

Gestão estratégica hospitalar – A aplicabilidade do sistema ABC em um bloco cirúrgico

Márcio Augusto Gonçalves

marcio@cepead.face.ufmg.br

Cyntia Aparecida de Amorim

caa@face.ufmg.br

Jaime Indelicato Zac

jiz@face.ufmg.br

Márcia Mascarenhas Alemão

Marcia.alemao@fhemig.mg.gov.br

Maurício Roberto Teixeira Da Costa

Mauricio.teixeira@ahmg.com.br

RESUMO: A implantação da estratégia é considerada por vários autores como sendo tão ou mais importante que sua proposta ou planejamento. É perfeitamente defensável que a implementação da estratégia apresenta várias faces e formas. Este trabalho apresenta os resultados de uma pesquisa que teve como objetivo a construção de uma base de conhecimento a partir da aplicação do ABC como ferramenta de implementação de estratégia em uma organização hospitalar. O estudo da aplicação dos resultados do ABC está fundamentado na importância da eficaz aplicação dos recursos e investimentos praticados nos procedimentos do cuidado com a saúde e no expressivo número de atendimentos do setor. A pesquisa foi baseada em um estudo de caso descritivo em um hospital público de Belo Horizonte (Hospital), Minas Gerais, focando o Bloco Cirúrgico. As principais conclusões foram: o custeio ABC apresenta informações muito mais específicas e exatas do que o atual sistema de custeio aplicado no Hospital. Além disso, o custeio ABC permite identificar problemas que ocorrem em toda a estrutura de gestão, uma vez que, envolve todo o desenho de processos críticos internos.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade de Custos, Custeio Baseado em Atividades, Desenho de Processos, Gestão Hospitalar.

ABSTRACT: The implementation of the strategy is considered by many authors as being equally or more important than your proposal or planning. It is quite arguable that the implementation of the strategy has several faces and forms. This paper presents the results of a research that aimed to build a base of knowledge from the application of ABC as a tool for implementing strategy in a hospital organization. The study of application of the results of ABC is based on the importance of effective application of resources and investments performed in the procedures of the health care and the expressive number of services done. The research was based on a descriptive case study in a public hospital of Belo Horizonte, Minas Gerais, focusing on the Surgical Block. The main conclusions were: the costing ABC provides information more specific and accurate than the current system of costing applied in the hospital. Moreover, the ABC costing identifies problems that occur across the management structure, since it involves the entire design of critical internal processes.

KEYWORDS: Cost Accounting, Activity Based Costing, Process Design, Hospital Management.

1. INTRODUÇÃO

O sistema de Custeio Baseado em Atividades – ABC (do original em Inglês – Activity-Based Costing) busca uma visão mais orgânica da instituição na origem e formação de custos dos eventos, procedimentos, pacotes, recursos, alocações, transações e, principalmente, processos por meio de visão sistêmica. Trata-se da construção do custo e, tal fato, assegura uma abordagem inovadora e não por funções ou centralizações em áreas administrativas, de natureza mais tópica. A partir daí, por meio de refinamentos sucessivos, o ABC cobra o mapeamento destes processos através da geração de números e dos mecanismos que conduziram a estes números. Isso o caracteriza no seu desenho fundamental a uma obediência à abstração e modelagem bottom-up de concepção de sistemas. No setor saúde é imprescindível para a acreditação hospitalar, entende-se por acreditação como um certificado de padronização de processo semelhante ao International Organization for Standardization (ISO) voltado para estabelecimentos de saúde. Este desenvolvimento gera um conjunto de informações que se torna uma base de conhecimento sólida e eficaz tanto para o desenvolvimento gerencial quanto para a aplicação de outros instrumentos de gestão vinculados a desempenho e de reconhecida utilidade empresarial.

As informações geradas pelo ABC e, portanto, instrumentos com essa natureza são mais que um outro fator de produção. A informação e, por consequência, os processos geradores e consumidores passam a serem os recursos que permitem a efetiva combinação e utilização dos outros fatores de produção. Por uma questão de ênfase de direcionamento de desempenho, a informação é, de fato, o meta-recurso que coordena a mobilização de outros ativos com a finalidade de melhorar a performance organizacional. O ABC contribui de forma significativa para que tal fato possa ser verificado, pois torna, então, possível o alinhamento estratégico com as operações via a associação. Dada a riqueza da base de conhecimento e informações obtidas aplicando-se o ABC percebe-se que os custos propriamente ditos acabam se transformando em parcela de um produto final gerencial muito mais amplo e possível. Evidentemente que o ABC se torna também eficaz em empresa orientada para posicionamento em liderança de custos ou mesmo diferenciação (PORTER, 1986) ou que opera em regime de commodities, customização de massa e por execução de serviços especiais uma vez que lida com processos.

Apontam-se como orientadora do vetor principal desse trabalho dois questionamentos interdependentes no contexto de serviços hospitalares: como identificar as melhores práticas, heurísticas maiores e informações determinantes da excelência em gestão hospitalar? Como determinar os custos associados aos processos heurísticos gerados e consumidores de recursos através do método ABC que se agregam em procedimentos e/ou produtos hospitalares dentro da mesma lógica do modelo?

A justificativa e relevância da aplicação do ABC em custos hospitalares, bem como a aplicação de seus resultados, estão fundamentadas na importância da eficaz aplicação dos gastos e investimentos praticados e no expressivo número de atendimentos do setor saúde amplamente divulgada pela mídia. Ao mesmo tempo, nota-se também uma contínua discussão sobre a falta de recursos financeiros nos hospitais. É importante observar que os números são tão significativos que o país se preocupou e dedicou uma contribuição compulsória especial para auxiliar a cobertura destes gastos, a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF). Esse imposto quase assumiu um caráter definitivo. No momento em que cresce a consciência coletiva cidadã de se cobrar resultados sobre a origem e resultados das aplicações de recursos públicos, torna-se bastante relevante que estudos sobre o desempenho das aplicações desses recursos seja uma preocupação efetiva de gestores.

Dessa forma, o ABC, de forma mais inovadora, estrutura e organiza os custos de acordo com atividades que podem ser entendidas como ações constitutivas elementares e componentes de processos. Processos são seqüências destas atividades que gozam de uma procedência para se alcançar um objetivo (com risco ou não). Essas, no geral compreendem mudanças de estado de sistemas que consomem recursos da organização em sentido geral, através de pessoal, materiais, informações, equipamentos, recursos tangíveis e intangíveis. (NAKAGAWA, 1994; LEONE, 1995; MARTINS, 2003). Ainda nessa discussão entende-se que os processos executados possuem a racionalidade objetivamente construída. Nesse sentido seriam heurísticas, pois os gestores estariam desempenhando as melhores práticas. Entende-se por heurística como encurtar caminho, uma lei de parcimônia (navalha de Ockham), como fazer o melhor com menos, chegar a um resultado com efetividade através da soma de eficiência e eficácia.

