organização hospitalar é vital para a sociedade, seja pública ou privada. Essa importância decorre do estreito vínculo com a comunidade e do fato de estar presente em momentos fundamentais na vida do ser humano. Ainda, a organização hospitalar detém tecnologia sofisticada e ritmo operacional dinâmico, passando continuamente por mudanças, em função das inovações na área clínica. Recentemente, as organizações hospitalares iniciaram mudanças na área administrativa (CECILIO, 1997; GONÇALVES, 1998). Os problemas na estrutura organizacional e na gestão dos recursos fazem com que essas organizações busquem cada vez mais modelos de gestão que se ajustem a sua realidade.

Segundo diversos autores (Barbosa, 1996; Cherubin; Santos, 1997; Mezomo, 1992), os problemas mais recorrentes na estrutura organizacional dos hospitais são: hierarquia da estrutura; comunicação inadequada entre as atividades desenvolvidas (clínica, administrativa e de apoio); gerência sem afinidade com a atribuição conferida; e inexistência de objetivos claros. Quanto aos problemas relacionados à gestão dos recursos, as organizações hospitalares limitam-se ao uso das ferramentas de gestão, como planejamento, orçamento, sistema de custos e sistemas de controle e de informações. Em consequência, as decisões são tomadas sem o amparo de informações confiáveis (imprecisas e/ou incompletas), comprometendo os resultados da organização.

Este artigo tem como objetivo fazer uma análise do estado atual da gestão financeira das organizações hospitalares públicas a partir de uma pesquisa bibliográfica sobre a utilização do sistema de custeio baseado em atividades (sistema ABC). A partir dos estudos realizados em hospitais, identificaram-se os benefícios que o sistema ABC proporciona às organizações hospitalares como instrumento da gestão financeira e os fatores que limitam o uso deste sistema. Obteve-se, também, um panorama dos problemas que ocorrem na estrutura organizacional

dos hospitais relacionados à administração hospitalar, mencionando-se as mudanças que devem ser promovidas para minimizá-los.

O trabalho contempla a importância da gestão financeira em organizações hospitalares, abordando os problemas relativos à estrutura organizacional e às questões mais frequentes relacionadas à teoria da contingência. Uma proposta de estrutura organizacional básica para as organizações hospitalares é discutida. Este trabalho também enfoca o sistema ABC como ferramenta de gestão financeira para estas organizações, discute a gestão ABM como modelo de gerenciamento, apresenta algumas críticas sobre a aplicação do sistema ABC, relaciona os resultados de estudos que aplicaram esse sistema de custeio em organizações hospitalares e descreve o perfil da gestão financeira em organizações hospitalares públicas brasileiras.

2 A ADMINISTRAÇÃO HOSPITALAR

A atividade hospitalar é conhecida desde a antigüidade. No decorrer dos séculos, foi adquirindo características que atualmente são entendidas como funções da organização hospitalar, tais como: prevenção, reabilitação e restauração da saúde; e ensino e pesquisa. Simultaneamente, a evolução da atividade hospitalar permitiu que essas organizações tomassem forma jurídica. Hoje, a organização hospitalar é definida como prestadora de serviços em saúde (CHERUBIN; SANTOS, 1997).

Para que possam realizar a prestação de serviços em saúde, de maneira a atender às funções designadas, essas organizações possuem pessoal especializado e equipamentos de tecnologia avançada. Também, realizam um trabalho de interface com o paciente, sendo continuamente cobradas quanto à qualidade dos serviços prestados. Neste ponto, verifica-se a importância da qualificação dos profissionais envolvidos e dos recursos materiais consumidos, pois sua influência é direta nos resultados da organização.

Outro aspecto que contribui para o sucesso das organizações hospitalares é a gestão dos recursos financeiros, materiais e humanos. Recentemente, essas organizações começaram a preocupar-se em administrar de maneira eficaz os recursos de que dispõem, em razão das mudanças ocorridas na política e na economia brasileiras, entre as quais se destacam o descredenciamento de hospitais privados que atendiam pelo Sistema Único de Saúde - SUS, de acordo com informações do Ministério da Saúde, superlotando os hospitais públicos; e os baixos valores dos repasses para pagamento dos procedimentos.

Esses fatores levaram as organizações hospitalares a defrontarem-se com problemas de escassez de recursos, elevação dos custos, complexidade em mensurar resultados, deficiência da estrutura organizacional em acumular atribuições em uma pessoa ou atribuir tarefas a pessoas sem habilidade para exercê-las e diversidade nas equipes de trabalho (BAUMGARTNER, 2000). Com esses problemas, as organizações hospitalares perceberam que o seu desempenho passou a depender da sua estrutura organizacional e da boa aplicação dos recursos de que dispõem. Para tanto, empenharam-se em realizar uma administração financeira séria e competente.

2.1 Os Problemas na Estrutura Organizacional

A estrutura organizacional reflete a forma como uma organização se comporta administrativamente. Ela é que define as divisões hierárquicas da organização, as funções de cada divisão e as responsabilidades, autoridades e comunicação entre indivíduos da organização e entre as divisões, ao mesmo tempo em que coordena as divisões, de modo a atender os seus objetivos. Quanto a sua forma, a estrutura organizacional pode ser: horizontal (há divisão do trabalho, nos limites de cada parte da organização, na qual cada profissional é especialista na sua função); ou vertical (ocorre a divisão do trabalho, mas o profissional, além de desenvolver sua função, conhece as demais, tendo a idéia do conjunto organizacional) (MINTZBERG, 1983)

Nas organizações hospitalares, a estrutura organizacional compõe-se de grupos heterogêneos e de formação profissional distinta (NOGUEIRA, 1994). Administrativamente, essas organizações apresentam estrutura verticalizada, a partir de linhas que cumprem especificamente as atividades clínica, administrativa e de apoio. Cada uma dessas atividades possui uma autoridade específica, porém elas não são unânimes quanto às diretrizes que devem seguir e tampouco quanto ao modo de interagirem para a gestão da organização como um todo (GONÇALVES, 1998).

A FIG. 1 mostra a estrutura organizacional vertical dos hospitais. A atividade clínica é composta por médicos e enfermeiras; a administrativa, por profissionais da administração e áreas afins; e a de apoio, por profissionais de serviços gerais e de áreas afins da saúde (nutricionista, bioquímico, farmacêutico e auxiliar).

Nota-se que na estrutura organizacional vertical não se otimiza a comunicação entre as diretorias clínica, administrativa e de apoio, não obstante estarem essas diretorias no mesmo nível hierárquico. Decorre daí que cada diretoria exerce ações independentes, voltadas somente

para a área a que pertence, sem observar as conseqüências que podem causar às demais áreas. Tornam-se especialistas na função principal, porém deixam de articular as partes para formar um conjunto, revelando-se como geradores de conflitos.

