

JOÃO FREDERICO DE OLIVEIRA LOURENÇO

**MODELO DE CUSTEIO BASEADO EM
ATIVIDADES - ABC - APLICADO EM UM
HOSPITAL**

**Trabalho de Formatura apresentado à
Escola Politécnica da Universidade de São
Paulo para obtenção do diploma de
Engenheiro de Produção**

**São Paulo
2009**

JOÃO FREDERICO DE OLIVEIRA LOURENÇO

**MODELO DE CUSTEIO BASEADO EM
ATIVIDADES - ABC - APLICADO EM UM
HOSPITAL**

**Trabalho de Formatura apresentado à
Escola Politécnica da Universidade de São
Paulo para obtenção do diploma de
Engenheiro de Produção**

**Orientador:
Prof: Clovis Armando Alvarenga Netto**

**São Paulo
2009**

FICHA CATALOGRÁFICA

Lourenço, João Frederico de Oliveira

**Modelo de custeio baseado em atividades - ABC - aplicado
em um hospital / J.F.O. Lourenço. -- São Paulo, 2009.**

94p.

**Trabalho de Formatura - Escola Politécnica da Universidade
de São Paulo. Departamento de Engenharia de Produção.**

**1. Administração estratégica de custo I. Universidade de São
Paulo. Escola Politécnica. Departamento de Engenharia de
Produção II. t.**

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos que, de alguma forma, contribuíram para a realização deste trabalho.

Aos profissionais do HSPM-SP – Hospital do Servidor Público Municipal de São Paulo, que disponibilizaram informações imprescindíveis para a realização deste trabalho, dentro do Convênio firmado entre a FCAV – Fundação Carlos Alberto Vanzolini e o HSPM, para geração do projeto Gestão por processos e da Tecnologia da Informação no período de 2007/2008.

Ao meu orientador, Prof. Clovis Armando Alvarenga Netto, por sua paciência, seus conselhos, confiança e cobranças.

Aos meus familiares, por todo o suporte ao longo do trabalho.

Aos meus colegas de faculdade, por todo o suporte e ajuda ao longo do curso.

RESUMO

O presente trabalho foi desenvolvido com foco no aperfeiçoamento da função de controle da gestão hospitalar, através da aplicação do sistema de custeio ABC (Activity-Based Costing). Este sistema já mostrou sua viabilidade e eficiência no processo de gerenciamento de organizações industriais, motivando sua expansão para outros setores, como o de serviços. Na busca de se ajudar a melhorar o custeio e fornecer mais uma ferramenta importante de gestão, ao longo do trabalho, delineou-se um modelo baseado no sistema de custeio ABC, aplicado a organizações hospitalares. O escopo deste trabalho teve como base um projeto piloto de análise do custo de uma consulta ambulatorial, mostrando a metodologia de rateio para o custo de uma consulta hospitalar. Os resultados revelaram a viabilização do sistema de custeio ABC, demonstrando, assim, a possibilidade de aplicação em uma organização hospitalar.

Palavras-chave: Custo baseado em atividades. Hospital. Consulta ambulatorial.

ABSTRACT

This work was developed with a focus on improving the function of hospital management control through the application of the ABC System (Activity-based costing). This system has shown its viability and efficiency in industrial organizations management, forcing its expansion to other sectors such as services. Seeking help to improve the cost and provide another important tool of management, along this work, developed a model based on ABC system, applied to hospital organizations. The scope of this work was based on a pilot project to analyze the cost of an ambulatory consult, showing the methodology for apportioning the cost of a hospital consult. The results showed the feasibility of the ABC costing system, thus demonstrating the possibility of application in a hospital organization.

Keywords: Activity-based costing. Hospital. Ambulatory consult.

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	7
1.1	Organização hospitalar	9
1.2	Descrição do problema	10
1.3	Objetivo do Trabalho.....	11
1.4	Justificativa e relevância do trabalho	11
1.5	Estrutura do trabalho	12
2.	REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	15
2.1	Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC).....	15
2.1.1	<i>Terminologia</i>	15
2.1.2	<i>Origem</i>	16
2.1.3	<i>Definição</i>	17
2.1.4	<i>Atividade</i>	19
2.1.5	<i>Direcionadores de custos</i>	20
2.1.6	<i>Etapas para implementação do sistema ABC</i>	20
2.1.7	<i>Alocação de custos</i>	22
2.1.8	<i>Vantagens do sistema ABC</i>	22
2.1.9	<i>Desvantagens do sistema ABC</i>	24
3.	METODOLOGIA	25
3.1	Abordagem de implantação do sistema ABC.....	25
3.2	Etapas do projeto	26
3.2.1	<i>Preparação</i>	26
3.2.2	<i>Recolhimento dos dados</i>	26
3.2.3	<i>Validação dos dados</i>	26
3.3	Redação da Informação	27
3.4	Questionário	27
4.	APLICAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO ABC EM UM HOSPITAL.....	29
4.1	Apresentação	29
4.2	Histórico, política e características do hospital	30
4.3	Estrutura física.....	32

4.4	Estrutura Organizacional	33
4.5	A Consulta Ambulatorial	37
4.6	Levantamento e validação dos dados	39
4.7	Aplicação do ABC	41
4.7.1	<i>Identificação das áreas e setores do hospital</i>	41
4.7.2	<i>Identificação dos recursos financeiros</i>	43
4.7.3	<i>Identificação de dados não financeiros</i>	46
4.8	Aplicação do ABC no setor administrativo.....	47
4.8.1	<i>Diretoria.....</i>	47
4.9	Aplicação do ABC nos setores de Apoio	52
4.9.1	<i>Administração de Pessoal</i>	52
4.9.2	<i>Almoxarifado.....</i>	58
4.9.3	<i>Apoio Operacional</i>	62
4.9.4	<i>Atendimento e recepção</i>	67
4.9.5	<i>Supervisão Médica</i>	72
4.10	Aplicação do ABC no setor produtivo	76
4.10.1	<i>Clinica Médica</i>	76
4.11	Análise do resultado	79
5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	85
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	87
	APÊNDICE.....	93

1. INTRODUÇÃO

Em 1963, a empresa norte-americana *General Eletric* inovou ao aplicar, ainda que em fase experimental, os princípios básicos do sistema ABC (Activity Based Costing), segundo Nakagawa (1994), demonstrando que todas as operações de uma empresa podem, em última instância, ser subdivididas e representadas por um conjunto de atividades, desde as mais básicas - como requerer materiais, informar pacientes - até as mais complexas, como a gestão de funcionários.

As empresas são induzidas ao aprimoramento e à adequação a novas técnicas e métodos gerenciais cada vez mais sofisticados, se quiserem se manter competitivas. Para isso, a análise de custos é condição *sine qua non* dentro de qualquer empresa para auxiliar, sobremaneira, rápidas decisões e controle de operações. A contabilidade de custos tornou-se, devido à grande gama de informações que a compõem, um grande sistema de informações gerenciais (Kaplan & Johson, 1993).

Ademais, segundo Baker (1998), um sistema de custeio ABC pode oferecer informações para a melhoria da qualidade e eficiência das atividades executadas, enfatizando mais as empresas de prestação de serviços que as de produção em geral. Isso porque os custos da primeira são indiretos e fixos, têm um volume mínimo ou não possuem materiais diretos e a maior parte de seu pessoal oferece suporte direto e indireto a produtos e a clientes (Kaplan & Cooper, 1997).

Já Cogan (1997) aponta que o setor de prestação de serviços possui despesas indiretas em equipamentos e desenvolvimento, segmentos de negócios e investimentos tecnológicos muitas vezes superiores aos de empresas de produção. Motivo pelo qual bancos, seguradoras, hospitalais e afins se defrontam com a mesma problemática da área industrial e que necessitam do processo desenvolvido no custeio via ABC.

Segundo Kaplan & Cooper (1997), podem ser citados serviços setoriais candidatos ao sistema de custeio ABC: bancos de varejo com diversos tipos de contas e poupanças, empréstimos a pessoas físicas e jurídicas; empresas de telecomunicações com serviços de chamadas locais e a longa distância, além de recursos de transmissão de voz; empresas de transporte diversificado em origem e destino; empresas de assistência médico-hospitalar com ampla variedade de consultas, diagnósticos, exames e suas possíveis profilaxias.

Segundo Canby IV (1995), o sistema de custeio ABC, aplicado a uma organização hospitalar, viabilizará a compreensão do processo da qualidade e quantidade de atendimento, bem como os fatores que influenciam os custos envolvidos nessa demanda.

Dentro dessa perspectiva, a complexidade que envolve a dinâmica hospitalar exige instrumentos de gestão eficazes na organização institucional e que garantam não só sua funcionalidade, mas também auxiliem medidas seguras de tomada de decisão para o cumprimento da qualidade dos serviços prestados. Assim, o sistema de custeio ABC contribuiria às organizações de saúde a alcançar seus objetos de excelência de qualidade de atendimento, com intento ainda de alocação mais criteriosa dos custos indiretos a partir de suas atividades desenvolvidas.

1.1 Organização hospitalar

Para melhor compreensão e esclarecimento sobre a organização hospitalar abordada ao longo deste trabalho, adotou-se a definição segundo Borba (1991):

“[...] elemento de organização de caráter médico-social, cuja função consiste em assegurar assistência médica completa, curativa e preventiva à determinada população e cujos serviços externos se irradiam até a célula familiar considerada em seu meio; é um centro de medicina e de pesquisa bio-social”

Essa definição determina uma das mais complexas e dinâmicas organizações da atualidade, que têm como principais funções, segundo Borba (1991); Cherubin e Santos (1997), restaurativa, preventiva e educativa.

Borba (1991) classifica os hospitais quanto a sua natureza, propriedade e porte. Quanto a sua natureza, classificam-se em:

- Geral, quando aptos a receber doentes de várias especialidades.
- Específica, quando aptos a tratar doenças específicas.

Quanto à sua propriedade, classificam-se em:

- Governamental, quando federal, municipal ou para-estatal.
- Particular, quando filantrópico (com fins lucrativos ou não).

Quanto ao seu porte, classificam-se em:

- Pequeno: menos de 50 leitos
- Médio: de 50 até 150 leitos
- Grande: de 150 até 500 leitos
- Extra: acima de 500 leitos

Este trabalho, iniciado em 2008, foi desenvolvido baseando-se em uma organização autárquico-hospitalar, antes de uma mais recente mudança no corpo diretivo e superintendência do hospital.

A escolha pela organização foi baseada nas seguintes razões:

- Facilidade de acesso, pelo fato de que no ano de 2008, desenvolvia-se um projeto de amplo espectro, Gestão por processos e da Tecnologia da Informação, com a possibilidade de inserção de um subprojeto de gestão de custos, fácil acesso *in loco* aos dados e consentimento por parte da diretoria, com boa receptividade.
- Diversidade de serviços e atividades – condições que favorecem a implantação do sistema de custeio ABC.
- Interesse manifestado pela Diretoria Médica de poder exercer maior controle sobre os custos das consultas e sobre as respectivas tomadas de decisão pertinentes.