Este artigo teve por objetivo principal construir uma base de conhecimento a partir da aplicação do sistema de custeio ABC, que seja empregável em organizações hospitalares, para custear procedimentos, produtos e serviços e subsidiar o desenvolvimento gerencial. Para a aplicação do modelo proposto foi desenvolvido um estudo em uma organização hospitalar da rede pública (Hospital), tendo os seguintes objetivos específicos: Definir um grupo piloto de procedimentos, produtos e serviços hospitalares que sejam significativos do ponto de vista gerencial, em consonância com a necessidade e perspectivas dos decisores hospitalares. Aplicar o modelo ABC nestes procedimentos, bens e serviços por meio de um desenho metodológico específico e gerar a base de conhecimento. Analisar os custos dos procedimentos hospitalares realizados na organização em estudo.

2. MÉTODOS DE CUSTEIO ABC

Segundo Nakagawa (1994), o método ABC existe desde o final do século passado. Outros registros históricos mostram que este método já era bastante conhecido e usado na década dos anos 60. 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. No Brasil, os estudos e pesquisas sobre este método tiveram início em 1989 e a partir daí o ABC vem apresentando grande difusão sendo objeto de estudo de muitos pesquisadores. Martins (2003), diz que o Custeio Baseado em Atividades é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. É uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos.

As vantagens que motivam as organizações a utilizarem um sistema de gerenciamento de custos com base no custeio por atividades são: possibilidade de se estabelecer um conjunto de identificadores de desempenho capazes de medir a eficiência e eficácia empresarial sob o aspecto produtivo, comercial, e financeiro; eliminação/redução de atividades que não agregam ao produto um valor percebido pelo cliente; apuração e controle dos custos reais de produção e, principalmente, dos custos indiretos de fabricação; identificação e mensuração dos custos da não qualidade (falhas internas e externas, prevenção, avaliação); possibilidade de se identificar os produtos e clientes mais lucrativos; geração de informações sobre as oportunidades para eliminar desperdícios e aperfeiçoar atividades; e melhoramento substancial da base de informações para tomada de decisões.

2.1. O Gráfico de Pareto

Para definir quais procedimentos hospitalares seriam abordados, usou-se o Gráfico de Pareto. Também conhecido como curva ABC (princípio 80-20), significa que, para muitos fenômenos 80% das conseqüências advêm de 20% das causas. Este princípio é utilizado para distinguir os itens que demandam altos investimentos e estes itens de maior importância ou impacto, são normalmente em menor número. É aplicável em qualquer caso de classificação de itens, de quaisquer naturezas e sob qualquer critério. Segundo Moreira (2002), o que se observa é que uma pequena parte dos itens é responsável pela maior parte dos investimentos. Martins (2005) completa afirmando que os itens são classificados em três categorias, a classe A é constituída por poucos itens (até 10% ou 20% dos itens), o valor de consumo acumulado é alto (acima de 50% até 80%). A classe B é formada por um número médio de itens (20% a 30% em geral), apresenta um valor de consumo acumulado ao redor de 20% a 30%. Já a classe C é constituída por um grande número de itens (acima de 50%), o valor de são mais críticos considerando seu peso em relação ao total de recursos consumidos. consumo acumulado é baixo (5% a 10%). Este assunto será recuperado adiante.

2.2. Os Componentes do ABC e suas Definições

O sistema de custeio ABC envolve a mensuração dos recursos produtivos de uma empresa e sua alocação às atividades constitutivas de um produto ou serviço. Para o melhor entendimento deste método, torna-se necessário, a conceituação dos componentes do custeio ABC. São eles: atividade, hierarquia dos elementos, e direcionadores de custos de recursos e de atividades.

Segundo Brimson (1996, p.62), "uma *atividade* é uma combinação de pessoas, tecnologia, matérias-primas, métodos e ambiente para gerar determinado produto ou serviço. Descreve o *que* uma empresa faz: a forma como o tempo é gasto e os resultados do processo." O gerenciamento de atividades é um método que as empresas devem levar em conta, uma vez que, é utilizado para sustentar uma vantagem competitiva. A contabilidade por atividade é um processo de acumulação e rastreamento de custos para as atividades da empresa, proporcionando o feedback dos resultados reais comparados com o custo planejado. Outro fator que deve levar em conta é que, o sistema de custos por atividade atribui os custos no momento em que realmente ocorrem e não como deveriam ou poderiam ser realizados. Já o gerenciamento de custos utiliza as informações de custos e desempenho das atividades para conduzir à formulação de planos estratégicos, decisões operacionais e identificar oportunidades de melhoria. (BRIMSON, 1996).

Normalmente é traçada uma hierarquia entre os vários elementos captados por uma análise do ABC. No topo se encontra a função, caracterizada por uma agregação de atividades que têm um propósito comum, como: compras, vendas, produção, marketing, finanças, segurança, qualidade etc. No segundo nível encontra-se o processo, que consiste numa seqüência ou rede de atividades relacionadas e interdependentes realizadas para atingir um objetivo específico. Abaixo estão as atividades, relacionadas entre si, que consomem recursos para produzir saídas físicas. Logo depois se encontram as tarefas que trata-se de definir a maneira como uma atividade é realizada. E, por último, se tem a operação, a menor unidade possível de trabalho utilizada para se realizar uma atividade. (NAKAGAWA, 1994; CHING, 1997).

A grande diferença do ABC em relação aos demais sistemas de custeio tradicionais se dá pela forma e escolha dos direcionadores de custos. Por isso, é indispensável a sua conceituação. Martins (2003) define direcionador de custos como sendo o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. Existem dois tipos de direcionador: direcionadores de recursos e direcionadores de atividades. O primeiro identifica como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades. O segundo identifica como os produtos consomem atividades para custear produtos, indica a relação entre as atividades e os produtos.

2.3. Sistema de Custo Baseado em Atividades, Informação para Base de Conhecimento e Gerência Hospitalar por Meio de Decisão

A visão sistêmica dos processos da empresa é defendida atualmente por vários autores (DAVENPORT, 1994; ANSOFF E MCDONNELL, 1993). Esta visão modifica o entendimento da empresa como um conjunto de departamentos ou centros, para uma forma de visão por processos, mais matricial e orgânica. Os processos organizacionais não reconhecem as barreiras (ou divisórias) departamentais (BRIMSON, 1996). Em se tratando de empresas prestadoras de serviços, esta visão é essencial, pois multiplicidade impõe abordagens únicas de custo para cada produto. Caso não aconteça, haverá o desvirtuamento completo do custo obtido. Este engano não gera informações imprecisas, mas, isto sim, informação errada. Este tipo de informação vai, com certeza, gerar decisões impróprias (GONÇALVES ET ALL, 1996).