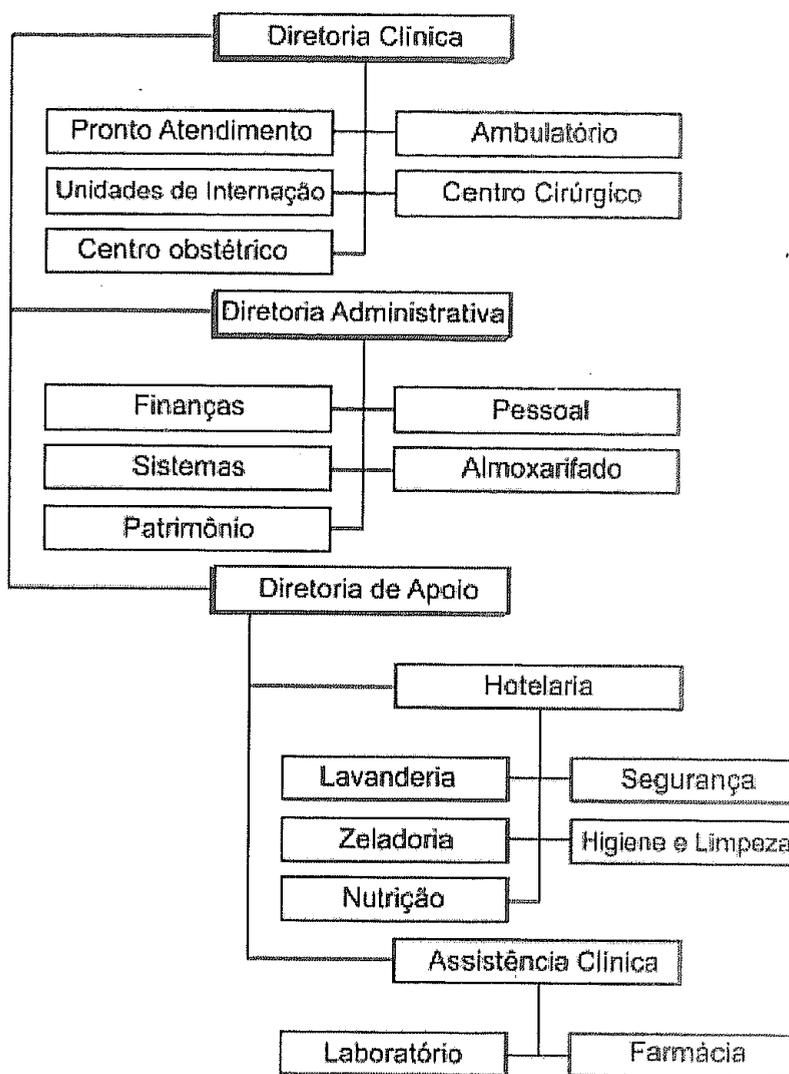


FIGURA 1- Estrutura organizacional vertical dos hospitais

FONTE: adaptado de BAUMGARTNER, 2000, p. 8

Com base em diversos autores, os principais problemas que ocorrem na estrutura organizacional vertical das organizações hospitalares são:

- a) de natureza grupal e profissional, envolvem principalmente os médicos. Esses, por serem profissionais preparados para lidar com decisões individuais, em relação aos pacientes, mostram-se resistentes quanto a acatarem normas disciplinares coletivas e a ouvirem sugestões ou recomendações quando estas vêm tanto da própria área (clínica) como da área administrativa e/ou da área de apoio. Dentro dos hospitais, os médicos julgam-se independentes, revelando descomprometimento com a equipe e com a organização. Ainda, é comum os médicos serem levados a exercer atividades administrativas, para as quais muitas vezes não estão preparados, comprometendo a qualidade de suas práticas médicas;
- b) as decisões, geralmente, são encaminhadas para a diretoria da atividade, sendo que muitas delas poderiam ser tomadas por profissionais dos níveis intermediários. Isso facultaria à direção maior disponibilidade para desenvolver o trabalho de planejamento, de coordenação e de interlocução com as demais atividades, e dentro da própria atividade;
- c) na atividade de apoio, não existe espírito de equipe, por ser o grupo bastante heterogêneo. Não se trabalha com a idéia de que os pacientes são os consumidores dos serviços prestados, principalmente nas funções de hotelaria do hospital, os quais devem ser oferecidos com qualidade;
- d) a comunicação entre os funcionários de níveis diferentes apresenta falhas. Esse problema é mais evidente na atividade clínica, em que a enfermagem assume competências que são atribuídas aos médicos, ao mesmo tempo em que procura firmar sua posição dentro da hierarquia organizacional. (CECÍLIO, 1997; GONÇALVES, 1998)

Tal situação faz com que os pontos fortes da organização hospitalar passem despercebidos ou sejam mal-utilizados pela gestão. Podem, ainda, ofuscar a qualidade intrínseca dos serviços (as especialidades clínicas que o hospital oferece, os equipamentos que possui, o cuidado com o bem-estar do paciente, entre outros fatores que o hospital pode oferecer para atender bem o paciente) e a sua qualidade extrínseca (a imagem que o paciente leva consigo a respeito do hospital e do atendimento recebido). Quando esses problemas chegam a comprometer a qualidade dos serviços prestados, é o caso de se reconhecer que os

profissionais estão empenhados em apenas executar suas tarefas, desconhecendo a importância dessa para a organização como um todo.

Esse quadro mostra que a estrutura organizacional vertical para a administração hospitalar está desgastada, resultando na ineficiência da associação das ações de cada atividade àquelas executadas por outras atividades para a realização do serviço; na improvisação da tomada de decisão; na ausência quase completa de comprometimento com os resultados; e no desperdício de recursos, decorrente do mau uso da capacidade instalada. Consta-se aí a necessidade de mudar a estrutura organizacional dos hospitais, de modo a atender às mudanças exigidas pelo ambiente no qual estão inseridos, a partir da integração dos funcionários, com o objetivo de alcançar resultados e melhorar o desempenho operacional (BARBOSA, 1996; GONÇALVES, 1998).

3 A TEORIA DA CONTINGÊNCIA ESTRUTURAL NAS ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES

As organizações hospitalares interagem simultaneamente com o ambiente interno e com o ambiente externo, recebendo constantemente influências de fatores controláveis e incontroláveis pela organização. Com base na teoria da contingência estrutural, esses fatores podem ser: a tecnologia, a estratégia da própria organização ou de uma organização concorrente que pode influenciar no mercado e a estrutura organizacional. Essa teoria dá maior ênfase aos fatores que ocorrem dentro da organização, principalmente àqueles ligados ao comportamento da organização quanto à incerteza sobre as tarefas que os profissionais realizam (DONALDSON, 1998).

Segundo os pesquisadores da teoria da contingência estrutural — Tom Burns, G. M. Stalker, Paul Lawrence e Jay Lorsch —, o comportamento das pessoas envolvidas em qualquer organização deve ser percebido sob a ótica humanística. Eles observaram o comportamento das organizações a partir da definição das atribuições aos profissionais e do modo como esses se adaptam ao ambiente da organização e procuram solucionar ou minimizar as contingências organizacionais existentes. É possível identificar que os resultados obtidos por meio destas pesquisas, que foram realizadas em indústrias inglesas, também estão implícitos na organização hospitalar.

A primeira evidência referente ao modo como as organizações podem ser estruturadas administrativamente foi obtida por Burns e Stalker, na década de 1950. A estrutura administrativa define se a organização terá um sistema mecânico (especialização das tarefas, inde-

pendência entre as áreas e estreitos meios de comunicação entre os profissionais da organização) ou um sistema orgânico (comunicação aberta entre os profissionais, visão ampla da organização e descentralização de poder de decisão) para a realização de suas tarefas. Esses sistemas descrevem a relação entre a prática administrativa e o ambiente externo da organização, analisando a dinâmica das relações pessoais e profissionais no trabalho (ambiente interno) para ocorrer a interação com o ambiente externo (MOTTA, 1998; PARK, 1997).

Quando se aplicam os conceitos de sistema mecânico e sistema orgânico nas organizações hospitalares, nota-se que essas são mecanicistas quanto à definição e diferenciação entre as atividades que desenvolvem e orgânicas quanto à prestação dos serviços, prevalecendo, todavia, o primeiro sistema. Essa predominância do sistema mecânico condiz com a estrutura organizacional vertical que as organizações hospitalares possuem, porque a comunicação entre os funcionários acontece somente no nível vertical da atividade e as instruções e decisões são centralizadas nas funções de gerência de cada atividade.