1.2 Descrição do problema

Devido à complexidade descrita por Borba (1991), e à variedade de serviços, o sistema de custeio desenvolvido para as organizações industriais não teria a mesma estrutura que a de uma organização hospitalar. Com isso, este trabalho pretende explorar a adaptação do sistema de custeio ABC para um sistema hospitalar, investigando quais dados e como devem ser integrados ao modelo.

Segundo Serra Negra e Serra Negra (2001), os hospitais utilizam um sistema de custeio baseado no método de Custo por Absorção. Enquanto este sistema é suficiente para demonstrações de Imposto de Renda, visto pelo prisma gerencial, possui uma série de desvantagens. Gersdorff (1979) identificou alguns desses pontos, os quais permanecem até os dias atuais:

- As variações no volume de serviços não podem ser medidas na sua influência nos custos;
- Ênfase na distinção entre custo de serviço e outros custos, sem considerar a distinção entre custos fixos e variáveis;
- Demora na absorção unitária: só podem ser calculados no fim do período contábil;

- Alocação indevida de custos indiretos a áreas onde não é consumido. A exemplo: custos com manutenção de informática em departamento que não possui computadores.

Assim, neste trabalho, visa-se utilizar o sistema de custeio ABC para suprir tais desvantagens e, ao mesmo tempo, fornecer uma ferramenta de gestão geradora de informações financeiras e operacionais úteis para a tomada de decisão, demonstrando quanto e como são consumidos os recursos da organização.

1.3 Objetivo do Trabalho

Este trabalho empenha-se em investigar o custo de uma consulta ambulatorial hospitalar, utilizando-se do sistema de custeio ABC, visando rastrear os custos envolvidos nas atividades de uma consulta, com intuito de fornecer uma ferramenta de gestão mais precisa e detalhada para auxiliar e desenvolver suporte a melhores decisões gerenciais.

Para o detalhamento do modelo proposto, desenvolveram-se os seguintes objetivos específicos:

- Inventariar os dados necessários e analisá-los para aplicá-los no modelo proposto;
- Coletar e analisar as dificuldades envolvidas no processo de levantamento de dados para aplicação no modelo proposto;
- Analisar as informações resultantes do modelo e suas implicações no gerenciamento;
- Analisar as vantagens, desvantagens e dificuldades de implantação do modelo e suas possíveis soluções.

1.4 Justificativa e relevância do trabalho

O tema do trabalho foi escolhido, em primeira instância, devido ao interesse do aluno nas disciplinas de Contabilidade e Custos, além da integração e expansão da área de

engenharia em outros ambientes, especialmente em um tão complexo e desafiador como um hospital; em segunda, devido à existência de um projeto em andamento (Gestão por processos e da Tecnologia da Informação) com o hospital, o que facilitou o acesso e comunicação, para o desenvolvimento de uma monografia.

No desenvolvimento deste estudo, verificou-se a existência de trabalhos que abordavam a aplicação do sistema de custos ABC nas organizações hospitalares em setores específicos (radiologia, obstetrícia, ginecologia etc.). Entretanto, normalmente, cada setor desempenha uma série de atividades, este trabalho possui uma proposta de investigação de aplicação do sistema voltada a uma só atividade do setor, neste caso: uma consulta ambulatorial.

O trabalho apresenta originalidade: embora outros já tenham sido realizados em diversas áreas hospitalares (pronto atendimento, ambulatorial, internação e cirúrgica) como um todo, nenhum se concentrou em uma atividade específica com escopo de custeio de uma consulta ambulatorial hospitalar.

O fornecimento de ferramentas de gestão financeira e o conhecimento do custo real de cada atividade poderá auxiliar a organização no processo de tomada de decisões, como terceirização, padronização, especialização ou customização de alguma atividade.

1.5 Estrutura do trabalho

O presente trabalho está estruturado em seis capítulos, conforme a divisão:

- 1- Introdução: oferece uma visão geral sobre o tema escolhido; é composto pelo Capítulo 1 que inclui introdução; a empresa; descrição do problema; justificativa e relevância do trabalho; desenvolvimento do trabalho.
- 2- Revisão Bibliográfica: apresenta os fundamentos teóricos, nos quais o trabalho se baseia; é composto pelo Capítulo 2, o qual referencia o Sistema de custeio ABC; enfatizando origem; definição; atividades na empresa; direcionadores de custo; etapas para implementação; alocação de custos; vantagens; desvantagens.
- 3- Metodologia: refere-se à metodologia para o desenvolvimento do trabalho; é composto pelo Capítulo 3, apresentando a abordagem de implantação; etapas do projeto; redação da informação; questionário.

- 4- Aplicação do sistema de custeio ABC: descreve a aplicação prática da metodologia em um hospital e inclui uma análise dos resultados; é composto pelo Capítulo 4, que apresenta a aplicação do modelo no hospital e análise dos resultados.
- 5- Considerações finais: referente à conclusão, comentários gerais, vantagens, desvantagens e limitações; é composto pelo Capítulo 5.

2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC)

2.1.1 Terminologia

Com o intuito de esclarecer algumas dúvidas e evitar discordâncias ou divergências entre os diversos autores, determinaram-se, como padrão para este trabalho, os seguintes conceitos e suas definições:

Gastos: Wernke (2004) define como sendo “... transações financeiras nas quais a empresa utiliza recurso ou assume uma dívida, em troca da obtenção de algum bem ou serviço”.

Desembolso: Dutra (1989) define “é o pagamento de parte ou do total adquirido, ou elaborado, ou comercializado, ou seja, a parcela ou o todo do gasto que foi pago.”

Custos: Todo e qualquer sacrifício de recurso no presente, envolvido no sistema de produção, mas com promessa de retorno no futuro.

Custos Diretos: são custos que podem ser alocados diretamente ao produto, segundo Ross (2004).

Custos Indiretos: são custos que não podem ser direcionados diretamente ao produto ou serviço, segundo Ross (2004).

Custos Fixos: todos os custos que não variam conforme a quantidade produzida ou serviços prestados.

Custos Variáveis: os custos são uniformes por unidades, mas flutuam no seu total na razão direta das variações de atividades totais, segundo Horngren (1989).

Custos Semivariáveis ou Semifixos: Leone (1997) define “... são gastos que, após analisados, verifica-se que possuem uma parte variável que se comporta como se fosse custo variável e uma parte fixa que se comporta como se fosse fixo”.

Despesas: Dutra (1989) define como sendo “... a parcela ou totalidade do custo que integra a produção vendida.” Ou seja, é todo gasto não incorrido no processo de produção.

Objeto de Custo: Player (1998) define como sendo qualquer coisa que requeira uma medida de custo separado, como cliente, produto ou linha de serviço.

Centro de Custos de Atividades: Chinen (1987) define como “... um departamento ou área funcional da entidade, um grupo de máquinas e homens, uma única máquina e operadoras, uma unidade de serviço ou um grupo de homens que executam funções homogêneas, podendo até ser representado por uma conta ou grupo de contas.” No caso específico na organização hospitalar, os centros de custos de atividades dividem-se em três grandes:

- Centro de Custo de Atividade Administrativa
- Centro de Custo de Atividades de Apoio
- Centro de Custo de Atividades Produtivas

2.1.2 Origem

Com a crescente evolução dos sistemas de custos após a Revolução Industrial (produção em grande escala e aumento da concorrência interna e externa), valorizou-se a informação contábil nas empresas. Com a aceleração do processo produtivo, aumento da concorrência entre as empresas e escassez de matérias-primas e recursos, ficou evidente a necessidade de aperfeiçoar os mecanismos de controle e planejamento das empresas. Como a contabilidade de custos seria de grande subsídio para o controle e planejamento das organizações, devido à enorme quantidade de informações, instituiu-se um grande sistema para gestão.

Ao longo do tempo, foram-se desenvolvendo e aprimorando vários métodos de custeio, Custeio por Absorção, Custeio Direto, RKW, no entanto, perceberam-se distorções naqueles sistemas tradicionais de custeio, principalmente nos mais utilizados (custeio por absorção e custeio direto), o que motivou a pesquisa por novos métodos de custeio, que levaram ao surgimento de um novo sistema de custeio, conhecido como o Sistema de Custeio Baseado em Atividades - ABC.

Nakagawa (1994) cita que, “o ABC já era conhecido e usado por contadores em 1800 e início de 1900. Outros registros históricos mostram que o ABC já era bastante conhecido e usado na década dos anos 60. (...) TAYLOR, FAYOL, ELTON MAYO e tantos outros que contribuíram para o desenvolvimento da administração científica fizeram uso da análise de atividades para seus estudos de tempos e movimentos de organização do trabalho. Pode-se considerar também como precursor do ABC o próprio método alemão conhecido como RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit).”.

No entanto, não se sabe ao certo quando o sistema de custeio ABC de fato surgiu. Há certa discordância entre autores. Johnson apud Catelli e Guerreiro (1994), menciona que ”o sistema ABC se originou efetivamente em trabalhos desenvolvidos na General Electric, nos primeiros anos da década de 60, nos Estados Unidos da América. Esse sistema foi posteriormente codificado pelo professor Robin Cooper, da Harvard Business School, na década de 70”. Por outro lado, De Rocchi (1994), citado por Beuren (1996), apresenta quatro versões para a origem do Custo Baseado em Atividades, a saber: “a) os trabalhos de Alexander Hamilton Church, desenvolvidos nas primeiras décadas deste século e que agora estão sendo redescobertos pelos criadores e divulgadores do Sistema de Custo Baseado em Atividades; b) o Platzkosten, criado por Konrad Mellerowicz na década de 1950 (...); c) o método de custeamento apresentado por Georg J. Staubus em seu livro Activity Costing and Input-Output Accounting, em 1971; e, d) O Transaction Based Costing, proposto por Jeggrey G. Miller e Thomas E. Collmann em 1985, e posteriormente divulgado por H. Thomas Johnson e Robert S. Kaplan”.

Registros apontam que o custeio baseado em atividades teve início em 1971, quando foi publicado, nos Estados Unidos, o livro “Activity Costing and Input-Output Accounting”.

No Brasil, os estudos e pesquisas sobre o ABC tiveram início em 1989, no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, com o Prof. Nakagawa.

2.1.3 Definição

O sistema ABC, segundo Player (1997) “... é uma metodologia que mensura o custo e o desempenho de atividades, recursos e objeto de custo. Os recursos são destinados às atividades que, por sua vez, são atribuídas aos objetos de custo, com base em seu uso.”

Segundo Nakagawa (1994) o método ABC “trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionada com as atividades que mais imputam o consumo de recursos de uma empresa”.

ABC é um sistema de custos que visa a quantificar as atividades realizadas por uma empresa, utilizando vetores (direcionadores), para alocar as despesas de uma forma mais realista aos produtos e serviços.

O princípio básico do ABC é que as atividades são as causas dos custos, e os produtos incorrem nestes mesmos custos através das atividades que eles exigem.