O ABC tem seu entendimento relativamente simples. Baseia-se na visão sistêmica da empresa e a fragmentação destes sistemas ou processos em atividades. Em seguida faz-se a apropriação dos custos de cada uma destas atividades independentemente. Cada uma destas atividades gerará informação gerencial para subsidiar a tomada de decisão. Assim, pode-se observar uma função importante do ABC, ou seja, a discriminação das atividades que agregam valor ao produto daquelas que são de apoio ou que não agregam valor ao produto final (MARTINS, 2003; BRUNI E FAMÁ, 2004). As atividades são executadas em função de cada cliente ou usuário em particular, no que diz respeito à fabricação, produção, comercialização e distribuição de produtos. No caso de custos hospitalares, que é o tema central deste trabalho, cita-se o atendimento médico dedicado a cada tipo particular de paciente (GONÇALVES ET ALL, 1996, 1998). O custo é dado pelas várias atividades que compõem os processos. "Utilizando bases específicas de alocação de custos para cada atividade, esse sistema vem permitindo mensurar com mais propriedade a quantidade de recursos consumidos por cada produto durante o processo de sua manufatura" (NAKAGAWA, 1994, p.38). No caso de pacientes são consideradas todas as atividades que o cercaram durante seu atendimento.

O objetivo da obtenção de custos mais próximos do real é a geração de informações para a base de conhecimento e mapeamento de processos visando essencialmente o apoio à tomada de decisões gerenciais. Estas informações, tomadas em separado ou em conjunto como outras, são a base da vantagem competitiva e produtiva de todas as organizações (FLEURY ET ALL, 2000). "A Contabilidade de Custos é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações que recebem dados, acumulam de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais" (LEONE 1995, p.17). Com efeito, a base de conhecimento gerada a partir do ABC terá influência em todos os níveis e áreas organizacionais: Marketing, Finanças, Recursos Humanos, Produção, etc. A base de conhecimento gera informações para o desenvolvimento gerencial eficaz por meio de sistemas de informações (NAKAGAWA, 1994).

O conceito de conhecimento possui um sentido mais profundo que o de informação. Ressalte-se a definição de conhecimento de Merton (1973). Conhecer é, de certa forma, o processo de compressão e de internalização de informações recebidas do ambiente e que podem ser combinadas de forma a gerar mais conhecimento e, conseqüentemente, serem repassados os ambientes. A ênfase aqui se coloca, portanto, naquilo que é de fato apreendido e integrado como restante do conhecimento do decisor para aplicação de tecnologias de gestão contemporâneas reconhecidamente eficazes. Ao fazer uma transposição por analogia tem-se no método ABC um modelo ideal para o trabalho de acompanhamento das informações sobre a formação do custo e, conseqüentemente, o mapeamento dos processos, enquanto outros modelos nos dão as informações sobre o custo final simplesmente (LEONE, 2000; MARTINS, 2003; NAKAGAWA, 1994). As vantagens oriundas de tal fenômeno vão deste a possibilidade de intervir diretamente no processo e, conseqüentemente, na forma incremental do custo, até a composição do custo de um produto final com inúmeras variações possíveis. Pelo agrupamento das atividades concretizadas já se poderá ter uma primeira composição deste custo. Sendo assim, podem-se ter os resultados de cada atividade mapeados e controlados como itens de verificação e não apenas os tradicionais itens de controle.

Neste momento considera-se o enfoque da informação e da decisão em organizações como elemento chave para justificar a metodologia desenvolvida para a pesquisa pretendida. Buscar-se-á discutir com

relativa profundidade o assunto como forma de enriquecer a análise final dos resultados obtidos. Sendo assim, as decisões se classificam em: estratégicas, táticas e operacionais; configurando três diferentes níveis na hierarquia de planejamento, que são: Planejamento Estratégico, Controle Gerencial e Controle Operacional. Ao se observar a conotação planejamento ou controle para os níveis estabelecidos, considera-se que as duas alternativas coexistem no mesmo nível, sendo uma predominante. Um dos objetivos básicos em se classificar decisões em uma hierarquia de planejamento é permitir o estudo das ligações entre as decisões, de forma a entender melhor suas conseqüências em uma ou outra área, em um ou outro nível, sobretudo no que se refere à formação do custo. No cômputo geral, este cenário propicia a aplicação das tecnologias de gestão com enfoque sistêmico. Simon (1979) mostrou que para solução de qualquer problema de decisão em atividades empresariais, científicas ou artísticas distinguem-se três fases fundamentais: Inteligência ou Levantamento (percepção da necessidade da decisão ou oportunidade); Projeto ou Desenvolvimento; Escolha.

A fase de inteligência ou levantamento é caracterizada pela busca, interpretação e abastecimento de fatores relevantes para a decisão, que podem ser dados, informações, conhecimento. A segunda fase, ou seja, projeto ou desenvolvimento consiste da seleção da metodologia a ser utilizada ou da busca de caminhos alternativos em que se tenta obter ganho de resultados locais. Esta fase também consome volumes significativos de esforços e de recursos. A fase da escolha trata da linha de ação onde se verifica a tomada de decisão, abandonando outros caminhos e escolhas. O plano de ação estabelecido conduzirá o sistema do estado inicial ao estado final desejado. Uma quarta, que poderia ser associada, seria a Implementação da escolha propriamente dita; é onde se busca efetivamente a mudança de estado do problema. Gerrity ampliou a estrutura básica de Simon, já em 1971, estabelecendo uma quinta – que seria o Controle e, ainda, uma sexta – estrutura do processo de decisão.

As duas primeiras fases estabelecidas por Simon são aquelas que consomem mais recursos financeiros e, simultaneamente, apresentam pouco, se algum, impacto na tomada de decisão ou solução do problema. Daí, o ponto mais significativo a ser ressaltado é o fato de se buscar as melhores práticas encontradas em empresas com curva de aprendizagem evoluída através do processo chamado de *benchmarking*, em linhas gerais, suprimir as duas etapas iniciais causando enorme economia de tempo e recursos financeiros (ROBERTS e SILVESTER, 1996; ELLER, 2000). As fases mencionadas se aplicam à corrente comportamentalista defendida por SIMON (1979). Segundo RODRIGUES (1998, p.2), “três correntes distintas têm servido de base para estudos e análises do processo decisório nas organizações. No entanto, estas três correntes podem ser entendidas mais como uma evolução da teoria das decisões, que partindo-se da base racional da teoria econômica, se desdobra, por um lado, numa corrente comportamentalista preconizada por SIMON (...), e, por outro, numa corrente política (...)”. Este assunto, entretanto, não será desenvolvido em profundidade aqui por fugir ao escopo da pesquisa.