A segunda evidência refere-se aos estudos sobre a organização e o ambiente interno realizados por Paul Lawrence e Jay Lorsch, no qual abordaram o problema do conflito dentro da organização e a busca da solução, analisando como os fatores internos influenciam na produtividade (LAWRENCE; LORSCH, 1973; PARK, 1997). Com esse objetivo, estudaram o relacionamento entre os funcionários da organização e entre os funcionários e a organização, num enfoque sistêmico, adequando anseios e objetivos individuais para aumentar a produtividade. Isso deu origem à abordagem da diferenciação e integração nas organizações.

A abordagem da diferenciação e integração relaciona as contingências do ambiente interno da organização com a estrutura organizacional, mostrando como esta é responsável pelo surgimento de problemas administrativos e operacionais, bem como pela solução dos mesmos. Para isso, essa abordagem diz que uma organização diferenciada (o sistema) é composta por departamentos (os subsistemas), cada qual desenvolvendo tarefas específicas e reagindo somente àquele subsistema. Enquanto uma organização integrada, essa também é dividida em subsistemas, mas busca-se a integração entre os subsistemas para alcançar os seus objetivos.

Observa-se que tanto as organizações diferenciadas como as organizações integradas são divididas em subsistemas. A diferença está no modo como esses subsistemas relacionam-se entre si, decorrendo daí que organizações diferenciadas apresentam estrutura organizacional vertical e organizações integradas apresentam estrutura organizacional horizontal. Essa dedução baseia-se no fato de que em organizações di-

ferenciadas é mais difícil encontrar solução para os conflitos e de os subsistemas serem independentes entre si, enquanto em organizações integradas ocorre o oposto: de acordo com a complexidade dos problemas, maior é o número de meios de integração necessários para que a organização mantenha-se produtiva (LAWRENCE; LORSCH, 1973).

Quando se aplicou a abordagem de organizações diferenciadas e integradas em hospitais, verificou-se que estes apresentam-se como organizações diferenciadas e, quanto à estrutura, como verticais. Isso fica evidente quando se constata que as atividades clínica, administrativa e de apoio trabalham de maneira independente uma da outra, que a comunicação entre os profissionais é restrita à própria atividade e que eles não se empenham pelo desempenho da organização como um todo. Quando os hospitais apresentam uma estrutura organizacional horizontal, por ser uma estrutura orgânica, observa-se um esforço no sentido de que as atividades tenham proximidade, a fim de se atingir o desempenho da organização, criando meios para melhorar a comunicação entre os diversos profissionais que nela trabalham.

4 MEDIDAS PARA MELHORAR A ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

No cotidiano das organizações hospitalares, há diversos fatores relacionados à contingência estrutural que merecem mais atenção dos estudiosos. Mesmo reconhecendo-se as necessidades que essas organizações têm de se adequar à estrutura organizacional, são poucos os estudos realizados sobre esta temática. Alguns autores (Barbosa, 1996, Barboza, 1998 e Cecílio, 1998) defendem as seguintes mudanças na estrutura organizacional dos hospitais:

- destituição da figura centralizadora dos diretores das atividades clínica, administrativa e de apoio, e da postura autocrática dos médicos;
- criação de meios de comunicação horizontal e vertical entre os funcionários da organização, para promover uma estrutura organizacional integrada. Os meios de comunicação na estrutura devem proporcionar rápida veiculação das informações entre base e o topo da estrutura, e vice-versa;
- hierarquização da estrutura, de modo a delegar autonomia aos níveis intermediários, a fim de que muitos problemas sejam resolvidos no local onde ocorrem;

- criação de condições para a adoção de um modelo de gestão que permita a integração dos diretores de cada atividade, utilizando-se da comunicação horizontal, a partir da idéia de que os diretores têm, conjuntamente, o mesmo poder de decisão. Desta forma, cada diretor é responsável pela gestão da atividade que lhe compete e, ao mesmo tempo, pelos problemas e pela tomada de decisão de âmbito geral da organização, havendo a necessidade do consenso dos demais diretores;
- fim da sobreposição de responsabilidades e da atribuição de funções a pessoas sem a necessária capacitação, com o objetivo de melhorar o convívio intersetorial.

A reestruturação organizacional levando-se em conta os pontos mencionados não garante que os problemas sejam solucionados completamente, mas sugere um tratamento diferenciado para minimizar tais problemas a partir de uma estrutura organizacional horizontal e orgânica (GONÇALVES, 1998). Essas mudanças na estrutura organizacional farão com que os hospitais deixem de ser apenas organizações diferenciadas para se tornarem organizações diferenciadas e integradas (FIG. 2). A busca conjunta do objetivo da organização, a autonomia de cada atividade e a proximidade das mesmas através dos diretores são fatores que permitirão aos hospitais atingir uma gestão plena.

Na estrutura organizacional horizontal, é possível perceber a aplicabilidade do estudo de Mintzberg quanto ao papel dos gerentes (MAXIMIANO, 1997). Além de desenvolver o trabalho inerente à área em que atua, em particular na atividade clínica, o diretor assume, também, responsabilidades diante do grupo que coordena e da direção geral da organização. O Conselho Técnico-Administrativo será o propulsor do gerenciamento geral da organização, reunindo os diretores e, dependendo do tamanho da organização, abrindo espaço para mais uma função: a de superintendente, que será exercida por uma quarta pessoa.

A função do Conselho Técnico-Administrativo e, quando necessário, da pessoa do superintendente é justamente servir como articulador e mediador entre as atividades hospitalares (CECÍLIO, 1997; GONÇALVES, 1998). Assim, cumpre-lhe a finalidade de discutir os assuntos (problemas ou idéias) originados em cada diretoria que possam afetar a organização e os assuntos inerentes à própria existência da organização, tais como: os objetivos da organização; o papel que cada diretoria deve desempenhar na organização; as prioridades de cada área; a busca pela satisfação dos clientes em receber serviços de qualidade; a análise dos processos de trabalho; a participação ativa no processo de