O ABC, na prática, leva a um rastreamento de dados que habitualmente não é considerado nos sistemas de custeio tradicionais, por extensão, ele ajuda a redimensionar a mentalidade gerencial das empresas nas quais é aplicado. Nos sistemas tradicionais, os custos indiretos são rateados para os produtos ou serviços, o que acaba causando distorções e, consequentemente, poderá levar a tomada de decisões equivocadas. No entanto, no sistema ABC, segundo Nakagawa, procura rastrear os custos das organizações para analisar e monitorar as rotas de consumos dos recursos “diretamente identificáveis” com suas respectivas atividades e destas para os produtos ou serviços da organização. Este método de custeio objetiva, basicamente, detectar os custos “ocultos” existentes para produzir bens e serviços, ainda assim auxilia no descobrimento de custos reais dos produtos e processos, na análise mais precisa dos custos de administração e na aferição de propostas mais competitivas em relação aos concorrentes.

O Activity-Based Costing, desenvolvido inicialmente para a área industrial, vem encontrando grande aplicabilidade na área de serviços, pois utiliza a análise de processos e de valor agregado, nas suas fases de implantação, facilita a compreensão da organização e de seus inter-relacionamentos e serve como importante ferramenta gerencial, seja como instrumento interno ou externo de avaliação de desempenho.

Expandir o conhecimento na área de gestão financeira hospitalar proporciona informações relevantes no processo de tomada de decisões neste tipo de organização. Uma vez que se tem o custo real de um determinado procedimento ou consulta, os responsáveis pela direção da organização terão condições e embasamento de firmar convênios ou pleitear melhor por pelo menos uma condição de equilíbrio financeiro, especialmente para

hospitais que tem como fonte de receita 100% SUS, que poderão analisar alternativas para redução do déficit.

2.1.4 Atividade

Segundo Nakagawa (1994), atividade pode ser definida, “em sentido restrito, como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos. Em sentido mais amplo, entretanto, a atividade não se refere apenas a processos de manufatura, mas também à produção de projetos, serviços etc., bem como às inúmeras ações de suporte a esses processos”.

A definição de atividade é de extrema importância no desenvolvimento do ABC, pois as atividades desenvolvidas dentro de uma organização constituem o centro de análises e estudo do sistema de custeio baseado em atividade. Devido ao volume considerável de atividades que um setor pode apresentar, de forma prática, a seleção das atividades mais importantes se baseia na análise de Pareto 20/80 (RAMSEY, 1994). Esta análise representa que uma quantidade mínima de atividades é responsável por 80% do consumo de recursos, sejam eles tempo ou custo.

Segundo Kaplan e Cooper (1998), as atividades podem ser classificadas em:

- Primária: atividades produtivas executadas dentro de um departamento.
- Secundária: atividades de apoio as atividades primárias executadas dentro de um departamento.

Kaplan e Cooper (1998) ainda classificam as atividades de acordo com o valor agregado:

- Alto valor agregado: atividades fundamentais e que diferenciam esses serviços dos outros da concorrência.
- Necessárias ao negócio: atividades necessárias ao funcionamento da empresa, mas não são diferenciadoras.
- Baixo valor agregado: atividades que não trazem valor agregado para o cliente e não são necessárias para a operação eficiente da empresa.

2.1.5 Direcionadores de custos

Martins (1998, p.103) define direcionador de custo como “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”. Observa a existência de dois tipos de direcionador: os de primeiro estágio, também chamados de “direcionadores de recursos” e os de segundo estágio, chamados “direcionadores de atividades”.

- Direcionadores de recursos: Martins (1998, p.104) explica que este identifica a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades.
- Direcionadores de atividades: Martins (1998, p.104) explica que este identifica a maneira como os produtos “consumem” atividades e serve para custear produtos (ou outros custeamentos), isto é, indica a relação entre as atividades e os produtos

Segundo Nakagawa (1994), três fatores são levados em consideração ao se escolher os direcionadores:

- Facilidade/dificuldade de coletar e processar os dados relativos aos direcionadores de custos
- Grau de correlação de consumo de recursos, em termos estatísticos deve ser próximo de um.
- Efeitos comportamentais, que podem oferecer os maiores riscos na escolha dos direcionadores de custos, que serão utilizados na avaliação do desempenho das atividades e, consequentemente, dos funcionários.

2.1.6 Etapas para implementação do sistema ABC

Segundo Nakagawa (1994), para a implementação do sistema ABC, deve-se seguir os seguintes passos:

- 1- Verificar no setor financeiro os itens que estão sendo classificados como custos indiretos e seus respectivos valores;

- 2- Segregar os custos entre aqueles que são consumidos pelas atividades destinadas à produção ou prestação de serviços daqueles destinados ao atendimento de clientes;
- 3- Separar os departamentos das áreas de suporte;
- 4- Separar os custos dos departamentos, transformando-os em centros de custos;
- 5- Identificar os centros de atividades que comporão a base do desenho do sistema ABC;
- 6- Identificar os direcionadores de custo relativos ao consumo de recursos pelas atividades;
- 7- Identificar os direcionadores de custos relativos à apropriação dos custos de atividades aos produtos ou serviços prestados;
- 8- Identificar os níveis de atividades;
- 9- Escolher o número de direcionadores de custo;

Entretanto, Brimson (1996) recomenda, segundo uma abordagem mais prática, as seguintes etapas:

- 1- Seleção de base de custos
- 2- Rastreamento dos recursos
- 3- Determinação da medida de desempenho da atividade
- 4- Seleção da medida de atividade
- 5- Alocação das atividades secundárias
- 6- Cálculo do custo por atividade

Kaplan e Cooper (1998), por sua vez, estabelecem que um sistema de custeio ABC pode ser desenvolvido através de quatro etapas essenciais:

- 1- Identificar as atividades
- 2- Atribuir os custos a cada atividade
- 3- Identificar os serviços e os clientes de cada organização
- 4- Atribuir os custos às atividades, ao serviço e aos clientes

2.1.7 Alocação de custos

Martins (1998) ressalta a importância da atribuição dos custos às atividades e que deve ser feita da forma mais criteriosa possível, segundo a seguinte ordem de prioridade:

- 1- Alocação Direta: faz-se quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de certos itens de custos com certas atividades. Pode ocorrer com salários, material de escritório, etc.
- 2- Rastreamento: é uma alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos. Essa relação é expressa através de direcionadores de custos de primeiro estágio, também conhecidos como direcionadores de custos de recursos (isto é, de recursos para as atividades).
- 3- Rateio: é realizado apenas quando não há possibilidade de utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento; porém, deve-se ter em mente que, para fins gerenciais, rateios arbitrários não devem ser feitos.

Por alocação de custos, entende-se distribuir os custos indiretos, de atividades, produtor ou serviços da organização das atividades, para os diversos centros de custos.

O modelo de alocação de custos utilizado neste trabalho é o de alocação direta. Consiste em rastrear ou distribuir os custos indiretos diretamente para os centros de custos ou de atividades e, depois, para os produtos ou serviços prestados. Este modelo, entretanto, não considera a reciprocidade entre os setores.

2.1.8 Vantagens do sistema ABC

Embora conhecido há muito tempo, o método ABC vem apenas recentemente ganhando maior atenção pela possibilidade que ele oferece de aperfeiçoar a análise de custos tradicional. Esta melhoria poderá contribuir para o enriquecimento de sistemas de informação desenhados tanto para a gestão da competitividade, como para a gestão econômica das empresas.

O ABC destaca-se em relação aos outros tipos de sistema por representar um modelo de controle do consumo de recursos, e não do gasto dele decorrente, como no sistema de

absorção. O ABC não se constitui em mais um complexo sistema de contabilidade de custos, é um modelo de como a empresa consome seus recursos.

Em 1999, Khoury e Ancelevicz (1999) realizaram uma pesquisa objetivando fornecer um panorama geral da utilização do ABC no Brasil, apresentando as seguintes vantagens que motivaram as empresas a implementar este sistema:

- Discernimento das causas do aumento ou da redução dos custos, incluindo a habilidade de identificar os direcionadores de custos. (64% das empresas)
- Análise mais apurada no lucro para tomada de decisões sobre que produto produzir ou serviço fornecer. (56% das empresas)
- Custos mais acurados para apreçamento dos produtos ou serviços e melhora nos processos e práticas de produção e marketing. (30% das empresas)

O que a pesquisa revela é uma questão já salientada por Porter (1991), em que o custo é uma vantagem competitiva e por isso grande parte das empresas tem seu foco na redução de custos.

Cogan (1994) menciona que “o custeio baseado em atividades estará em condições de apresentar resultados mais precisos, sempre que a organização utilizar grande quantidade de recursos indiretos em seu processo de produção; e a organização tenha significativa diversificação em produtos, processo de produção, e clientes” e que o ABC permite uma melhora das decisões gerenciais, pois deixa-se de possuir produtos “subcusteados” ou “supercusteados”, permitindo-se a transparência exigida na tomada de decisões. Nakagawa (1994) ressalta que “por ser uma ferramenta desenhada essencialmente para a análise estratégica de custos, o ABC descortina uma visão de negócios, processos e atividades, que são de interesse direto e imediato para a competitividade das empresas, revelando oportunidades de aperfeiçoar retornos estratégicos que o consumo adequado de recursos possa proporcionar”. Lima (1997) comenta que nos serviços de saúde, o ABC fornece informações mais realistas, que podem ser usadas até para se estudarem tendências e compararem custos por diagnósticos, por atendimento médico ou por paciente.

2.1.9 Desvantagens do sistema ABC

Assim como qualquer sistema de custeio, o ABC também apresenta desvantagens e limitações. Na mesma pesquisa realizada por Khoury e Ancelevicz foram apresentadas as razões pelas quais as empresas não implantaram ou desistiram do ABC:

- O sistema utilizado atende às necessidades da empresa. (25% das empresas)
- Orientação da direção da empresa ou matriz. (11% das empresas)
- O Sistema ABC não é adequado para o seu negócio. (11% das empresas)
- Complexidade da implantação e operação do sistema ABC. (16% das empresas)
- Alto custo e benefícios duvidosos. (12% das empresas)
- Utilização do ABC não é prioridade, existência de um sistema semelhante, e não sente necessidade da implantação do sistema. (12% das empresas)

Observa-se que a grande desvantagem apresentada pelo ABC é o seu alto custo e complexidade de implantação, devido ao envolvimento e comprometimento de toda a organização. Além disso, para de fato a implantação do sistema ter sucesso, depende-se dos seguintes fatores mencionados por Schiff (1992), Malmi (1999) e Welkwer (2002):

- Informações geradas pelo ABC e seu uso devem ser de fácil acesso e úteis.
- Todos os envolvidos no projeto devem se sentir “donos”.
- Os usuários devem receber treinamento adequado e continuado.
- Aplicação do sistema em um setor, projeto piloto, de forma cuidadosa para reduzir as falsas expectativas e aumentar a probabilidade de sucesso.
- Conquista dos usuários do sistema.
- Resistência às mudanças por fatores econômicos porque o ABC não ajudaria as operações diárias e seriam obtidas informações similares.
- Não utilização de alocações arbitrárias para direcionar os custos indiretos aos serviços/produtos, que forneceriam informações corrompidas e falsas.

3. METODOLOGIA

3.1 Abordagem de implantação do sistema ABC

Para se atingir o objetivo principal do projeto, apuração e análise dos custos de uma consulta ambulatorial através da aplicação do sistema de custeio ABC, urge delineamento das etapas de implantação do modelo.