3. METODOLOGIA

Para alcançar os objetivos propostos no presente artigo, a metodologia utilizada foi a pesquisa descritiva, que, conforme Vergara (2003, p.47), “expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno. Pode também estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação.” Essa pesquisa subdivide-se nas seguintes fases: análise do relatório de procedimentos faturados ao longo do ano de 2008, para a construção do Gráfico de Pareto. Fase qualitativa constituída de entrevista com o Diretor do hospital que serviu para identificar os procedimentos cirúrgicos fundamentais e consumidores de recursos. Fase de entrevistas em profundidade e aplicação do custeio ABC. Foi adotado o modelo de entrevista baseado no método proposto por Gonçalves e Meirelles (2004) de Fatores Críticos de Sucesso, em duas etapas. Uma de levantamento e outra de confirmação. Para mapeamento, entrevistaram-se auxiliares de enfermagem do bloco cirúrgico que descreveram cada passo do processo, desde a saída do paciente da internação até a sua saída da sala de cirurgia. Os dados obtidos foram empregados para identificar as atividades mais relevantes que o produto ou serviço requer na sua elaboração. Para validação de processos, ou seja, para obter melhor exatidão e especificação dos dados, foram eleitos médicos para depoimentos sobre os procedimentos adotados buscando-se as melhores práticas. Essa fase compreende entrevistas sobre processos e informações pertinentes. Fase de análise documental: foram analisados os procedimentos, produtos e serviços hospitalares que geralmente constam de prontuários e documentos complementares que apontam as aplicações e procedimentos heurísticos e os recursos recomendados (YIN, 2001; POZZEBON E FREITAS, 1998).

Como todos os casos ocorridos dos procedimentos eleitos inicialmente foram estudados, pode-se dizer que a pesquisa se caracterizou como de ênfase em estudo de caso. Yin (2001) diz que, o estudo de caso é um método que contribui significativamente para a compreensão dos fenômenos individuais, organizacionais, sociais e políticos complexos, por intermédio de uma investigação *ex post facto* de eventos da vida real. Esse método apresenta as seguintes características: investiga um fenômeno contemporâneo dentro de

seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos; enfrenta uma situação tecnicamente única em que haverá muito mais variáveis de interesse do que pontos de dados; baseia-se em várias fontes de evidências, com os dados precisando convergir em um formato de triângulo; beneficia-se do desenvolvimento preciso de proposições teóricas para conduzir a coleta e a análise de dados.

Os dados foram coletados na administração do Hospital durante o período de novembro de 2008 a fevereiro de 2009. A pesquisa apresenta um desenho de atividades desenvolvidas no bloco cirúrgico do Hospital, em sete procedimentos ou processos cirúrgicos. Para a obtenção dos procedimentos maiores consumidores de recursos foram aplicados o Gráfico de Pareto. Assim, foram definidos como sendo o foco deste estudo os seguintes procedimentos: Cirurgia de Fratura da Diáfise do Fêmur; Cirurgia de Fratura Transtrocanteriana; Cirurgia de Fratura do Acetábulo; Cirurgia de Atrodese Toraco-Lombo-Sacra Posterior (Três Níveis – Inclui Instrumentação); Cirurgia de Redução Cruenta de Afundamento do Malar com Fixação; Cirurgia de Enxerto Livre de Pele Total e Cirurgia de Microneurrafia.

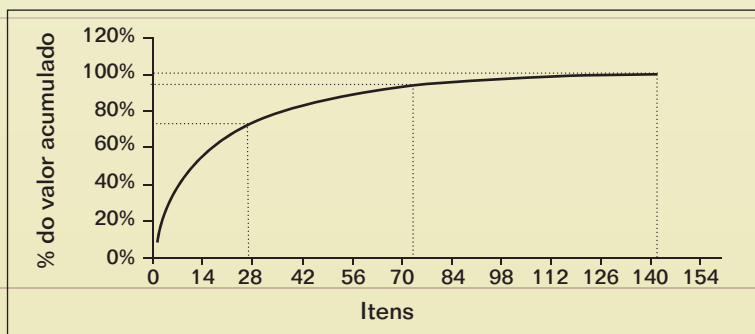
4. APRESENTAÇÃO DOS DADOS

O estudo foi realizado em um hospital público, localizado em Belo Horizonte, e possui como referência a ortopedia de alta complexidade e cirurgia buco-maxilo-facial. Atualmente, o hospital conta com especialistas nas áreas de coluna, ombro, quadril, joelho, cirurgia da mão e buco-maxilo, além de realizar cirurgias artroscópicas, e implantação de fixadores externos e próteses. Com uma área construída de 2.925 m², o Hospital possui 66 leitos e tem capacidade para realizar cerca de 3.000 procedimentos ambulatoriais e 325 cirurgias por mês. O hospital desenvolve seu trabalho pautado na perspectiva de que sua missão é a de “buscar a excelência na prestação de serviços de saúde ... em especial na ortopedia de alta complexidade, formação de novos especialistas e aperfeiçoamento dos profissionais, com ênfase no incentivo ao ensino e à pesquisa.” Assim, o hospital busca a humanização da instituição, objetivando o aumento do nível de satisfação do usuário do Sistema Único de Saúde (SUS) e melhoria das condições de trabalho dos servidores, a fim de alcançar a excelência na prestação de serviços de saúde.

O hospital em estudo apresenta o custeio por absorção como método de apropriar os custos aos produtos. Este custeio é voltado ao atendimento das exigências fiscais, porém não é adequado aos controles internos dos processos. Com a utilização deste método, os gestores não conseguem obter informações que os auxiliem na tomada de decisões, inclusive na identificação dos componentes de custos. Surge por isso a necessidade de gerar uma base de conhecimento, a partir da aplicação do ABC para subsidiar o desenvolvimento da gestão hospitalar.

As organizações hospitalares são consideradas complexas, pois dentro delas existem setores de simples e de alta complexidade, envolvendo inúmeros profissionais de diversas áreas o que torna difícil seu gerenciamento de forma eficaz. Dessa forma, optou-se pela aplicação do método ABC somente no Bloco Cirúrgico, uma vez que, é a atividade mais importante e produtiva do Hospital. Sendo o Hospital uma organização que possui uma grande gama de serviços cirúrgicos, este trabalho tem por finalidade apresentar sete cirurgias, cuja escolha se deu através do Gráfico de Pareto levando em conta as considerações do Diretor Geral do Hospital. Através desse gráfico, foi possível identificar quais processos são mais críticos considerando seu peso em relação ao total de recursos consumidos. (GRAF. 1).

GRÁFICO 1 - Gráfico de Pareto



Fonte: os autores com base nos dados da empresa

O que se observa é que a curva sobe rápido, devido ao fato de que as primeiras cirurgias são mais importantes em termos de custos. Posteriormente, o crescimento é lento, até atingir a ordenada de 100% que corresponde à última cirurgia (a menos importante). A classe A corresponde a 28 cirurgias representadas por 73,27% de custos acumulados, a classe B é representada por 43 cirurgias que corresponde a 20,43% de custos acumulados, já a classe C é representada por 71 cirurgias e 6,31% de custos acumulados.