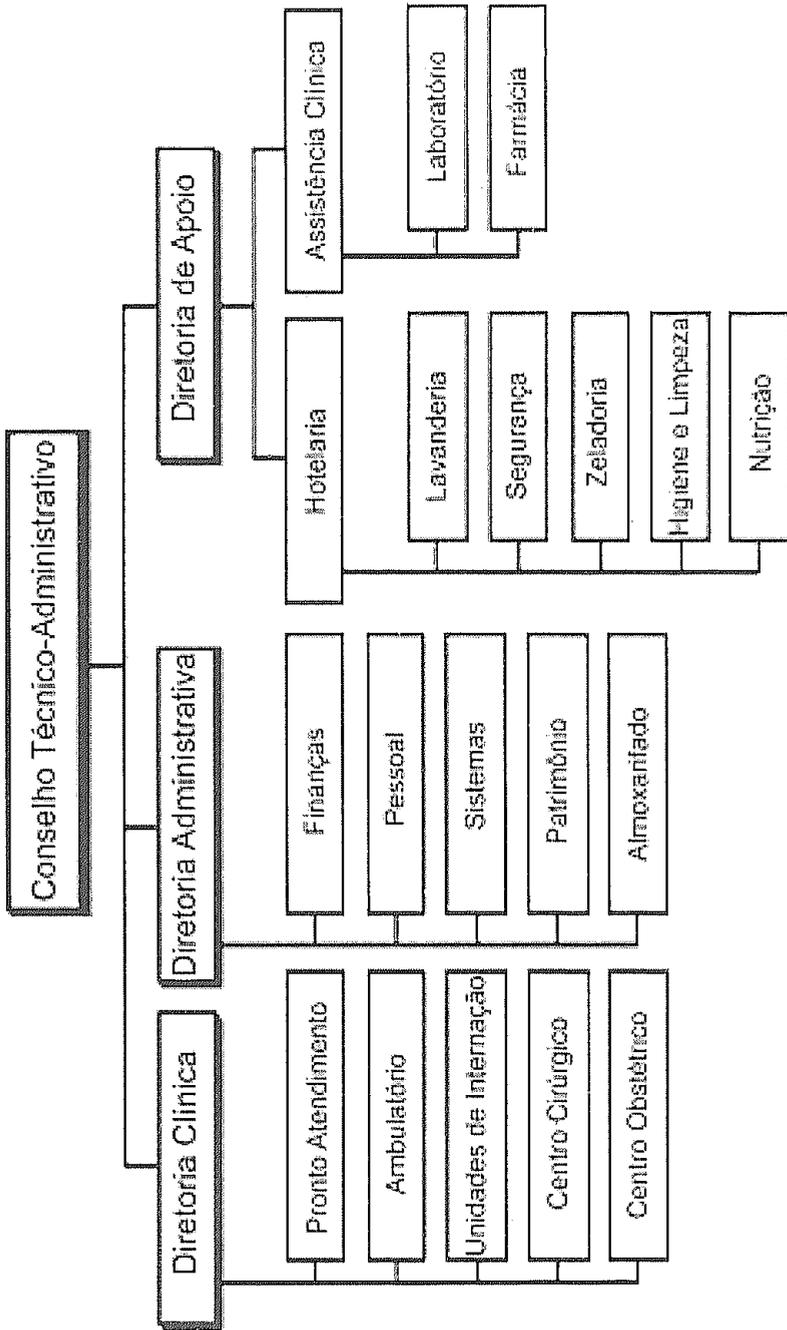


FIGURA 2: Nova estrutura organizacional
 FONTE: Adaptado de BOTELHO (2000, f. 25).

elaboração do planejamento, orçamento, controle e tomada de decisão; e o acompanhamento dos resultados obtidos.

Os estudos sobre a estrutura organizacional dos hospitais mostraram os principais problemas pelos quais essas organizações estão passando. Ficou evidente que a estrutura organizacional dos hospitais é complexa em razão da diversidade do perfil dos profissionais inseridos nesse tipo de organização. Ao adequar a estrutura às necessidades atuais, é possível melhorar o desempenho da administração. Em seguida, apresentam-se o sistema de custeio baseado em atividades (sistema ABC) e o modelo de gestão baseada em atividades (gestão ABM) como ferramenta da administração financeira na gestão dos recursos.

5 SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES E GESTÃO BASEADA EM ATIVIDADES

O sistema de custeio baseado em atividades (sistema ABC) foi desenvolvido na década de 1960, nas indústrias, contrapondo-se aos sistemas de custeio tradicionais (custeio por absorção e custeio direto), oferecendo uma nova abordagem para o tratamento dos custos indiretos. A abordagem do sistema ABC procura reduzir a subjetividade e o arbitramento na alocação dos custos aos produtos. Sendo as atividades a base para realizar o custeio, surge como complemento do sistema de custeio a gestão baseada em atividades, a qual utiliza as informações do sistema ABC.

5.1 Custeio Baseado em Atividades (custeio ABC)

A metodologia do sistema ABC está fundamentada na visão sistêmica da organização e na fragmentação da cadeia de produção em atividades. É um método de custeio que agrega valor às atividades e verifica como estas estão relacionadas à geração de receita e ao consumo dos recursos (CHING, 2001a). Os custos indiretos, chamados de recursos, são apropriados às atividades pelo uso de direcionadores de custos, diferindo do custeio tradicional, que apropria os custos indiretos aos produtos e/ou serviços através dos critérios de rateio.

Devido ao tratamento diferenciado que dá aos custos indiretos, o custeio ABC permite que os gestores conheçam todo o processo de produção de um serviço, inclusive os subprocessos de cada atividade. O detalhamento da cadeia produtiva dá a esses gestores condições para tomar melhores decisões tanto em nível estratégico como em nível operacional, aperfeiçoando os processos através da identificação de falhas e do aprimoramento da gestão de custos. Isso é possível através do

envolvimento dos departamentos com as atividades desenvolvidas, ao buscar a eficácia, por meio da identificação da atividade certa para realizar o trabalho, e, simultaneamente, ao fornecer as informações de custeamento e de desempenho. Em suma, o sistema ABC traça o mapeamento dos recursos, demonstrando como esses estão relacionados às atividades para a geração de receitas.

5.1.1 Definindo Atividades e Direcionadores de Custos

Atividade pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada pessoas, tecnologia, materiais, métodos e ambiente, tendo como objeto a produção de serviços (CHING, 2001b). Ou seja, é o processo que se caracteriza pelo consumo de recursos (*input*) para a produção de serviços (*output*). Então, pode-se afirmar que as atividades consomem recursos para ocorrer a prestação de serviços e gerar a receita, conforme ilustra a FIG. 3.

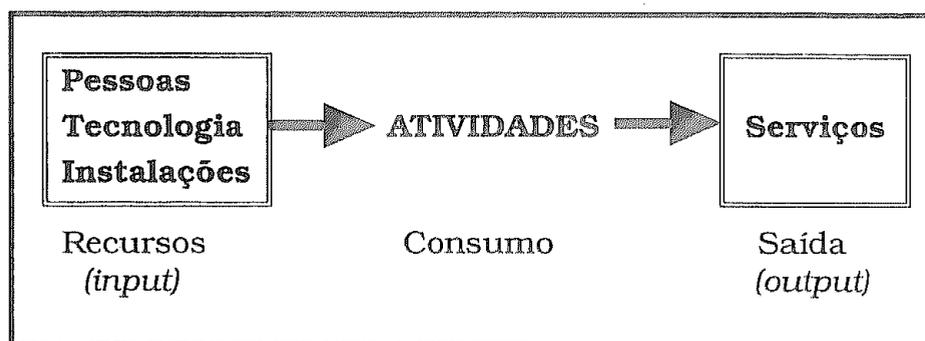


FIGURA 3 – Relação entre atividade, consumo de recursos e prestação de serviços

FONTE: CHING, 2001a, p. 48

No estágio de identificação das atividades, é possível classificá-las em dois grupos: o primeiro compreende as atividades que agregam valor e as atividades que não agregam valor; o segundo, as atividades primárias e as atividades secundárias. A análise do valor agregado à atividade deve se dar a partir da perspectiva do cliente (SHANK; GOVINDARAJAN, 1995; MARTINS, 1996). Para isso, deve gerar serviço e receita, atendendo às necessidades e às expectativas dos clientes quanto ao serviço recebido. Já as atividades que não agregam valor podem ser eliminadas da cadeia produtiva sem afetar a prestação dos serviços e não geram benefício para o cliente e nem receita para a organização.

As atividades primárias são consideradas básicas para a execução dos serviços e os recursos dessas atividades devem ser utilizadas ao máximo de sua capacidade (KAPLAN; COOPER, 1998). Por exemplo: espaço físico, funcionários e equipamentos. As atividades secundárias dão apoio às atividades primárias tanto no próprio departamento onde ocorrem como nos demais departamentos com os quais se relaciona, direcionando os recursos especificamente ao serviço prestado. Ou seja, as atividades secundárias também consomem recursos em complemento às atividades primárias quando essas não mensuram diretamente o custo do serviço.