Segundo Silva (2000), qualquer metodologia de implantação do ABC deve ser adaptada às necessidades da empresa que estiver em estudo e aos objetivos de sua implantação. Com base na fundamentação teórica do sistema de custeio ABC e nos modelos de aplicação, desenvolvidos por Nakagawa (1994), Kaplan e Cooper (1998) e Botelho (2006), estabeleceu-se um método que possibilitou a implantação do sistema em organizações hospitalares.

- 1- Identificação e descrição das atividades de cada setor.
- 2- Mapeamento das atividades.
- 3- Identificação dos recursos financeiros.
- 4- Identificação de dados não financeiros.
- 5- Identificação dos direcionadores de recursos.
- 6- Alocação dos recursos às atividades.
- 7- Identificação dos objetos de custos.

Assim sendo, as etapas para a realização do projeto são:

- 1- Preparação
- 2- Recolhimento de dados
- 3- Validação de dados
- 4- Aplicação do modelo
- 5- Redação da informação

3.2 Etapas do projeto

3.2.1 Preparação

Nesta etapa, foi feita uma revisão da literatura sobre a aplicação do sistema de custeio ABC em organizações prestadoras de serviços. A pesquisa foi realizada através da Internet, artigos publicados, livros e teses sobre implantação de sistema de custeio ABC em organizações prestadoras de serviço. Deu-se especial atenção a trabalhados já desenvolvidos no Brasil, como o de Botelho (2006), Goulart (2000), Serra Negra e Serra Negra (2001) e Pereira (2003).

3.2.2 Recolhimento dos dados

A fim de identificar e analisar os dados necessários ao delineamento do modelo proposto, recorreu-se a:

- Busca em arquivos em meio magnético e em arquivo impresso, obtidos nos diversos setores do hospital.
- Entrevistas com funcionários.
- Conversas informais.
- Questionários.
- Observações *in loco*.
- Revisão bibliográfica: com o intuito de identificar as vantagens, desvantagens e dificuldades de implantação do modelo.

3.2.3 Validação dos dados

A validação dos dados se dá pelos seguintes métodos:

- Comparação com outros tipos de dados relacionados com a mesma questão, apenas obtidos de outra fonte.
- Recolhimento de outros dados da mesma fonte.
- Validação por meio de interpretação própria.

- Comparação com dados coletados pessoalmente *in loco*.

3.3 Redação da Informação

A redação do projeto deve apresentar-se simples e objetiva, com vistas à fácil intelecção.

Neste projeto, analisaram-se apenas as informações que seriam úteis e necessárias para:

- Determinação de atividades
- Tempo de execução e consumo das atividades
- Direcionadores de recursos
- Quais atividades poderiam ser utilizadas, com foco na consulta ambulatorial.

3.4 Questionário

No apêndice é apresentado o questionário utilizado nas entrevistas.

4. APLICAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO ABC EM UM HOSPITAL

Conforme indicado anteriormente, este trabalho tem como objetivo especificar o custo de uma consulta médica ambulatorial hospitalar, utilizando-se do sistema de custeio ABC. Para isso, desenvolveu-se um modelo de custeio voltado ao setor ambulatorial hospitalar, o qual foi aplicado em um projeto piloto, analisando a consulta ambulatorial da Seção Técnica de Clínica.

4.1 Apresentação

O Hospital H., que não será identificado nominalmente por questões confidenciais e sigilosas que resguardem a instituição, é autarquia dotada de personalidade jurídica, patrimônio próprio, autonomia administrativa e financeira, vinculada à Secretaria Municipal da Saúde.

O Hospital H. é um complexo hospitalar integrado que tem como finalidades prestar assistência médico-hospitalar, domiciliar, odontológica e farmacêutica, destinando-se ao atendimento de funcionários públicos municipais da ativa e seus dependentes. Realiza atendimento clínico-ambulatorial, de internação e emergência e também exames de diagnósticos e cirurgias. Possui Prontos-Socorros nos quais presta assistência médica de urgência e emergência, 24 horas. Desenvolve, também, pesquisas científicas, especialmente nas áreas de medicina e odontologia, servindo de campo de instrução e treinamento aos profissionais da saúde e demais, ligados às atividades técnico-administrativas. Além disso, serve de campo de estágio para estudantes tanto em nível de graduação como pós-graduação.

O hospital também possui cinco ambulatórios descentralizados, localizadas em regiões estratégicas da cidade, os quais oferecem atendimento primário ambulatorial nas seguintes especialidades: Clínica Médica, Ginecologia, Pediatria e Odontologia, além de realizarem coleta de exames laboratoriais. O hospital agrega, ainda, uma hospedaria de cuidados paliativos com foco na melhora da qualidade de vida dos pacientes e familiares que enfrentam uma doença crônica, através do alívio da dor e outros sintomas.

O hospital dedica especial atenção à comunidade, de funcionários públicos e seus dependentes, desenvolve ações que buscam a melhoria contínua, com melhor acolhimento possível, resgatando a importância do papel dos profissionais da saúde e preservando, principalmente, os direitos dos usuários.

4.2 Histórico, política e características do hospital

O hospital tem como finalidade prestar atendimento aos funcionários públicos municipais e a seus dependentes.

Sua missão é promover a saúde de seus clientes, com humanização e qualidade, buscando a satisfação de suas necessidades e o aprimoramento do conhecimento, em um processo de melhoria contínua. Em síntese: Atender, Cuidar e Ensinar com Excelência!

Almeja, ainda, tornar-se referência em humanização e qualidade na prestação de serviços de saúde, ensino e pesquisa, destacando-se em eficiência no cumprimento de suas atividades, e servindo – se possível – de motivo de orgulho para usuários e funcionários.

Com base em seu estatuto, o hospital apresenta a seguinte política:

- Prestar assistência médica, hospitalar, domiciliar, odontológica e farmacêutica aos servidores públicos municipais e a seus dependentes, na forma da legislação em vigor, independentemente de contribuição mensal.
- Desenvolver, sempre que possível, a pesquisa técnica e científica, especialmente na medicina e na odontologia.
- Servir de campo de instrução, treinamento e aperfeiçoamento aos profissionais e estudantes da área da saúde e demais ligados às atividades técnico-administrativas.
- Prestar assistência médica de urgência e emergência, 24 horas, à população em geral, mediante atendimento nos Prontos-Socorros Adulto e Infantil.

Os pacientes fazem o agendamento de novas consultas através de um sistema de *Call Center* terceirizado, encarregado da marcação de consultas. Os retornos são agendados no próprio hospital, no guichê de cada clínica.

Os pacientes, mediante encaminhamento médico necessitam de internamento, são encaminhados à clínica especializada para o devido tratamento e acompanhamento, segundo uma lista de espera. Seguem, elencados abaixo, os serviços prestados pelo hospital:

- Clínicas de homeopatia, nutrição, médica, moléstias infecciosas, cardiologia, gastroclínica, geriatria, oncologia, acupuntura, fisiatra, da dor, fisioterapia, terapia ocupacional, odontologia adultos, odontopediatria, ortopedia geral e especializada (coluna, joelho, ombro, quadril, osteoporose, pé perícia), hematologia, reumatologia, ginecologia geral e especializada (climatério, colposcopia, endócrino, mastologia, urogineco), psicologia, nefrologia geral e especializada (hemodiálise, DPI/CAPD/DP), dermatologia geral, neurologia, pneumologia, endocrinologia, anestesiologia, fonoaudiologia, otorrinolaringologia geral e especializada (otoneuro, foniatra, exames de audiometria, provas elétricas), oftalmologia geral e especializada (estrabismo, glaucoma, retina, exames de campo visual), proctologia, urologia, pediatria.
- Realização de cirurgias nas áreas de mão, vascular, neurocirurgia, plástica, torácica, gastrocirurgia, de cabeça e de pescoço.
- Realização de partos normais, cesarianas e acompanhamento pré-natal.
- Realização de exames cardiológicos, ecocardiograma, teste ergométrico, Raio-X de odontologia, papanicolau, ultrassonografia endo/transvaginal, oftalmológicos.
- Laboratório de análises clínicas, de rotina, de hematologia, de exames de urgência.
- Fornecimento de medicamentos aos pacientes, mediante receita médica.
- Entrega e informações sobre exames realizados.
- Atendimento de urgência com Pronto-socorro Adulto e Infantil para funcionários públicos municipais, dependentes e munícipes.
- Vacinação
- Prestação de assistência multidisciplinar na residência dos pacientes.
- Realização de exames radiológicos e de diagnósticos.
- Trabalho voluntário de assistência hospitalar, promovendo momentos lúdicos e

culturais, para os pacientes internados.

- Entrega e coleta de materiais para realização de exames laboratoriais.
- Banco de Sangue.
- Realização de pedidos de licenças médicas de funcionários públicos municipais e fornecimento de orientação sobre readaptação e acidentes de trabalho.
- Emissão de laudos médicos para: transporte coletivo, previdenciários, aposentadoria, readaptação funcional, securitários, processos judiciais e trabalhistas, exame de corpo de delito (IML) para servidores e munícipes, cópia de prontuários médicos.
- Prestação de serviços de agência funerária.
- Ambulatórios descentralizados, no quais oferece atendimento primário ambulatorial nas seguintes especialidades: Clínica Médica, Ginecologia, Pediatria e Odontologia. Além de coleta de exames laboratoriais.

4.3 Estrutura física

O complexo hospitalar abriga em suas dependências:

- 54 especialidades ambulatoriais.
- 281 leitos.
- Centro Cirúrgico.
- 02 CTI: adulto e pediátrico.
- 02 Pronto-socorros: adulto e infantil.
- Serviços Técnicos de Apoio de Diagnóstico e Terapêutico: Anatomia Patológica, Diagnóstico por Imagem e Traçados, Análise Clínica e Hemodiálise.
- Serviços de Apoio Técnico: Seções Técnicas de Farmácia, Nutrição e Dietética e Supervisão de Serviço Social.
- 01 Prédio Administrativo

4.4 Estrutura Organizacional

O hospital, de acordo com seu organograma, apresenta a seguinte estrutura organizacional:

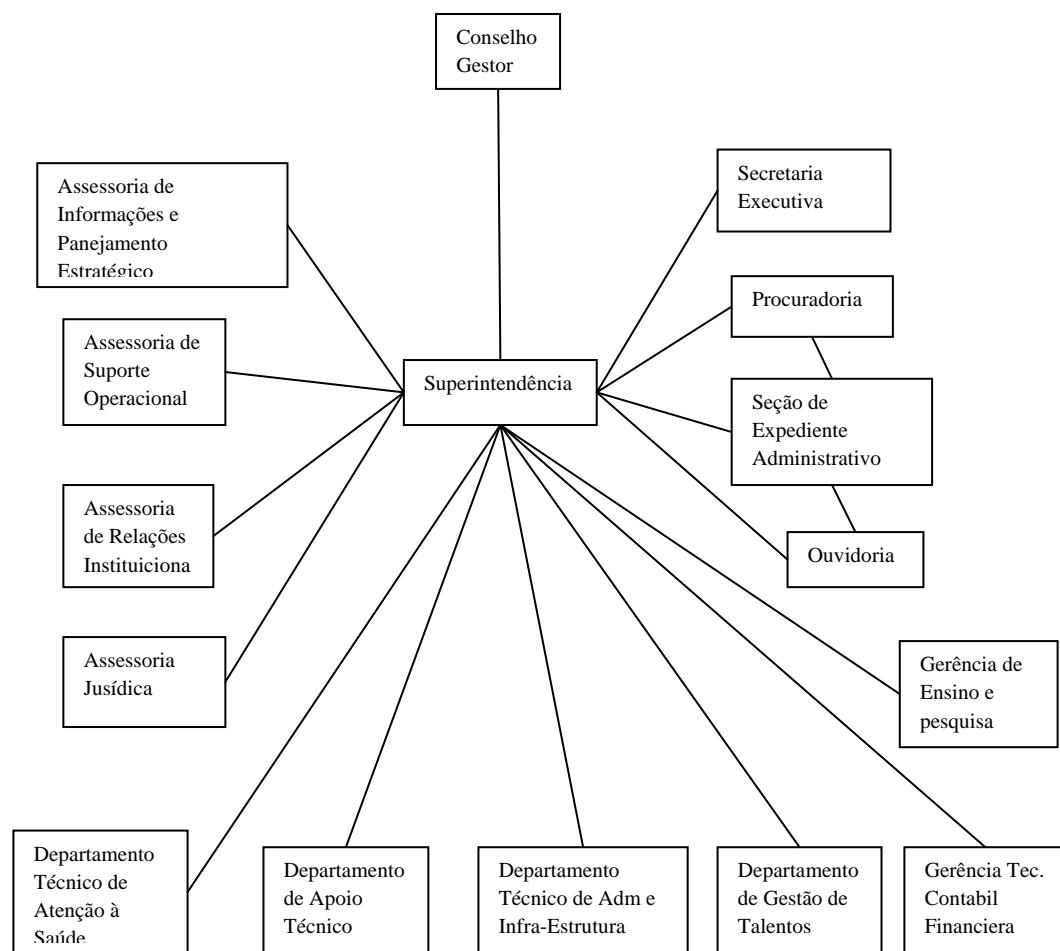


Fig 1 – Organograma resumido do hospital H.

Fonte: Elaborado pelo autor

É regido pelo Conselho Gestor que controla a Superintendência. A Superintendência é responsável pelas seguintes departamentos: (1) Ouvidoria, composta também pela Seção

de Expediente Administrativo, (2) Assessoria de Informações e Planejamento Estratégico, (3) Procuradoria, composta também pela Seção de Expediente Administrativo, (4) Assessoria de Suporte Operacional, (5) Secretaria Executiva, (6) Assessoria de Relações Institucionais, (7) Seção de Expediente Administrativo, (12) Gerência Técnica Contábil Financeira, (13) Gerência de Ensino e Pesquisa

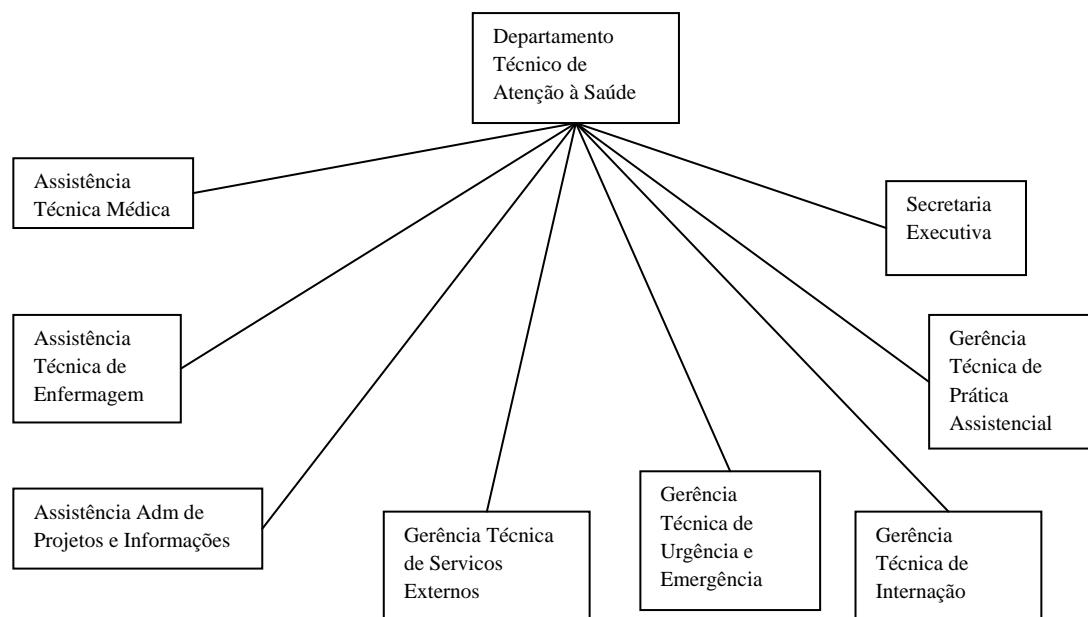


Fig 2 – Organograma do Departamento Técnico de Atenção à Saúde

Fonte: Elaborado pelo autor

(8) Departamento Técnico de Atenção à Saúde, que se subdivide em Secretaria Executiva, Assistência Técnica Médica, Assistência Técnica de Enfermagem, Assistência Técnica Administrativa de Projetos e Informações, Gerência Técnica de Prática Assistencial, Gerência Técnica de Serviços Externos, Gerência Técnica de Urgência e Emergência e Gerência Técnica de Internação,

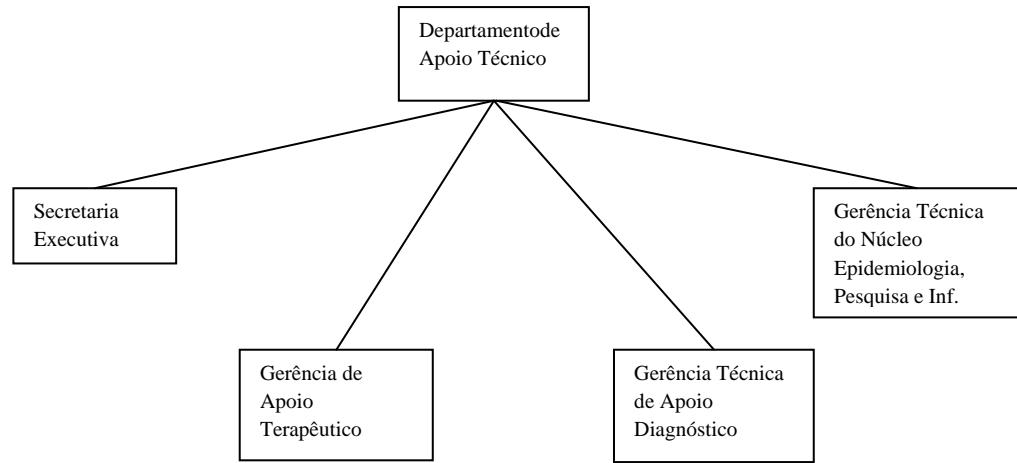


Fig 3 – Organograma do Departamento de Apoio Técnico

Fonte: Elaborado pelo autor

- (9) Departamento de Apoio Técnico, que se subdivide em Secretaria Executiva, Gerência Técnica de Apoio Diagnóstico, Gerência Técnica de Apoio Terapêutico e Gerência Técnica do Núcleo de Epidemiologia, Pesquisa e Informação,

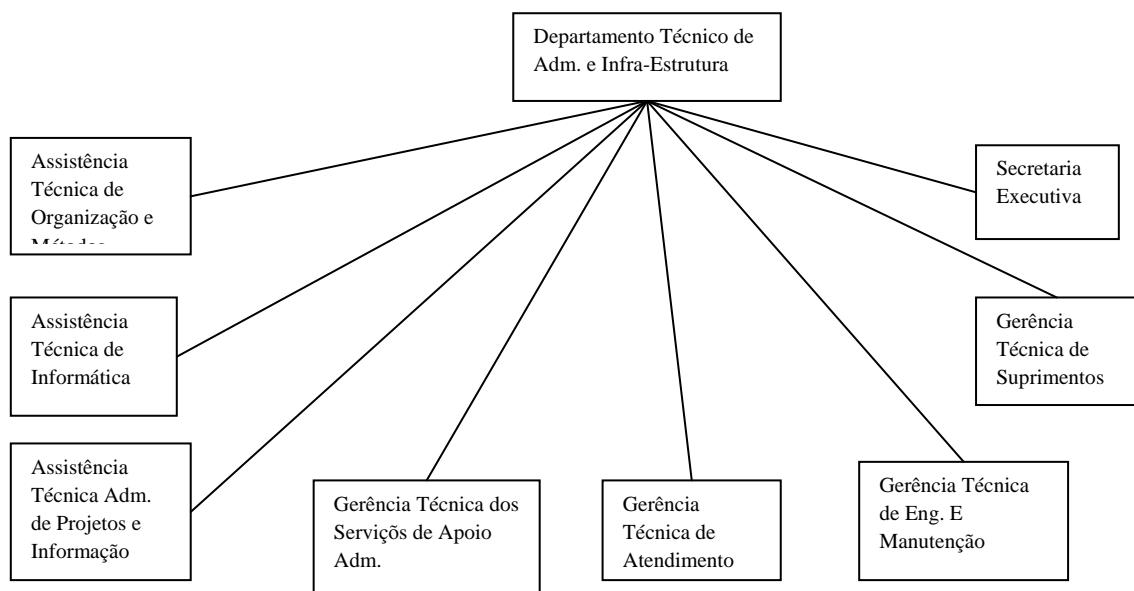


Fig 4 – Organograma do Departamento Técnico de Adm. e Infra-Estrutura

Fonte: Elaborado pelo autor

- (10) Departamento Técnico de Administração e Infra-Estrutura, que se subdivide em Secretaria Executiva, Assistência Técnica de Organização e Métodos, Assistência Técnica em Informática, Assistência Técnica Administrativa de Projetos e Informações, Gerência Técnica dos Serviços de Apoio Administrativo, Gerência Técnica de Engenharia e Manutenção, Gerência Técnica de Atendimento, Gerência Técnica de Suprimentos,

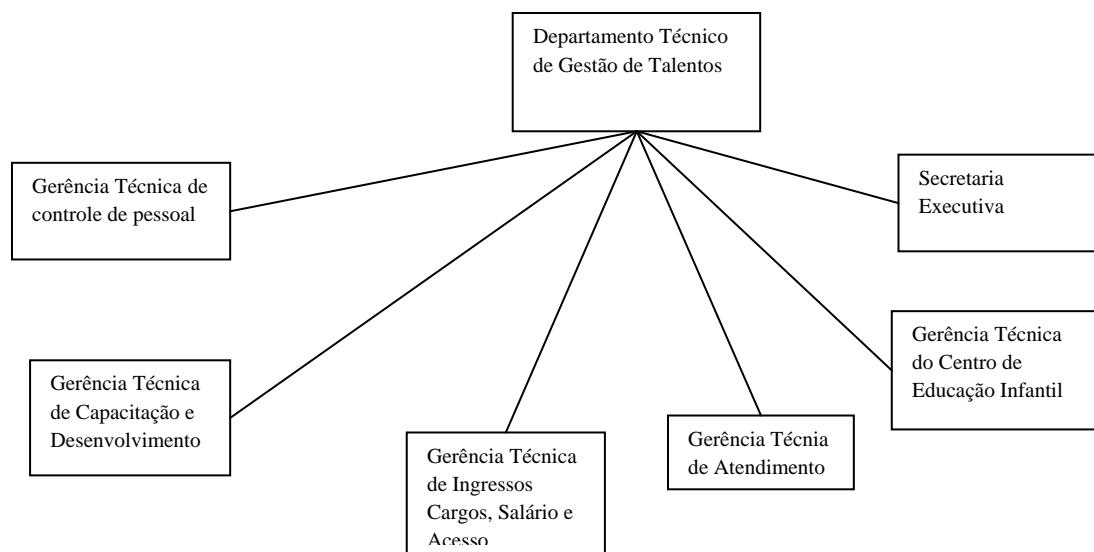


Fig 5 – Organograma do Departamento Técnico de Gestão de Talentos

Fonte: Elaborado pelo autor

- (11) Departamento Técnico de Gestão de Talentos, que se subdivide em Secretaria Executiva, Gerência Técnica de Controle de Pessoal, Gerência Técnica de Capacitação e Desenvolvimento, Gerência Técnica de Ingresso, Cargos, Salário e Acesso, Gerência Técnica de Atendimento à Saúde e Segurança do Trabalhador, Gerência Técnica do Centro de Educação Infantil.