A identificação das atividades fornece os dados que é o núcleo essencial para a atividade contábil, o resultado da análise das atividades é uma ferramenta que contém uma lista de definição de cada atividade principal executada na organização. As fases do processo foram levantadas de acordo com cada cirurgia. Vale lembrar que neste trabalho o paciente que realiza as cirurgias de Redução Cruenta de Afundamento do Malar com Fixação e Microneurografia, dirige-se sozinho ou acompanhado para o bloco cirúrgico, uma vez que, o paciente não tem dificuldade em se locomover. As demais cirurgias o paciente já se encontrava internado no hospital, sendo assim, o processo iniciou-se na saída do paciente em direção à sala cirúrgica. Este mapeamento das atividades é parte essencial para o cálculo de custo ABC, pois ajuda os gestores a compreenderem a relação entre as atividades por meio do retrato gráfico dessas relações.

4.1. Identificação dos recursos consumidos

Esta etapa consistiu-se no levantamento de dados quanto aos tipos de recursos consumidos no processo, para posterior alocação destes às atividades. Foram trabalhados as seguintes variáveis: Diretas, composta por mão-de-obra e materiais. Indiretas, composta por água, energia elétrica e rateio de serviços de outros setores do hospital. Os dados referentes à mão-de-obra foram obtidos através da folha salarial de todos os funcionários referentes ao Bloco Cirúrgico, ou seja, Auxiliar e Técnico de Enfermagem (circulante e maqueiro), Anestesiologista e Médico Ortopedista. Essa folha salarial é composta por salário, férias, abono de férias, férias prêmio e previdência social do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS). O grupo materiais foi dividido entre materiais, medicamentos e órtese/prótese. O primeiro pode ser exemplificado através de par de luvas, agulha, cateter nasal, atadura de crepom, eletrodos, equipo para administração de soluções composto de lanceta, esparadrapo impermeável, seringa, entre outros, os dados referentes a esses materiais foram obtidos através de um documento impresso com o valor de cada material em estoque no almoxarifado. O segundo item é composto por água destilada, atracurio besilato dosagem 10mg/ml, bupivacaina dosagem 5mg/ml, cloreto de sódio, lidocaína, óxido de zinco, etc., esses medicamentos foram obtidos através de documentos impressos com valores de cada um em estoque da Central de Abastecimento Farmacêutico. Já o item órtese/prótese é composto por hastes e parafusos de fixação, porca em titânio, sistema para fixação transversal de titânio e gancho de fixação laminar de compressão. Para obtenção desses dados foi necessária uma entrevista com funcionários do Bloco Cirúrgico, que, através dos contratos do Hospital com a distribuidora de órteses e próteses foi possível identificar os custos. É importante ressaltar que, esses itens que compõem órteses e próteses são consignados e o custo independe da quantidade de parafusos utilizados, exceto da cirurgia de coluna que o parafuso é cobrado separado.

Os dados relativos à água, energia elétrica e outros custos indiretos referente a serviços de outros setores do hospital consumidos no processo, foram disponibilizado pelo Sistema Integrado de Gestão Hospitalar (SIGH). Esses serviços de outros setores englobam o que cada setor não produtivo, ou seja, Diretoria, Manutenção, Rouparia, Central de Material Esterilizado, etc., trabalham para cada setor produtivo, neste caso o Bloco Cirúrgico.

4.2. Direcionadores de custos

Identificados os recursos e definidas as atividades do processo, passa-se a estabelecer os direcionadores para apropriar os recursos às atividades. Os direcionadores de recursos são objetos de estudo aos recursos envolvidos no processo. Para definir seu desempenho é preciso rastrear os recursos até as atividades. Os direcionadores de atividades rastreiam os custos das atividades até o objeto de custo, possibilitando, dessa forma, um maior grau de certeza de sua eficiência na alocação das atividades. Para definir esses direcionadores de recursos, foi analisado cada um dos recursos e as atividades onde tais recursos foram consumidos. O QUADRO 1 apresenta os direcionadores de recursos utilizados em todas as cirurgias.

QUADRO 1
Direcionadores de Recursos

Recursos	Direcionadores de Recursos
Mão-de-obra	Tempo em minutos
Materiais	Alocação direta (quantidade)
Órtese/Prótese	Alocação direta (quantidade)
Água	Estimativa gerencial (tempo)
Energia Elétrica	Estimativa gerencial (tempo)
Outros Custos Indiretos	Estimativa gerencial (tempo)

Fonte: Elaborado pelos autores

4.3. Atribuição de custos a cada atividade

Desenhados os processos e conhecendo a duração de cada etapa, os recursos consumidos em cada atividade do processo, e tendo posse dos custos de todos os elementos é possível realizar o custeio. Os custos diretos, como a mão-de-obra foi calculada tendo em vista o direcionador tempo, ou seja, o número de minutos dedicado de cada profissional para realizar as atividades. Já os materiais foram calculados pela simples multiplicação do custo pela quantidade consumida. Em relação à água, energia elétrica e outros custos indiretos foram utilizados como direcionador de custo o tempo de cirurgia. A TAB. 1 demonstra todos os custos indiretos recebidos segundo o SIGH. O custo indireto acrescidos de água e energia elétrica por minuto de cirurgia é de R\$ 1,12. O direcionar tempo foi optado porque não compensaria investigar minuciosamente o quanto de recursos indiretos cada atividade consome, uma vez que somente o centro de custo Central de Material Esterilizado e Rouparia é diferente para cada cirurgia, porém em um nível insignificante perante o trabalho necessário para se chegar a tal resultado.

Ao se trabalhar com serviços, a amplitude de variação de tempo e materiais utilizados é grande, dessa forma, os dados foram trabalhados com mínimos e máximos. Assim, foi possível estabelecer um intervalo de valor no qual a cirurgia deverá estar enquadrada.

A partir do custo unitário apresentado pelo SIGH, foi possível identificar os custos indiretos que cada cirurgia recebe. Veja a TAB. 1, ela demonstra o total em minutos gastos e o custo mínimo e máximo unitário total de cada cirurgia. O cálculo foi realizado multiplicando o valor de R\$1,12 que equivale a um minuto pela quantidade de minutos totais utilizados em cada cirurgia.

TABELA 1
Distribuição dos Custos Indiretos às Cirurgias

Descrições Cirúrgicas	Tempo Mínimo Total em minutos	Tempo Máximo Total em minutos	Custo Mínimo Total	Custo Máximo Total
Cirurgia de Fratura da Diáfise do Fêmur	148	283	R\$ 165,12	R\$ 315,73
Cirurgia de Fratura do Acetábulo	205	398	R\$ 228,71	R\$ 444,04
Cirurgia de Fratura Transtrocanteriana	148	283	R\$ 165,12	R\$ 315,73
Cirurgia de Afundamento do Malar com Fixação	113	200	R\$ 126,07	R\$ 223,13
Cirurgia de Enxerto Livre de Pele Total	145	517	R\$ 161,77	R\$ 576,80
Cirurgia de Artrodese Toraco-Lombo-Sacra Posterior	315	559	R\$ 351,44	R\$ 623,66
Cirurgia de Microneurorrafia	144	267	R\$ 160,66	R\$ 297,88

Fonte: Pesquisa documental.