Considerando as atividades como as responsáveis pelo consumo de recursos, sejam esses financeiros ou não financeiros, agregando valor ou não ao serviço, é possível mencionar algumas vantagens que apresentam: permitem maior acurácia na mensuração do custo; propiciam a melhoria contínua do processo; são identificadas pelos profissionais que a executam; viabilizam o planejamento e o controle da cadeia produtiva; permitem o gerenciamento por atividade e; fornecem informações mais precisas e confiáveis para a tomada de decisão (BRIMSON, 1996). Enfim, as atividades mensuram a capacidade operacional e evidenciam onde e como os recursos são consumidos na realização da prestação do serviço, por meio dos direcionadores de custos (*cost driver*).

Os direcionadores de custos são os fatores que fazem com que as atividades sejam realizadas; ou seja, são o fator causal da atividade, rastreando o recurso ao serviço. A identificação e a definição dos direcionadores de custos operam com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos (MARTINS, 1996). A observação desta relação de causa e efeito na escolha dos direcionadores de custos sugere que o número de direcionadores de custos é o principal fator a dar acurácia à mensuração dos custos pelo sistema ABC (HOMBURG, 2002). Portanto, a função dos direcionadores de custos é servir de base para a apropriação dos recursos consumidos com as atividades – logo, aos serviços –, sendo o fator que determina o custo da atividade.

5.2 Gestão Baseada em Atividades (Gestão ABM)

A gestão baseada em atividades (gestão ABM) constitui uma continuidade do sistema ABC, com ênfase no gerenciamento financeiro e operacional dos recursos. A relação entre o sistema ABC e a gestão ABM está no fato de que aquele utiliza-se das informações geradas pelo custeio ABC para o gerenciamento da organização a partir do foco de como o processo produtivo gera resultados para a organização (KAPLAN; COOPER, 1998), ao passo que a base deste está nas atividades e nos direcionadores de custos, os quais são os responsáveis pelo consumo dos recursos e pela alocação dos recursos aos serviços, respectivamente.

A gestão ABM segue alguns princípios, também contemplados pelo sistema ABC (CHING, 2001a), dentre os quais temos: a) o gerenciamento deve ser feito a partir da atividade que é a causa do consumo dos recursos, razão pela qual os custos não incorrem; são causados; b) busca-se a redução de desperdícios, eliminando atividades que não agregam valor ao serviço; c) as atividades devem ser realizadas com contínua melhoria de desempenho; d) O serviço deve atender ao cliente para que a satisfação deste dê à administração os resultados esperados. A figura 4 demonstra como a gestão ABM utiliza as informações do sistema ABC para administrar a organização.

Na FIG. 4, observa-se como os recursos são alocados ao objeto de custeio, permitindo a análise crítica das decisões que abrangem preço e informações sobre o processo produtivo. Observa-se também como o processo reflete as necessidades de uma nova categorização sobre custos e prioridades para melhorar o desempenho operacional e financeiro (TURNERY, 1992). Essas informações medem o desempenho das atividades e ajudam a identificar os melhores meios e oportunidades para alcançar os resultados desejados pela organização. Portanto, a gestão ABM, a partir da descrição do processo feita pelo sistema ABC, analisa e controla o processo produtivo, os custos de cada atividade e o nível de aproveitamento dos recursos disponíveis; faz o planejamento, orçamento e controle dos gastos; e analisa a lucratividade do serviço.

A ação da gestão ABM - utilizando as informações geradas pelo sistema ABC para o gerenciamento do processo, a fim de alcançar o desempenho operacional e financeiro da organização - é realizada em dois níveis: no nível operacional e no nível estratégico (KAPLAN; COOPER, 1998). A ação da gestão ABM no nível operacional busca o aumento da eficiência, a redução de custos e o melhor uso dos recursos. No nível estratégico, a gestão ABM busca o aumento da eficácia, com a eliminação de atividades que não agregam valor ao serviço e o aumento da lucratividade. A FIG. 5 demonstra os dois níveis de ação da gestão ABM utilizando as informações geradas pelo sistema ABC.

A FIG. 5 mostra que a ação da gestão ABM em nível operacional visa à melhoria do desempenho na produção dos serviços, a partir da análise dos processos produtivos. Nessa perspectiva de aumentar a eficiência das atividades, executando-as de maneira correta, a fim de qualificar o serviço, evidenciam-se as atividades e os processos que são ineficientes ou inadequados para o processo produtivo. Essa evidenciação do desempenho das atividades mensura o valor agregado destas, permitindo estabelecer aquelas que devem concentrar esforços para a melhoria da qualidade e do desempenho e aquelas que devem ser eliminadas do processo (KAPLAN; COOPER, 1998).