4.5 A Consulta Ambulatorial

Com o objetivo de precisificar uma consulta ambulatorial, necessita-se conhecer detalhadamente o percurso e atividades envolvidas, desde o momento do agendamento pelo paciente, até sua saída do hospital.

O agendamento de uma consulta nova ocorre através de um serviço terceirizado pelo hospital. O paciente liga para o *Call Center*; o atende inicia o processo de agendamento da consulta e verifica a disponibilidade horária da clínica solicitada, confirmando dia e horário.

No dia e hora determinados, o paciente se dirige à recepção do hospital, onde é encaminhado para a clínica agendada. A atendente do balcão de recepção verifica as suas informações. É-lhe entregue uma FAA (Ficha de Atendimento Ambulatorial), que contém os dados básicos do paciente (nome, sexo, raça/cor, data de nascimento e endereço). Nela, será registrado o nome do profissional médico atendente, sua avaliação clínica, diagnóstico e prescrição de tratamento. A FAA será anexada ao prontuário médico do paciente, em que consta histórico médico, antecedentes, tratamentos prévios. Em seguida, o paciente recebe uma senha numerada, e aguarda ser chamado para sua consulta.

Ao chegar a sua vez, o paciente é encaminhado para a sala de atendimento médico, onde se inicia o processo da consulta, que normalmente apresenta a seguinte seqüência, segundo Dr. Ribeiro: anamnese, exame físico, impressão diagnóstica, conduta terapêutica.

- 1- Anamnese: Divide-se em duas partes: identificação e histórico clínico. Na identificação, o médico faz o levantamento dos seguintes dados: nome, sexo, cor, naturalidade, nome dos pais, procedência, profissão. A seguir, prossegue o levantamento e organização dos antecedentes pessoais, antecedentes familiares e sintomas. Com isso, o médico se informa de todas as sensações anormais do paciente, além de todos os antecedentes pessoais e familiares.
- 2- Exame Físico: O médico faz um exame físico completo (analisa a pele, procura por sons anormais nas vias aéreas, inspeciona o coração na procura de irregularidades ou anomalias, etc.) e com bases nos sintomas relatados pelo paciente, passa à observação de todos os sinais físicos que a doença possa estar apresentando. Os métodos empregados no exame físico são a inspeção, a palpação, a percussão e a auscultação.
- 3- Exames complementares: Quando a anamnese e o exame físico são insuficientes para se chegar a uma impressão diagnóstica razoável, exames complementares são requisitados; volta-se, a seguir, à impressão diagnóstica. Ou seja, complementando as informações obtidas das pelo médico através da anamnese e do exame físico.
- 4- Estabelece-se o diagnóstico final.
- 5- Conduta terapêutica e prognóstico: o médico prescreverá o tratamento adequado: medicação, internação hospitalar, cirurgia ou outras recomendações. O

prognóstico é uma estimativa da eficiência dos tratamentos disponíveis para o alívio ou cura da doença em questão.

Ao final da consulta, têm-se três possíveis hipóteses:

- O paciente recebe alta e neste caso volta para casa.
- O paciente é internado, pois seu estado de saúde é crítico. Imediatamente, o paciente é direcionado para uma clínica especializada, que decide ,dependendo da gravidade, por um centro cirúrgico ou por internamento em UTI.
- Normalmente, o paciente precisa retornar para acompanhamento clínico. Neste caso, volta ao guichê, onde agenda o seu retorno com a própria atendente. Ao regressar ao hospital, reiniciará o processo com a retirada de nova FAA.

4.6 Levantamento e validação dos dados

Ao longo da aplicação do sistema de custeio ABC nos diversos setores do hospital, foram identificadas dificuldades na obtenção de informações, desde as mais simples, como recursos consumidos de almoxarifado, até as mais complexas, como horas trabalhadas pelos médicos em cada setor (ambulatorial, clínico ou leito) em que o controle é limitado.

Muitas vezes, incorreu-se em dificuldades e limitações, por se tratar de informações de caráter sigiloso. Em alguns casos, não houve acesso às informações e, em outros, houve incompletude de dados fornecidos pelo hospital.

Com relação ao objetivo de identificar e analisar as dificuldades na obtenção de dados, necessários para aplicação do modelo, foram efetuadas discussões informais com pelo menos um gerente e um funcionário de cada setor, aplicação de questionários e pesquisas bibliográficas sobre a aplicação do sistema de custeio ABC.

Recorreu-se à revisão bibliográfica com o intuito de identificar as vantagens, desvantagens e dificuldades de implantação do modelo.

Para identificar as atividades principais desenvolvidas em cada setor, optou-se por entrevistas informais com pelo menos um gerente e um funcionário de cada setor, os quais foram interrogados sobre as principais atividades desenvolvidas por cada funcionário, o tempo gasto em cada atividade e a sua periodicidade.

Não havia continuidade em muitos dos dados arquivados: (por exemplo: em alguns anos, não eram arquivados; outras vezes, quando um funcionário gozava de férias, o registro era interrompido e por vezes os dados se perdiam), e também não havia um padrão contínuo, como a contagem de pacientes atendidos mensalmente.

Muito tempo foi despendido na busca de validação dos dados e na tentativa de identificação de formas de coleta mais realista.

A maior dificuldade, já relatada, foi a falta de consistência e de padronização de registro. Muitas vezes, a coleta é iniciada por um funcionário e transferido a outrem, por motivo de mudança de cargo ou por gozo de férias; esse procedimento cria um rompimento na forma de coleta, em sua continuidade ou arquivamento que pode comprometer a veracidade e posterior análise dos dados.

A falta de padronização aliada à mudança no foco do objeto coletado também criam disparidades ao longo do tempo.

O tratamento de dados, quando enviados de uma área para outra, origina outra interpretação ou até mesmo erros de contagem.

Na contagem de pacientes mensalmente atendidos, houve meses em que a contagem de atendidos não havia sido registrada; em outros, a forma de registro fora alterada por ordem da gerência. Além disso, ainda havia disparidade entre o número teórico e o prático em razão da metodologia empregada na contagem.

Todavia, após a implantação das FAAs (Ficha de Atendimento Ambulatorial, processo de automatização que utiliza tecnologia de código de barras), este problema tende a desaparecer. Entretanto, em processos automatizados ou em vias de implantação, há necessidade de ajustes e modificações por processos manuais que podem gerar pequenas variações, o que demanda supervisão.

Dedicou-se muita atenção e precaução na coleta de dados, que se demonstram por meio de validação pessoal *in loco*, supervisão e coleta pessoal, contagens, formulários, questionários e entrevistas com diversos funcionários sobre o mesmo assunto. Além disso, alguns dados foram comparados com as constantes das normas e rotinas dos setores.

Vale ainda ressaltar que todos os dados coletados no hospital foram referentes ao mês de Setembro de 2007. A escolha deve-se ao fato de que esse mês não apresentou muita

distorção nem sazonalidade, tampouco houve pico de atendimento ou baixa de funcionários.

4.7 Aplicação do ABC

As etapas para aplicação do sistema de custeio ABC no hospital foram:

- 1) Identificação das áreas e setores hospitalares.
- 2) Identificação dos recursos financeiros.
- 3) Identificação de dados não financeiros.
- 4) Aplicação do sistema de custeio ABC nos setores administrativos.
- 5) Aplicação do sistema de custeio ABC nos setores de apoio.
- 6) Aplicação do sistema de custeio ABC nos setores produtivos.

4.7.1 Identificação das áreas e setores do hospital

As áreas do hospital foram divididas em três grandes grupos, com base nas atividades e características de cada setor: setores administrativos, setores de apoio, e setores produtivos.

Os setores que compõem o grupo de setores administrativos são: Superintendência, Assessorias, Procuradoria, Ouvidoria, Gerência Técnica Contábil, Gerência Técnica de Ensino e Pesquisa, DESAT, Associação dos Médicos, Associação dos Médicos Residentes, Área Comum Administrativa, Área Comum Administrativa, Conselho Gestor. Nestes setores são desenvolvidas as atividades que não se relacionam direta ou indiretamente com os pacientes.

Os setores que compõem o grupo que dá apoio para os setores produtivos: Departamento Técnico de Administração e Infra-Estrutura, Assistência Técnica Organização e Métodos, Assistência Técnica em Informática, Gerência Apoio Adiminstraçāo, Seção de Protocolo , Distribuição e Arquivo, Seção de Zeladoria, Seção de Gráfica, Seção de Segurança: Gerênciia Técnica de Engenharia e Manutenção, Seção de Apoio Operacional, Gerênciia Técnica de Atendimento, Seção de Admissão e Alta, Seção de Secretaria de Apoio, Seção

de Guichês de Atendimento, Gerência Técnica de Suprimento, Serviço Técnico de Compras, Serviço Técnico de Logística do Abastecimento, Gerência Técnica de Controle de Pessoal, Gerência Técnica de Capacitação e Desenvolvimento, Gerência Técnica de Ingresso, Cargos, Salários e Acesso, Gerência de Atendimento a saúde e Segurança do Trabalho, Gerência Técnica Centro Educação Infantil, Departamento Técnico de Atenção, Saúde e Assistência, Serviço Técnico de Arquivo Médico, Gerência Técnica Prática Assistencial. Nestes setores, são desenvolvidas as atividades que servem de apoio direto ou indireto aos pacientes.

O setor produtivo é, neste caso, a Seção Técnica Clínica Geral.

4.7.2 Identificação dos recursos financeiros

Tabela 1 – Recursos financeiros do Hospital H.

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletos no hospital H.