Os custos da TAB.1 foram empregados nas cirurgias de acordo com a quantidade de minutos utilizados em cada processo identificados. Estes custos estão embutidos em cada atividade que no total somam os valores descritos acima. As TAB. 2, 3, 4, 5, 6, 7 e 8 apresentam a distribuição de todos os custos às atividades das setes cirurgias escolhidas. Como foi mencionado anteriormente, nessas tabelas constam os custos de mão-de-obra, materiais, água, energia elétrica e outros custos indiretos.

TABELA 2

**Distribuição dos Custos Totais às Atividades
Cirurgia de Fratura da Diáfise do Fêmur**

Atividades	Custo Mínimo	Custo Máximo
Preparação	309,52	559,54
Encaminhar paciente para o bloco cirúrgico	13,23	20,47
Encaminhar paciente para sala de cirurgia	4,58	9,92
Aplicar soro no paciente	21,37	35,85
Iniciar eletrodo	7,45	15,54
Aplicar anestesia	28,94	59,20
Observar paciente	13,60	29,19
Posicionar o paciente na mesa ortopédica	17,43	39,87
Tricotomia	–	35,30
Antissepsia circulantes	180,83	271,38
Assepsia cirurgião	13,69	20,74
Colocar campos cirúrgicos	8,38	22,08
Cirurgia	1.077,72	1.459,33
Incisão	8,89	23,28
Cirurgia	1.022,56	1.344,71
Sutura	46,26	91,34
Finalização	40,69	67,74
Curativo	10,51	23,75
Passar paciente para maca	10,45	14,48
Encaminhar paciente para sala de recuperação	19,73	29,50
Custo Unitário Total	1.427,93	2.086,61

Fonte: Pesquisa Documental

TABELA 3

**Distribuição dos Custos Totais às Atividades
Cirurgia de Fratura Transtrocanteriana**

Atividades	Custo Mínimo	Custo Máximo
Preparação	310,37	606,38
Encaminhar paciente para o bloco cirúrgico	13,23	20,47
Encaminhar paciente para sala de cirurgia	4,58	9,92
Aplicar soro no paciente	21,37	35,85
Iniciar eletrodo (frequência cardíaca)	7,45	15,54
Aplicar anestesia	29,94	58,19
Observar paciente	13,60	29,19
Posicionar o paciente na mesa ortopédica	17,43	39,87
Tricotomia	–	35,30
Antissepsia circulantes	180,83	271,38
Assepsia cirurgião	13,69	20,74
Colocar campos cirúrgicos	8,23	69,93
Cirurgia	951,31	1.277,92
Incisão	8,89	23,28
Cirurgia	896,15	1.163,30
Sutura	46,26	91,34
Finalização	40,11	66,80
Curativo	9,93	22,81
Passar paciente para maca	10,45	14,48
Encaminhar paciente para sala de recuperação	9,73	29,50
Custo Unitário Total	1.301,79	1.951,10

Fonte: Pesquisa Documental

TABELA 4

Distribuição dos Custos Totais às Atividades
Cirurgia de Fratura do Acetábulo

Atividades	Custo Mínimo	Custo Máximo
Preparação	733,53	1.047,62
Encaminhar paciente para o bloco cirúrgico	13,23	20,47
Encaminhar paciente para sala de cirurgia	4,58	9,92
Aplicar soro no paciente	11,19	19,72
Iniciar eletrodo (frequência cardíaca)	4,98	9,62
Aplicar anestesia	296,83	333,70
Assepsia sondagem	121,23	164,89
Sondagem	17,19	33,96
Posicionar o paciente na mesa cirúrgica	13,98	60,63
Tricotomia	-	34,75
Antissepsia circulante	180,83	271,38
Assepsia cirurgião	13,69	20,74
Colocar campos cirúrgicos	55,78	67,84
Cirurgia	743,19	1.187,99
Incisão	39,64	57,98
Cirurgia	648,00	985,57
Reposição de sangue	-	21,44
Sutura	55,54	123,00
Finalização	58,92	101,92
Raio-X	7,84	21,10
Curativo	13,95	27,94
Aspirar secreção	9,97	14,01
Passar paciente para maca	10,45	14,48
Encaminhar paciente para sala de recuperação	16,71	24,39
Custo Unitário Total	1.535,64	2.337,53

Fonte: Pesquisa Documental

TABELA 5

Distribuição dos Custos Totais às Atividades
Cirurgia de Artrodese Toraco-Lombo-Sacra Posterior

Atividades	Custo Mínimo	Custo Máximo
Preparação	468,84	751,35
Encaminhar paciente para o bloco cirúrgico	13,23	20,47
Encaminhar paciente para sala de cirurgia	1,23	2,11
Aplicar soro no paciente	21,37	35,85
Iniciar eletrodo (frequência cardíaca)	7,45	15,54
Aplicar anestesia	43,52	83,53
Assepsia sondagem	121,73	165,27
Sondagem	17,19	33,96
Posicionar o paciente na mesa de madeira	26,67	59,69
Antissepsia cirurgião	179,33	267,85
Assepsia cirurgião	13,69	19,21
Aplicar soro com adrenalina	9,58	16,41
Colocar campos cirúrgicos	13,83	31,45
Cirurgia	3.743,01	7.413,02
Incisão	41,57	63,78
Cirurgia	3.649,90	7.133,16
Reposição de sangue	-	102,09
Sutura	51,54	113,99
Finalização	79,04	126,90
Raio-X	7,18	18,05
Curativo	13,95	27,94
Passar paciente para maca	8,52	11,63
Extubação	29,65	39,78
Encaminhar paciente para sala de recuperação	19,73	29,50
Custo Unitário Total	4.290,89	8.291,28

Fonte: Pesquisa Documental

TABELA 6

Distribuição dos Custos Totais às Atividades
Cirurgia de Redução Cruenta de Afundamento
do Malar com Fixação

Atividades	Custo Mínimo	Custo Máximo
Preparação	631,83	866,40
Paciente sobe sozinho ou acompanhado para o bloco cirúrgico	-	-
Paciente troca de roupa e entra na sala de cirurgia	5,78	11,90
Paciente sobe na mesa de cirurgia	6,40	15,08
Aplicar soro no paciente	20,98	35,02
Iniciar eletrodo (frequência cardíaca)	7,12	14,77
Aplicar anestesia	294,89	335,71
Antissepsia cirurgião	176,81	265,98
Assepsia cirurgião	109,60	165,06
Colocar campos cirúrgicos	10,24	22,88
Cirurgia	767,67	879,29
Incisão	6,84	12,64
Cirurgia	736,68	827,84
Sutura	24,15	38,81
Finalização	62,83	108,98
Raio-X	6,53	18,05
Curativo	10,60	23,42
Estubar paciente	10,97	16,93
Aspirar secreção	9,42	14,01
Passar paciente para maca	9,15	12,96
Encaminhar paciente para sala de recuperação	16,16	23,62
Custo Unitário Total	1.462,34	1.854,67