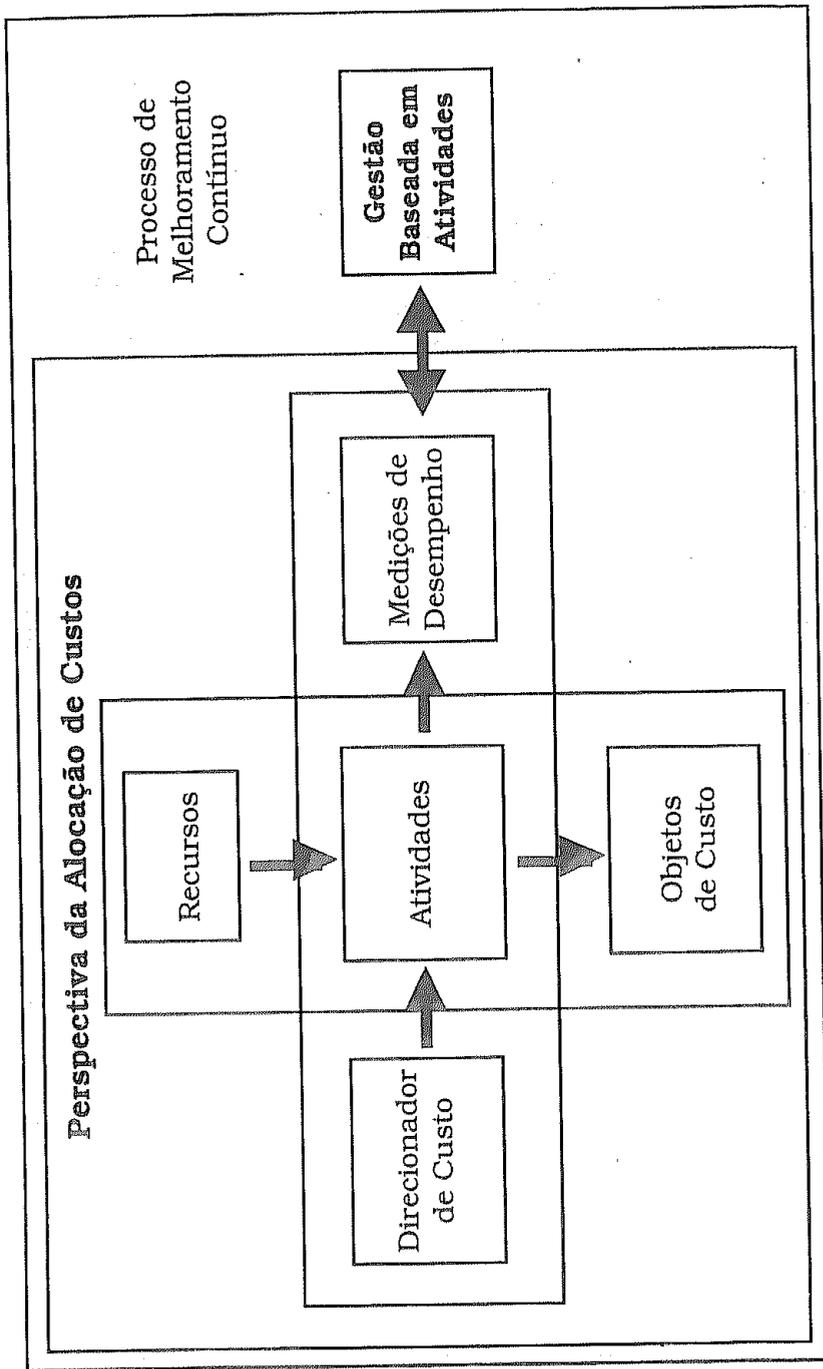


FIGURA 4 – O uso de informações do sistema ABC pela gestão ABM

FONTE: TURNEY, P.B.B., 1992, p. 21

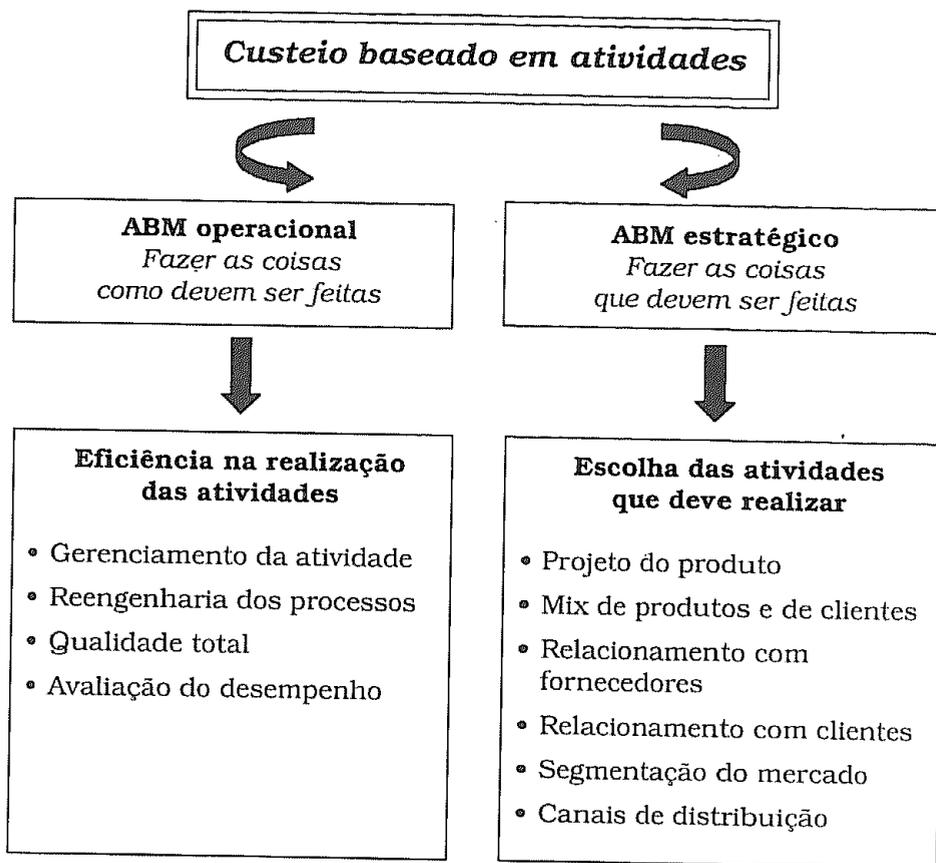


FIGURA 5 – Níveis de ação da gestão ABM com o uso do sistema ABC

FONTE: Adaptado de KAPLAN; COOPER, 1998, p. 15.

Já a ação da gestão ABM em nível estratégico consiste em identificar onde deve ser feita a melhoria das atividades, a partir dos problemas encontrados no nível operacional. A ação da gestão ABM estratégico, apoiada na gestão ABM operacional, enfatiza a relação com o cliente e com o fornecedor por meio do serviço prestado pela organização. Essa ênfase é dada pela análise dos serviços oferecidos pela organização, dos preços combinados entre fornecedor e organização, e entre organização e cliente, e da necessidade do mercado, entre outros.

Assim como o sistema ABC quando implantado adequadamente dá suporte à implantação da gestão ABM na organização, esta proporciona resultados satisfatórios à organização quando administrada seri-

amente. Entre os resultados que a gestão ABM proporciona à organização, destacam-se: análise da rentabilidade dos serviços; análise do processo produtivo, apurando a eficácia dos resultados; planejamento e controle orçamentário com base em atividades; e informações precisas e confiáveis para a tomada de decisão. Outras contribuições da gestão ABM são: postura mais crítica dos gestores sobre os eventos que ocorrem na organização; e maior coesão, flexibilidade e postura crítica das equipes de trabalho na execução das tarefas.

5.3 Críticas sobre o Sistema ABC e a Gestão ABM

As críticas mais freqüentes sobre o sistema ABC e o modelo de gestão ABM referem-se às dificuldades na implantação de tais ferramentas de gestão e aos resultados que não atendem às necessidades das organizações. Essas críticas geralmente questionam: a mensuração dos custos por meio das atividades; a incerteza na definição do melhor direcionador de custos; a dificuldade no controle das atividades e direcionadores de custos; e a despreocupação quanto à legitimidade dos custos.

Segundo alguns autores (Eller, 2000, Khoury e Ancelevicz, 2000, o fato de o sistema ABC mensurar os custos por meio das atividades gera informações incompletas para a tomada de decisão, pois este sistema, ao considerar apenas as informações sobre os custos, não mensura o valor econômico nem os custos de oportunidade. Ainda, a mensuração do custo por meio das atividades pode incorrer no erro de agregação, segundo o qual os custos são agrupados em atividades heterogêneas, utilizando um número pequeno de direcionadores de custos, devido à dificuldade de identificação do direcionador de custos na cadeia produtiva.

A dificuldade para identificar e definir o direcionador de custos decorre dos erros de especificação e medição, em razão da subjetividade inerente ao ato de reconhecer as medidas de alocação dos custos indiretos ao produto ou ao serviço através da atividade utilizando-se dos direcionadores de custos (ROTH; BORTHICK, 1991). Portanto, associar o direcionador de custos à atividade não consiste apenas em observar o volume ou a facilidade de medição, mas, e principalmente, o fator que tenha maior relação com a causa do consumo do recurso e que seja homogêneo com a atividade.

Outro fator de limitação do sistema ABC refere-se ao controle e ao número de atividades e de direcionadores de custos (SHANK; GOVINDARAJAN, 1995). Uma mudança no processo de produção dos serviços pode alterar o valor agregado das atividades, pois o direcionador de custo já não tem proximidade com a causa do consumo do recurso.

Portanto, o sistema ABC exige acompanhamento constante das atividades e dos direcionadores de custos, porque quanto maior o número de atividades e de direcionadores de custos, maior a dificuldade de fazer o controle. Em contrapartida, quanto maior o número de atividades e de direcionadores de custos, maior a precisão no custeamento do serviço. Contrariamente, a redução do número de atividades e de direcionadores de custos leva a erros de agregação, medição e especificação.