Folha de pagamento	\$1,400,767.73
Material de consumo	
SND despesa	\$1,319.08
Farmácia	\$90,744.66
Almoxarifado central	\$186,752.56
Serviços próprios de terceiros e outros	
Serviços contratados	\$197,209.37
Serviço médico contratado	\$3,679.11
Exames	\$23,863.77
Limpeza	\$99,910.32
Gerais	
Aluguéis	\$43,794.57
Energia	\$17,379.85
Água	\$49,986.16
Telefone	\$17,273.08
Gás	\$78,010.52
Seguro	\$22,699.80
Imposto	\$13,354.90
Total	\$2,246,745.48

a) Pessoal

O custo de pessoal é composto por: vencimento básico mais todas as vantagens como:

adicional por tempo de serviço, adicional por insalubridade, adicional de horário noturno, benefícios como vale transporte e cesta básica, encargos sociais como INSS patronal, IPREM patronal e FGTS, 13º salário e 1/3 de férias proporcional a um mês.

b) Material de consumo

O material de consumo é composto por todos os gastos com material de escritório como caneta, papel, lápis, material de informática. Em alguns setores, é composto, também, por gastos provenientes da farmácia como medicamentos ou remédios. Todos estes custos são rastreados diretamente para cada setor.

c) Serviços de terceiros

Os serviços de terceiros são compostos por: serviços contratados, serviços médicos contratados, exames feitos fora do hospital, serviço de manutenção, lavanderia, vigilância e limpeza. Todos eles são feitos através de contratos.

d) Gerais

Neste item, estão incluídos os seguintes custos: aluguel, energia elétrica, água, telefone, gás, seguro, impostos.

e) Energia elétrica

Para se calcular o consumo de energia elétrica em cada setor, levou-se em conta o consumo dos aparelhos e equipamentos dos respectivos setores. Assim, consegue-se mensurar os gastos de energia elétrica de cada setor através dos gastos de energia de cada aparelho.

Fez-se um levantamento de todos os equipamentos e aparelhos de cada setor com a ajuda do setor de Engenharia. Ao mesmo tempo, identificou-se a potência de cada aparelho fornecida pelo fabricante, sempre com observação cuidadosa na grandeza descrita, com a possibilidade de transformação, se necessário, por meio das seguintes conversões:

- 1 cv = 735 W

- 1 hp = 746 W

Para o cálculo de consumo de energia utiliza-se a fórmula (KWh) x (Custo do KWh em Reais):

$$\text{KWh} = \text{W} \times \text{H} / 1.000$$

KWH = Consumo de energia em horas

W = Potência do equipamento

H = quantidade de horas de funcionamento

Para maior proximidade com a situação real, utilizaram-se duas:

- No cálculo da energia elétrica consumida por alguns aparelhos, como lâmpadas, geladeira, freezer, computadores, considerou-se que o aparelho fica 50% do tempo em operação.
- O intervalo horário das 18h às 21h é considerado de pico, com custo de energia elétrica mais oneroso.

f) Água

O custo de água foi distribuído para os setores, baseando-se em uma estimativa elaborada pelo setor de Engenharia, com a medição através do hidrômetro.

g) Telefone

O gasto com telefone foi distribuído para os setores, conforme o número de ramais de cada um.

h) Gás

O custo do gás foi distribuído para os setores, baseando-se em uma estimativa constituída pelo setor de Engenharia, com a medição através do medidor de gás.

i) Seguro

O gasto com seguro foi distribuído para os setores através de um rateio pela metragem quadrada de cada um.

j) Imposto

O gasto com imposto, que é a taxa de lixo cobrada pela prefeitura, foi rateada, com ajuda do setor de Engenharia, segundo o índice de imposto:

- Índice de imposto = metragem quadrada x nível crítico
- Metragem quadrada = m^2 do setor
- Nível crítico = define a zona em: (1) não crítica, (2) semi crítica, (3) crítica.

4.7.3 Identificação de dados não financeiros

A tabela a seguir mostra os seguintes dados não financeiros do hospital:

- Número de funcionários
- Número de residentes
- Número de médicos
- Índice do almoxarifado
- Atendimento de pacientes
- Número de guichês
- Número de secretárias
- Número de computadores
- Número de requisições para manutenção
- Requisições gráficas
- Número de prontuários

Tabela 2 – Dados não financeiros do hospital H.
Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletados no hospital H.

	Total	Clínica Médica
Atendentes do guichê	49	4
Guichês	11	1
Computadores	460	4
Funcionários	2727	15
Residentes	137	2
Medicos	590	8
Número de prontuários	41864	2698
Numero de atendimento de pacientes	46686	2698
Itens almoxarifado	13059	96
Requisições de manutenção	6855	8
Requisições gráficas	2003	34

4.8 Aplicação do ABC no setor administrativo

4.8.1 Diretoria

a) Descrição do setor

A Diretoria do hospital é responsável pela direção geral do hospital. Ela é composta pelos seguintes setores: Superintendência, Assessorias, Procuradoria, Ouvidoria, Gerência Técnica Contábil, Gerência Técnica de Ensino e Pesquisa, DESAT, Associação dos Médicos, Associação dos Médicos Residentes, Área Comum Administrativa, Área Comum Administrativa, Conselho Gestor.

b) Identificação das atividades

As principais atividades desenvolvidas no setor foram identificadas através de observações, pesquisas documentais, entrevistas e questionários com os funcionários de cada área. As atividades podem ser separadas segundo o enfoque, em três grupos:

- Funcionários, que engloba os setores de Superintendência, Assessorias,

Procuradoria, Ouvidoria, Gerência Técnica Contábil, DESAT, Área Comum Administrativa, Área Comum Administrativa, Conselho Gestor, onde se desempenham as atividades gestão e coordenação do hospital, relacionamento do hospital com outras instituições, apuração de custos, controle de execução de convênios, parte jurídica, atendimento a reclamações e relacionamento com os usuários.

- Médicos, que engloba o setor de Associação dos Médicos, que nada mais é que o sindicato dos médicos.
- Residentes, que engloba o setor de Associação dos Médicos Residentes e Gerência Técnica de Ensino e Pesquisa, que é o sindicato dos Residentes e a gerência do ensino e desenvolvimento dos residentes.

As atividades podem ser consolidadas em somente uma, que resume e engloba todas as demais, que é a de administrar, cuja única diferença está no enfoque.

c) Identificação dos Recursos

Através da pesquisa documental, fez-se um levantamento dos recursos necessários à execução das atividades:

Tabela 3 – Recursos financeiros da Diretoria
Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletos no hospital H.

Folha de pagamento	\$316,294.37
Material de consumo	
SND despesa	\$83.63
Farmácia	\$0.00
Almoxarifado central	\$3,412.67
Serviços próprios de terceiros e outros	
Serviços contratados	\$8,007.48
Serviço médico contratado	\$0.00
Exames	\$0.00
Serviços de manutenção	\$0.00
Lavanderia	\$0.00
Vigilância	\$0.00
Limpeza	\$66,238.01
Gerais	
Aluguéis	\$17,946.38
Energia	\$5,427.88
Água	\$10,197.41
Telefone	\$3,300.05
Gás	\$142.95
Seguro	\$13,998.07
Imposto	\$7,641.45
Total	\$452,690.35

d) Identificação dos direcionadores de recursos

Com atividade principal de administrar, optou-se pela utilização dos direcionadores de recurso:

- O número de funcionários: quando o enfoque é em funcionários.
- O número de médicos: quando o enfoque é em médicos.
- O número de residentes: quando o enfoque é em residentes.

e) Alocação dos recursos às atividades

A alocação de recursos é atribuída à atividade principal de cada subsetor que aglutina as demais atividades.

- Administrar funcionários

A atividade de administrar os funcionários, que engloba as atividades desenvolvidas nos subsetores, tem um custo de R\$ 411.027,38.

- Administrar médicos

A atividade de administrar os médicos, que engloba as atividades desenvolvidas nos subsetores, tem um custo de R\$ 362,88.

- Administrar residentes

A atividade de administrar os residentes, que engloba as atividades desenvolvidas nos subsetores, tem um custo de R\$ 41300,00.

f) Resumo dos custos das atividades

A tabela a seguir resume os custos das atividades da Diretoria.

Tabela 4 – Resumo das atividades

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletos no hospital H.

Atividades	Valor em R\$
Administrar funcionários	\$ 411,027.38
Administrar médicos	\$ 362.88
Administrar residentes	\$ 41,300.00

g) Identificação do objeto de custos

Os objetos de custos desenvolvidos no setor de Diretoria podem ser aglutinados em: serviços de administração para funcionários, serviços de administração para médicos, serviços de administração para residentes.

h) Alocação dos custos das atividades ao objeto de custo

A alocação dos custos das atividades de administração para os objetos de custo é feita através dos direcionadores de atividades. Os custos de administração para funcionários serão alocados com base no número de funcionários, os custo de administração para médicos serão alocados com base no número de médicos e os custos de administração para residentes serão alocados com base no número de residentes.

Tabela 5 – Alocação dos custos aos objetos de custos

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletos no hospital H.

Atividades	Direcionador	Valor em R\$	Valor Unitário R\$
Administrar funcionários	2727 funcionários	\$ 411,027.38	\$ 150.73
Administrar médicos	590 médicos	\$ 362.88	\$ 0.62
Administrar residentes	137 residentes	\$ 41,300.00	\$ 301.46

i) Distribuição do custo do setor para o setor de Clínica Geral

O total das atividades desenvolvidas na diretoria do hospital foi de R\$ 28.628,72. Este valor foi, então, alocado, segundo cada direcionador, ao setor da Clínica Geral.

Tabela 6 – Alocação dos custos do setor à Clinica Médica

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletados no hospital H.

Setor	Empregados	Valor Unitário R\$	Valor Direcionado R\$
Clínica Médica	15 funcionários	\$ 150.73	\$ 2,260.88
Clínica Médica	8 médicos	\$ 0.62	\$ 4.92
Clínica Médica	2 residentes	\$ 301.46	\$ 602.92
TOTAL			\$ 2,868.72

4.9 Aplicação do ABC nos setores de Apoio

4.9.1 Administração de Pessoal

a) Descrição do Setor

O setor de Administração de Pessoal é responsável pela gestão de talentos e de recursos humanos; controla as atividades dos funcionários, responsável pela contratação de novos funcionários, cursos e treinamentos, apontamento de freqüências, controle de férias e até segurança do trabalho. Ele é composto pelos seguintes subsetores: Gerência Técnica de Controle de Pessoal, Gerência Técnica de Capacitação e Desenvolvimento, Gerência Técnica de Ingresso, Cargos, Salários e Acesso, Gerência de Atendimento a saúde e Segurança do Trabalho, Gerência Técnica Centro Educação Infantil.

b) Identificação das atividades

As principais atividades desenvolvidas no setor foram identificadas através de observações, pesquisas documentais, entrevistas e questionários com os funcionários de cada área. As atividades desenvolvidas no setor de Administração de Pessoal são:

- O subsetor de Gerência Técnica de Controle de Pessoal, além da responsabilidade pelo gerenciamento do setor de Administração de Pessoal, controla as atividades dos funcionários, determinando o horário e local onde trabalharão.
- No subsetor de Gerência Técnica de Ingresso, Cargos, Salários e Acesso são realizadas as atividades de: frequência dos funcionários, fazendo o apontamento de freqüências; controle das férias, determinando o período em que o funcionário tem direito a férias e quando pode gozá-las; contratação de novos funcionários, responsável pela critérios de contratação e exames necessários para cada cargo e serviço; pagamento de salários e evolução da carreira.
- No subsetor de Gerência Técnica de Capacitação e Desenvolvimento, é feito o acompanhamento das carreiras de cada funcionário, planejando os treinamentos e cursos necessários a evolução e desenvolvimento de habilidades técnicas e acadêmicas.
- No sub-setor de Gerência de Atendimento a saúde e Segurança do Trabalho é feito o controle da segurança do funcionário no trabalho, que consiste em assegurar as condições idéias de trabalho para o funcionário, inspecionando os locais de trabalho, ferramentas e se o ambiente é seguro e propício para o seu desenvolvimento, além de elaborar exames médicos regulares aos funcionários.
- No subsetor de Gerência Técnica Centro Educação Infantil, desenvolve-se um projeto social - uma creche – gerido e voltado, em grande, parte aos filhos dos funcionários.

c) Identificação dos recursos

Através da pesquisa documental, fez-se um levantamento dos recursos necessários à execução das atividades:

Tabela 7 – Recursos financeiros da Administração de Pessoal
Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletados no hospital H.