Fonte: Pesquisa Documental

TABELA 7

Distribuição dos Custos Totais às Atividades
Cirurgia de Enxerto Livre de Pele Total

Atividades	Custo Mínimo	Custo Máximo
Preparação	314,03	548,00
Encaminhar paciente para o bloco cirúrgico	13,23	20,47
Encaminhar paciente para sala de cirurgia	4,37	9,71
Aplicar soro no paciente	21,04	35,08
Iniciar eletrodo (frequência cardíaca)	7,12	14,77
Aplicar anestesia	50,22	82,02
Observar paciente	11,00	22,01
Posicionar o paciente na mesa cirúrgica	13,33	29,07
Tricotomia	-	34,75
Antissepsia circulante	172,51	264,03
Assepsia cirurgião	10,96	15,39
Colocar campo cirúrgico	10,24	20,70
Cirurgia	230,20	818,01
Incisão	55,50	107,50
Cirurgia	153,27	335,94
Sutura	21,43	374,57
Finalização	61,35	149,00
Curativo	31,38	103,47
Passar paciente para maca	10,24	16,03
Encaminhar paciente para sala de recuperação	19,73	29,50
Custo Unitário Total	605,58	1.515,01

Fonte: Pesquisa Documental

TABELA 8
Distribuição dos Custos Totais às Atividades
Cirurgia de Microneurrafia

Atividades	Custo Mínimo	Custo Máximo	Atividades	Custo Mínimo	Custo Máximo
Preparação	508,64	823,12	Cirurgia	169,34	356,50
Paciente sobe sozinho para o bloco cirúrgico	-	-	Incisão	7,49	13,73
Paciente troca de roupa e entra na sala de cirurgia	4,10	9,00	Cirurgia	138,24	303,18
Paciente lava a própria mão	197,68	283,13	Sutura	23,62	39,59
Paciente sobe na mesa de cirurgia	3,68	6,13	Finalização	58,37	95,85
Aplicar soro no paciente	21,04	35,08	Curativo	14,19	27,92
Iniciar eletrodo	5,31	10,39	Colocar tala de gesso	13,11	20,87
Aplicar anestesia	50,22	82,02	Passar paciente para maca	11,33	17,54
Observar paciente	11,75	25,69	Encaminhar paciente para sala de recuperação	19,73	29,50
Tricotomia	-	36,93	Custo Unitário Total	736,36	1.275,47
Colocar torniquete	7,21	13,25			
Antissepsia circulantes	183,72	276,88			
Assepsia cirurgião	12,05	18,44			
Colocar campos cirúrgicos	11,88	26,16			

Fonte: Pesquisa Documental

A partir desses valores foi possível verificar o consumo dos custos de cada processo e atividade. Como se pode observar, o processo cirurgia em todos os casos, exceto a Cirurgia Microneurrafia consomem um volume maior de recursos em relação aos processos preparação e finalização. A Microneurrafia apresenta o processo preparação como o maior consumidor de recursos e em segundo lugar a cirurgia. O sistema ABC, além de proporcionar um melhor custeamento dos serviços, como ferramenta de gestão financeira, configura-se como uma ferramenta gerencial muito útil. A utilização desse sistema permite uma melhor determinação do custo dos serviços, identifica custos relevantes, planeja atividades, estabelece metas de custos e controla investimentos. Com isto esse sistema possibilita identificar quais atividades agregam valor, além de apurar os custos reais de cada serviço, eliminar os desperdícios e auxiliar na tomada de decisão. A análise dos custos contemplou a comparação dos valores do repasse do SUS com o valor de custo unitário total de cada cirurgia. Para isso a TAB. 9 faz essa demonstração.

TABELA 9 Comparação entre o Custo e o Repasse do SUS (em R\$)

Cirurgias	Custo Mínimo	Custo Máximo	Repasse do SUS	% Mínimo	% Máximo
Cirurgia de Fratura da Diáfise do Fêmur	1.427,93	2.086,61	972,97	47%	68%
Cirurgia de Fratura do Acetábulo	1.535,64	2.337,53	1.635,27	70%	106%
Cirurgia de Fratura Transtrocanteriana	1.301,79	1.951,10	972,97	50%	75%
Cirurgia de Afundamento do Malar com Fixação	1.462,34	1.854,67	361,33	19%	25%
Cirurgia de Enxerto Livre de Pele Total	605,58	1.515,01	575,79	38%	95%
Cirurgia de Artrodese Toraco-Lombo-Sacra Posterior	4.290,89	8.291,28	2.781,70	34%	65%
Cirurgia de Microneurrafia	736,36	1.275,47	1.374,56	108%	187%

Fonte: Pesquisa Documental

A possibilidade de o ABC acompanhar o custo é fundamental para o gerenciamento do hospital que atende ao SUS. Ao fazer a análise entre os custos das cirurgias com o valor que o Hospital recebe do repasse SUS é observado que o custo das cirurgias é bem mais elevado que os valores recebidos do SUS, exceto o caso da cirurgia de Microneurorrafia. O repasse do SUS representa apenas 19% e 25% do custo gasto na cirurgia de Afundamento do Malar com Fixação, ou seja, a cirurgia custa entre R\$1.462,34 e R\$1.854,67 e o SUS paga R\$361,33, dessa forma falta entre R\$1.101,01 e R\$1.493,34 para cobrir efetivamente o custo gasto pelo hospital. Já a cirurgia de Microneurorrafia o repasse do SUS representa 108% e 187% do custo, ou seja, a cirurgia custa entre R\$736,36 e R\$1.275,47 e o SUS paga R\$1.374,56, com isto o SUS consegue cobrir todos os custos e ainda gerar uma margem de contribuição positiva entre R\$638,20 e R\$99,09 (diferença entre o valor do repasse do SUS e o custo unitário total). No entanto, pode-se observar que o SUS remunera as cirurgias de Fratura da Diáfise do Fêmur, Fratura do Acetábulo, Fratura Transtrocantérica, Afundamento do Malar com Fixação, Enxerto Livre de Pele Total, Artrodese Toraco-Lombo-Sacra Posterior, com valores abaixo do custo hospitalar, isto é, os custos unitários totais, calculado pelo sistema ABC, está acima do valor que o SUS repassa.