O sistema ABC atribui todos os custos aos serviços, não os separando em custos fixos e variáveis antes de alocar ao serviço. O fato de não fazer tal separação pode induzir à tomada de decisão com margem de erro. Isto ocorre porque os gestores desconhecem quais custos estão ligados ao volume de serviços e quais são fixos (ELLER, 2000). Então, o sistema ABC dá informações mais abrangentes à gestão a longo prazo do que à gestão a curto prazo.

6 SISTEMA ABC EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES

Os hospitais têm buscado a reestruturação administrativa, mas também a implantação de ferramentas de gestão financeira, entre elas os sistemas de custeio. Essas organizações, por um longo período, limitaram-se ao uso de sistema de custeio para a mensuração de custos, controle e tomada de decisão (BARBOSA, 1996). Por essa razão, muitos hospitais sequer apuram custos; outros realizam a apuração com base no sistema de custeio tradicional, que apresenta ineficiência quanto à gestão financeira da organização.

Levando-se em consideração tais circunstâncias, alguns autores (BITTENCOURT, 1999; BOTELHO, 2000) realizaram estudos em que analisaram a aplicabilidade do sistema ABC em hospitais como ferramenta de custos para a gestão financeira. No decorrer deste tópico, apresenta-se o resultado desses dois estudos realizados em hospitais públicos brasileiros.

6.1 Hospital de Clínicas de Porto Alegre (HCPA)

A pesquisa, realizada no Hospital de Clínicas de Porto Alegre (HCPA), ocorreu na primeira quinzena de dezembro de 1977. O objeto de estudo abrangeu o procedimento de internação de dois pacientes com câncer de esôfago na clínica cirúrgica, na especialidade de cirurgia geral, os quais foram submetidos a cirurgia. A pesquisa considerou desde o momento em que os pacientes foram admitidos no hospital, passando pelas fases de diagnóstico, de cirurgia, recuperação e alta hospitalar.

Os dados foram coletados através de entrevistas, observação não participante e pesquisa documental. Essas técnicas de coleta de dados permitiram identificar: as etapas do procedimento dos pacientes em estudo, definindo as atividades primárias e as atividades secundárias; os direcionadores de custos; o valor dos recursos consumidos no procedimento; e a apuração do custo de cada paciente pela metodologia de sistema ABC. Os resultados obtidos pelo sistema ABC foram comparados com os resultados do método de custeio tradicional e, também, com o valor recebido pelo SUS.

Como resultado da pesquisa (BITTENCOURT, 1999), houve a confirmação de seus pressupostos iniciais de que o sistema ABC: propicia melhor compreensão da cadeia produtiva; mensura dados financeiros e não financeiros; auxilia no processo decisório; os resultados obtidos são mais precisos que o método de custeio tradicional; e é aplicável em organizações hospitalares.

Quanto às conclusões da pesquisa, destaca-se que o custeio ABC:

- a) propicia a compreensão das inter-relações entre os recursos no processo produtivo e as atividades que consomem esses recursos, fazendo o detalhamento das atividades que compõem a prestação do serviço;
- b) descreve os processos e os subprocessos na cadeia de valor, por meio do mapeamento e do trabalho das diversas funções da organização hospitalar;
- c) permite implementar melhorias no processo produtivo;
- d) as informações que propiciam integram os objetivos clínicos e administrativos, porque o corpo clínico passa a compreender como sua atuação afeta o custo do serviço e aproxima os diversos profissionais;
- e) auxilia no processo decisório, mensurando o desempenho financeiro e operacional, com resultados mais precisos e confiáveis;
- f) é uma evolução do sistema de custeio tradicional, porque, além de mapear a cadeia produtiva, adiciona a perspectiva de como cada atividade pode influenciar o processo produtivo;
- g) revela precisão na mensuração dos custos e confiabilidade das informações geradas pelo sistema ABC, dependendo do número de direcionadores, sugerindo que para cada atividade existe um direcionador de custos;

- h) permite que as organizações hospitalares adotem o modelo de Gestão ABM;
- i) encontra dificuldade de aplicação diante da complexidade da atividade hospitalar, do elevado número de inter-relacionamento entre os recursos, da falta de acesso as informações e da dificuldade de implantar o controle nas atividades quando não há um sistema informatizado.

6.2 Hospital Universitário Clemente Faria (HUCF)

A pesquisa no Hospital Universitário Clemente Faria (HUCF) ocorreu entre setembro de 1999 e janeiro de 2000. O objeto de estudo consistiu em analisar a aplicação do custeio sistema ABC no setor de maternidade, apurando os custos associados aos procedimentos de parto normal e parto de cesárea. Como na pesquisa no HCPA, também aqui foram utilizadas entrevistas, observação direta e pesquisa documental para a coleta de dados. Igualmente, identificaram-se as atividades relacionadas aos procedimentos em estudo e os direcionadores de custos primários e secundários. Em seguida, apurou-se o custo de cada paciente pelo sistema ABC, confrontando os resultados obtidos por esse sistema com os resultados mensurados pelo sistema de custeio tradicional e com o valor recebido pelo SUS para os procedimentos de parto normal e parto de cesárea.

A pesquisa no HUCF novamente confirma que o sistema ABC é aplicável em organizações hospitalares (BOTELHO, 2000). Os resultados e as conclusões dessa pesquisa apontam os benefícios que o sistema ABC proporciona à gestão financeira da organização quando comparado com o custeio tradicional:

- a) detalha o custo de cada procedimento;
- b) identifica as atividades que podem ser terceirizadas pela organização, oferecendo condições para avaliar a viabilidade de terceirizar ou não essas atividades;
- c) possibilita o planejamento e o controle gerencial a partir da definição das atividades desenvolvidas, mediante a redução de desperdícios;
- d) permite confrontar o custo do procedimento com o valor recebido pelo SUS para a gestão financeira;
- e) auxilia na elaboração do orçamento anual com base em atividades;

- f) sua implantação exige uma estrutura organizacional bem-definida, para auxiliar na definição das atividades e alocação dos recursos;
- g) para que tenha êxito, é necessário que haja o comprometimento de todos os profissionais que trabalham na organização;
- h) é necessário também que a organização tenha profissionais especializados em custos para gerenciar o sistema e disponha de infra-estrutura em informática (*software e hardware*) para a implantação do sistema ABC em toda a organização;
- i) a dificuldade de sua implantação deve-se à complexidade da organização hospitalar e ao número elevado de atividades que desenvolve, associada à falta de clareza das informações para identificar e definir as atividades e os direcionadores de custos.

7 CONCLUSÕES

Este artigo teve como objetivo fazer uma análise do estado atual da gestão financeira dos hospitais brasileiros quanto ao uso das ferramentas de gestão. A pesquisa proporcionou descrever os principais problemas que as organizações hospitalares apresentam, como esses problemas interferem nos resultados dessas organizações e o que tem sido feito para mudar este cenário. A partir dos estudos realizados nessas organizações sobre a administração hospitalar, observa-se que os problemas, as dificuldades e as falhas concentram-se na estrutura organizacional e resultam do desconhecimento das ferramentas de gestão financeira.

Quanto aos problemas identificados na estrutura organizacional, as organizações hospitalares apresentam dificuldades contingenciais por exibirem um quadro que revela uma estrutura organizacional vertical, sistema mecânico de produção dos serviços e heterogeneidade de profissionais. Esses fatores contribuem para a configuração de um cenário de individualidade entre as áreas administrativa, clínica e de apoio dos hospitais; de centralização da tomada de decisão às chefias de cada área; de um mau aproveitamento dos recursos físicos e financeiros que a organização dispõe; e de falta de comprometimento com os objetivos e com os resultados que a organização busca alcançar.