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Por meio da análise pelo estudo de caso, pode-se concluir que o custeio ABC, como não poderia deixar de ser, apresenta informações mais específicas e exatas que o custeio atual que não delinea ainda as variações no custo dos procedimentos, uma vez que, os custos diretos não são diferenciados de um processo para o outro, sendo que o único direcionador é o tempo. Como resultado, as informações geradas são um tanto imprecisas para o gestor tomar as decisões mais corriqueiras. No ABC é possível identificar onde determinado recurso e sua quantidade está sendo empregado, confrontando o resultado com o padrão previamente estabelecido sendo possível perceber se há irregularidade na situação. Não será mais determinado quanto o paciente custou para o Hospital e sim o custo dos procedimentos realizados nele. Além disso, foi possível identificar que o método de custeio por atividades não foi somente levantar os custos de determinados processos no Hospital, ele também conseguiu identificar problemas que ocorrem em toda a estrutura de gestão, uma vez que envolve todo o desenho de processos críticos internos.

Foi possível constatar que o Hospital como um todo possui diversos pontos administrativos a serem tocados. Entre eles pode-se destacar certo desvio de função, ou seja, profissionais desempenham atividades diferentes para suprir a deficiência do quadro de pessoal. Tal situação claramente reflete no processo e, conseqüentemente, nos custos dos procedimentos. Também foi identificado que não há padronização nos processos, incluindo os assistenciais, sendo que cada profissional poderá trabalhar como acreditar ser a melhor forma. Tal fato acarreta diferentes custos e qualidade final dos procedimentos, além da possível ocorrência de retrabalho que gera desperdício de tempo, mão de obra, materiais. Os reflexos disso serão sentidos na dificuldade da implantação e acreditação hospitalar.

Atualmente o Hospital está implantando um sistema informatizado integrado de gestão que visa implementar uma base de dados consultável. Ressalta-se que na etapa de coleta de dados foi observada certa falta de disponibilidade de documentos no formato digital. Isto dificultou o trabalho e, também, a própria gestão do hospital. No atual cenário, a informação é importante e deverá ser tratada, com o sistema informatizado, de forma precisa. Portanto, a implantação desse sistema, deverá resultar em grandes benefícios.

Quanto às limitações deste trabalho, pode-se dizer que o fator tempo foi o principal ponto negativo. O trabalho desenvolveu-se de forma a comprometer o mínimo possível as atividades cotidianas dos funcionários, mas, mesmo assim, constatou-se que um trabalho desta natureza causa perturbações no dia-a-dia. Ainda assim, o fato do Hospital não ter todos os dados informatizados dificultou a sua obtenção, sendo necessário consegui-los *in loco*. Daí a interferência no trabalho dos profissionais.

Os resultados da pesquisa possibilitaram concluir que a construção de uma base de conhecimento a partir da aplicação do sistema de custeio ABC, objetivo principal deste trabalho é viável quanto às dimensões gerenciais, a saber, planejamento e controle. Não se pretende esgotar este assunto aqui, dada a sua riqueza. Os ganhos de produtividade para o setor saúde são significativos principalmente através de procedimentos do *benchmarking* interno e externo das atividades e processos médico-hospitalares. O sistema de custeio ABC possibilitou o planejamento e o controle gerencial a partir do momento em que definiu as atividades desempenhadas no hospital em termos de recursos consumidos, principalmente em termos de mão-de-obra e materiais.

Agora, pretende-se, iniciar uma nova etapa, que consiste na análise crítica dos processos por meio de um Painel de Especialistas. O produto desta nova fase deverá ser um mapa dos processos críticos perfeitamente ajustados aos objetivos da organização. Estes processos servirão de *benchmarking* para novas unidades e fomentarão a acreditação (ONA II e ONA III) da unidade hospitalar.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANSOFF, H. I. & MCDONNELL, E. J. *Implantando a administração estratégica*. São Paulo: Atlas, 1993.
- BRIMSON, J. A. *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1996.
- BRUNI, L. A.; FAMÁ, R. *Gestão de custos e formação de preços com aplicações da calculadora HP12C e Excel*. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 2004.
- CHING, Hong Yuh. *Gestão baseada em custeio por atividades*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- DAVENPORT, T. H. *Reengenharia de processos*. Rio de Janeiro: Campus, 1994.
- ELLER, R. *Análise Crítica do ABC sob a Ótica de Diferentes Visões*. Revista Brasileira de Contabilidade, n.126, nov./dez.2000. p. 79-86.
- FLEURY, S.; BELMARTINO, S.; BARIS, E. *Reshaping Healthcare in Latin América: a comparative analysis of healthcare reform in Argentina, Brazil and México*. IRDC 2000.
- GERRITY, T.P. *Design of man-machine decision systems: an application to portfolio management*. Sloan Management Review, winter, p.59-77, 1971.
- GONÇALVES, Carlos A. MEIRELLES, Anthero de M. *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. São Paulo: Atlas, 2004.
- GONÇALVES, M. *Sistema de Custos com Base em Atividades: O caso de um grande hospital de Belo Horizonte*. Revista Brasileira de Administração Contemporânea (RBAC)/ANPAD. Rio de Janeiro: ANPAD, 1996.
- GONÇALVES, M.; TEIXEIRA, L.; FROES, E. *Gestão Estratégica de Informações baseada em Custos – um estudo de aplicação no setor serviços*. Revista Brasileira de Administração Contemporânea (RBAC)/ANPAD. Rio de Janeiro: ANPAD, 1998.
- LEONE, George S.G. *Custos: um enfoque administrativo*. 11 ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1995.
- _____. *Curso de Contabilidade de Custos*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, P. G. *Administração da produção*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- MERTON, R. R. *The sociology of knowledge: theoretical and empirical investigations*. Chicago: The University of Chicago Press, 1973.
- MOREIRA, D. A. *Administração da produção e operações*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.
- NAKAGAW, Masayuki. *ABC Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.
- PORTER, M. E. *Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. 19 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986.
- POZZEBON, M.; FREITAS, H. M. R. *Modelagem de casos: uma nova abordagem em análise qualitativa de dados?* In: Anais do ENANPAD, 1998, Foz do Iguaçu. Rio de Janeiro: ANPAD, 1998.
- ROBERTS, M. W. e SILVESTER, K. J. *Why ABC Failed and How It May Yet Succeed*. In *Journal of Cost Management*. Winter, 1996.
- RODRIGUES, S. B. *Processo Decisório em Universidades: Teoria III, Seminário sobre Teoria Administrativa e Prática de Administração Universitária*. Rio Grande do Sul, Gramado, 1998.
- SIMON, Hebert. *Comportamento administrativo*. Rio de Janeiro: FGV, Rio de Janeiro, 1979.
- VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e Relatórios de pesquisa em administração*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- YIN, R. K. *Estudo de Caso: planejamento e métodos*. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.
- Disponível em: <www.fhemig.mg.gov.br/final/templates/index.html> Acesso em: 30.05.2009