Os estudos aqui enfocados (Barbosa, 1996, Barboza, 1998, Cecilio, 199, Gonçalves, 1998) apresentam como proposta de minimização das contingências na estrutura organizacional dos hospitais uma consistente mudança no modo como essas organizações são compostas administrativamente. Para esses estudos, os hospitais mudariam admi-

nistrativamente de uma estrutura organizacional vertical, mecânica e diferenciada para uma estrutura organizacional horizontal, orgânica e integrada. Tal ação permitiria que a organização hospitalar tivesse uma administração mais participativa, com delegação de responsabilidades e com o comprometimento dos profissionais para que fossem alcançados os objetivos e os resultados desejados.

No que se refere à gestão financeira, encontrou-se que as organizações hospitalares não utilizam as ferramentas de gestão ou então as utilizam mal, não atendendo às suas necessidades precípua. Constatou-se que muitos hospitais não realizam planejamento e controle das receitas e dos gastos, que desconhecem quanto custam os serviços, que as informações para a tomada de decisão são incompletas e imprecisas e que não sabem quais setores ou serviços apresentam baixo desempenho operacional. Por essa razão, foram realizados alguns estudos sobre a gestão financeira em organizações hospitalares, centrados na análise dos sistemas de custeio como ferramenta de gestão e da aplicação do sistema ABC nessas organizações.

A partir dos resultados dos estudos realizados no Hospital de Clínicas de Porto Alegre Bittencourt, 1999 e no Hospital Universitário Clemente Faria Botelho, 2000, os quais aplicaram a metodologia do sistema ABC para mensurar o custo dos serviços e dar suporte à gestão financeira, observou-se que este sistema de custeio é aplicável às organizações hospitalares. Os resultados indicaram que o sistema ABC, além de apurar os custos, apresentou os seguintes benefícios: possibilita a construção do mapa do processo produtivo e da cadeia de valor dos serviços; realiza o detalhamento do custo de cada procedimento; permite fazer melhorias contínuas no processo produtivo; propicia a proximidade entre os profissionais; exige uma estrutura organizacional bem-definida e comprometida com toda a organização; auxilia o processo de planejamento, controle e orçamento da organização. Por último, permite que as organizações hospitalares adotem a gestão ABM e impulsiona as mudanças na estrutura organizacional para garantir maior êxito na implantação tanto do sistema ABC como da gestão ABM.

Sobre as críticas que se fazem à aplicação do sistema ABC nas organizações como instrumento de gestão financeira, essas não foram confirmadas pelos estudos, os quais apenas salientaram que alguns aspectos relacionados à infra-estrutura das organizações hospitalares devem ser desenvolvidos ao se implantar o sistema ABC: capacidade de integração de toda organização ao sistema de informações; equipamentos de informática; disponibilização de profissionais especializados em gestão de sistema de custos; e comprometimento de todos os profissionais, em especial das áreas clínica e de apoio, quanto à prestação de informações claras e corretas.

Este trabalho foi importante, na medida em que permitiu traçar um perfil da gestão financeira das organizações hospitalares públicas no Brasil, destacando fatos associados à sua estrutura administrativa. Tal perfil mostra que as organizações hospitalares estão passando por um período de mudanças administrativas e de dificuldades na gestão financeira, devido à indefinição da política governamental para a área da saúde. Constatou-se também que praticamente não existem pesquisas empíricas sobre a questão financeira e áreas afins contemplando essas organizações.

8 REFERÊNCIAS

- BARBOSA, P. R. Gestão de hospitais públicos: maior autonomia gerencial, melhor performance organizacional com apoio em contratos de gestão. *Revista do Serviço Público*, Rio de Janeiro, v. 120, n. 2, p. 67-97, maio/ago. 1996.
- BARBOZA, H. de S. *A interferência da estrutura organizacional na administração de hospitais: o caso do Hospital Universitário Regional de Maringá*. 1998. 80 f. Monografia (Especialização em Administração Pública) - Departamento de Administração, Universidade Estadual de Maringá, Maringá, 1998.
- BAUMGARTNER, R. R. *Avaliação da aplicabilidade do custeio ABC: activity based costing na atividade hospitalar*. In: cd rom XXIV ENCONTRO DA NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 24, 2000, Florianópolis. *Anais...* Rio de Janeiro: Anpad, 2000. CD-ROM
- BITTENCOURT, O. N. da 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.
- BOTELHO, E. M. *Metodologia de apuração de custos baseada em atividades para suporte à tomada de decisão: um estudo de caso hospital universitário Clemente Faria*. 2000. 135 f. Dissertação (Mestrado em Administração Financeira) - Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2000.
- BRIMSON, J. A. *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1996.
- CECÍLIO, L. C. de O. *A modernização gerencial dos hospitais públicos: o difícil exercício da mudança*. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 31, n. 03, p.36-47, maio/jun. 1997.
- CHERUBIN, N. A.; SANTOS, N. A. *Administração hospitalar: fundamentos*. São Paulo: CEDAS, 1997.
- CHING, H. Y. *Gestão baseada em custeio por atividades: ABM - activity based management*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001a.
- 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, 2001b.
- CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. (Org.). *Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais*. São Paulo: Atlas, 1998. vol. 1.
- DONALDSON, Lex. Teoria da contingência estrutural. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. (Org.). *Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais*. São Paulo: Atlas, 1998. v.1

- ELLER, R. Análise crítica do ABC sob a ótica de diferentes visões. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, v. 126, n. 126, p. 79-86, nov./dez. 2000.
- GONÇALVES, E. L. Estrutura organizacional do hospital moderno. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 38, n. 1, p. 80-90, jan./mar. 1998.
- HOMBURG, C. A note o optimal cost driver selections in ABC. *Management Accounting Research*, v. 12, n. 2, p. 197-205, June 2001. Disponível em: <<http://www.idealibrary.com/links/toc/mare>>. Acesso em: 28 fev. 2002.
- KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.
- KHOURY, C. Y.; ANCELEVICZ, J. Controvérsias acerca do sistema de custos ABC. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 40, n. 1, p. 56-62, jan./mar. 2000
- LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. *As empresas e o ambiente*: diferenciação e integração administrativa. Petrópolis: Vozes, 1973.
- MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- MAXIMIANO, A. C. A. *Teoria geral da administração*: da escola científica à competitividade na economia globalizada. São Paulo: Atlas, 1997.
- MEZOMO, J. C. *Qualidade hospitalar*: reinventando a administração do hospital. São Paulo: CEDAS, 1992.
- MINISTÉRIO DA SAÚDE. Datasus. Brasil Disponível em: <<http://tabnet.datasus.gov.br/cgi/tdb2001>>. Acesso em: 18 jul. 2002.
- MINTZBERG, H. *Structure in fives*: designing effective organizations. New Jersey: Prentice-Hall, 1983.
- MOTTA, F. C. P. *Teoria geral da administração*: uma introdução. 22ª ed. São Paulo: Pioneira, 1998.
- NOGUEIRA, R. P. *Perspectivas da qualidade em saúde*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1994.
- PARK, K. H. *Introdução ao estudo da administração*. São Paulo: Pioneira, 1997.
- ROTH, H. P.; BORTHICK, A. F. Are you distorting costs by violating ABC assumptions? Homogeneity and proportionality are key factors in cost data decisions. *Management Accounting*, Montvale, v. 73, n. 5, p. 39-42, Nov. 1991.
- SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. *Gestão estratégica de custos*: a nova ferramenta para a vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1995.
- TURNERY, P. B. B. Activity-Based Management: ABM puts ABC information to work. *Management Accounting*, Montvale, v. 73, n. 7, p. 20-25, Jan. 1992.