Folha de pagamento	\$207,453.05
Material de consumo	
SND despesa	\$1,235.45
Farmácia	\$0.00
Almoxarifado central	\$2,120.84
Serviços próprios de terceiros e outros	
Serviços contratados	\$5,260.00
Serviço médico contratado	\$0.00
Exames	\$0.00
Serviços de manutenção	\$0.00
Lavanderia	\$0.00
Vigilância	\$0.00
Limpeza	\$5,869.34
Gerais	
Aluguéis	\$0.00
Energia	\$827.58
Água	\$2,088.38
Telefone	\$2,109.72
Gás	\$8.93
Seguro	\$1,939.54
Imposto	\$188.10
Total	\$229,100.93

d) Identificação dos direcionadores de recursos

Os direcionadores de recursos responsáveis pela transferência de recursos consumidos no setor para as atividades desenvolvidas são: tempo em minutos, consumo de energia (KWh), estimativa, requisições em Reais e alocação direta. Entretanto, como cada subsetor desenvolve uma atividade principal (envolvendo o maior consumo de recursos financeiros e não financeiros) que aglutina todas as outras atividades desenvolvidas, alocaram-se os recursos diretamente para cada subsetor, uma vez que os recursos consumidos por cada subsetor podem ser rastreados diretamente.

e) Alocação dos recursos às atividades

A alocação de recursos é atribuída à atividade principal de cada subsetor, que aglutina as demais atividades.

- Controlar as atividades dos funcionários

A atividade de controlar as atividades dos funcionários, que engloba as atividades desenvolvidas no subsetor, tem um custo de R\$ 71.410,09.

- Realizar a freqüência dos funcionários

A atividade de realizar a freqüência dos funcionários, que engloba as atividades desenvolvidas no subsetor, tem um custo de R\$ 15.209,27.

- Acompanhar carreira do funcionário

A atividade de acompanhar carreira do funcionário, que engloba as atividades desenvolvidas no subsetor, tem um custo de R\$ 2.0473,22.

- Controlar a segurança do funcionário no trabalho

A atividade de controlar a segurança do funcionário no trabalho, que engloba as atividades desenvolvidas no subsetor, tem um custo de R\$ 47.306,80.

- Gerir a creche

A atividade de gerir a creche, que engloba as atividades desenvolvidas no subsetor, tem um custo de R\$ 74.701,71.

f) Resumo dos custos das atividades

A tabela a seguir resume os custos das atividades da Administração de Pessoal.

Tabela 8 – Resumo das atividades

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletos no hospital H.

Atividades	Valor em R\$
Controlar as atividades dos funcionários	\$ 71,410.09
Realizar a freqüência dos funcionários	\$ 15,209.27
Acompanhar carreira do funcionário	\$ 20,473.22
Controlar a segurança do funcionário no trabalho	\$ 47,306.80
Gerir a crechê	\$ 74,701.71

g) Identificação do objeto de custos

O objeto de custo desenvolvido no setor de Administração de Pessoal pode ser aglutinado em um só serviço, gestão de pessoal, tornando-se o único objeto de custo do setor.

h) Alocação dos custos das atividades ao objeto de custo

Como o setor possui somente um objeto de custo, gestão de pessoal, alocaram-se a ele todos os custos das atividades desenvolvidas no setor. O direcionador utilizado para alocar o custo do serviço para os setores dependentes deste serviço foi o número de funcionários.

Assim, o custo unitário do serviço de gestão de pessoal é de:

Tabela 8 – Alocação dos custos aos objetos de custo

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletados no hospital H.

Atividades	Direcionador	Valor em R\$	Valor Unitário R\$
Controlar as atividades dos funcionários	2727 funcionários	\$ 71,410.09	\$ 26.19
Realizar a frequência dos funcionários	2727 funcionários	\$ 15,209.27	\$ 5.58
Acompanhar carreira do funcionário	2727 funcionários	\$ 20,473.22	\$ 7.51
Controlar a segurança do funcionário no trabalho	2727 funcionários	\$ 47,306.80	\$ 17.35
Gerir a creche	2727 funcionários	\$ 74,701.71	\$ 27.39
		TOTAL	\$ 84.01

i) Distribuição do custo do setor para o setor de Clínica Geral

O total das atividades desenvolvidas no setor de Administração de Pessoal do hospital foi alocado, segundo o direcionador, ao setor da Clínica Geral.

Tabela 9 – Alocação dos custos do setor à Clínica Médica

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletados no hospital H.

Setor	Funcionários	Valor Unitário R\$	Valor Direcionado R\$
Clínica Médica	15 funcionários	\$ 84.01	\$ 1,260.18

4.9.2 Almoxarifado

a) Descrição do setor

O setor de Almoxarifado do hospital é responsável pela aquisição de insumos em geral, sejam eles médicos ou não-médicos, e por sua distribuição e logística para cada setor do hospital. Os insumos seguem duas rotas: medicamentos ou materiais médico-hospitalares serão entregues para a farmácia, que então se encarregará de distribuí-los pelos setores requisitantes; medicamentos ou materiais médico-hospitalares, como material de escritório, o setor de Almoxarifado se encarrega de distribuí-los diretamente ao setor requisitante. É composto pelos seguintes subsetores: Gerência Técnica de Suprimento, Serviço Técnico de Compras, Serviço Técnico de Logística do Abastecimento.

b) Identificação das atividades

As principais atividades desenvolvidas no setor foram identificadas através de observações, pesquisas documentais, entrevistas e questionários com os funcionários de cada área. As atividades desenvolvidas no setor de Almoxarifado são:

- No subsetor de Gerência Técnica de Suprimento é feito o planejamento das aquisições de materiais médico-hospitalares, desde medicamentos até equipamento médico, e outros insumos gerais como material de escritório, para manutenção da infraestrutura hospitalar, além da gestão do setor de Almoxarifado.
- No subsetor de Serviço Técnico de Compras: são processadas as aquisições de insumos, em geral através de leilões que envolvem todos os fornecedores, visando ao menor preço e a melhores condições de pagamento, contratações de serviços de terceiros e fechamentos de contratos, como terceirização do serviço de limpeza.
- No subsetor de Serviço Técnico de Logística do Abastecimento, onde se desenvolve toda a atividade de abastecimento e sua logística: após a compra da mercadoria, ela é conferida segundo descrição e quantidade, registrada, lançada no sistema de controle do Almoxarifado e, depois, armazenada conforme a sua necessidade (medicamentos e remédios precisam de ambientes próprios para sua manutenção, fora do alcance sol e com temperatura controlada); entrega da mercadoria aos setores por meio de um requerimento de especificações.

c) Identificação dos recursos

Através da pesquisa documental, fez-se um levantamento dos recursos necessários à execução das atividades:

Tabela 10 – Recursos financeiros do Almoxarifado
Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletos no hospital H.

Folha de pagamento	\$90,937.12
Material de consumo	
SND despesa	\$0.00
Farmácia	\$0.00
Almoxarifado central	\$123,504.41
Serviços próprios de terceiros e outros	
Serviços contratados	\$2,370.00
Serviço médico contratado	\$0.00
Exames	\$0.00
Serviços de manutenção	\$0.00
Lavanderia	\$0.00
Vigilância	\$0.00
Limpeza	\$3,509.39
Gerais	
Aluguéis	\$6,886.58
Energia	\$1,019.31
Água	\$2,799.64
Telefone	\$2,046.90
Gás	\$0.00
Seguro	\$1,039.35
Imposto	\$1,155.54
Total	\$235,268.24

d) Identificação dos direcionadores de recursos

Os direcionadores de recursos responsáveis pela transferência de recursos consumidos no setor para as atividades desenvolvidas são: tempo em minutos, consumo de energia (KWh), estimativa, requisições em Reais e alocação direta. Entretanto, como cada subsetor desenvolve uma atividade principal (envolvendo o maior consumo de recursos financeiros e não financeiros), que aglutina todas as outras atividades desenvolvidas, alocaram-se os recursos diretamente para cada subsetor, uma vez que os recursos consumidos por cada subsetor podem ser rastreados diretamente.

e) Alocação dos recursos às atividades

A alocação de recursos é atribuída à atividade principal de cada subsetor que aglutina as demais atividades.

- Planejar as aquisições de materiais médico hospitalares

A atividade de planejar as aquisições de materiais médico hospitalares, que engloba as atividades desenvolvidas no subsetor, tem um custo de R\$ 10.632,82.

- Adquirir insumos e serviços

A atividade de adquirir insumos e serviços, que engloba as atividades desenvolvidas no subsetor, tem um custo de R\$ 36.758,57.

- Gerir o abastecimento de insumos

A atividade de gerir o abastecimento de insumos, que engloba as atividades desenvolvidas no subsetor, tem um custo de R\$187.877,39.

f) Resumo dos custos das atividades

Tabela 11 – Resumo das atividades

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletos no hospital H.

Atividades	Valor em R\$
Planejar as aquisições de materiais médico hospitalares	\$ 10,632.82
Adquirir insumos e serviços	\$ 36,758.57
Gerir o abastecimento de insumos	\$ 187,877.39

g) Identificação do objeto de custos

O objeto de custo desenvolvido no setor de Almoxarifado pode ser aglutinado em um só serviço, tornando-se o único objeto de custo do setor, serviço de almoxarifado que engloba todas as etapas e atividades desenvolvidas no Almoxarifado.

h) Alocação dos custos das atividades ao objeto de custo

Como o setor possui somente um objeto de custo, serviço de almoxarifado, alocaram-se todos os custos das atividades desenvolvidas no setor. O direcionador utilizado para alocar o custo do serviço para os setores dependentes deste serviço foi o índice do almoxarifado:

$$\text{Índice do Almoxarifado} = \text{Quantidade de itens} \times \text{Quantidades de requisições}$$

$$\text{Quantidade de itens} = \text{quantidade de itens apresentados em cada requisição.}$$

$$\text{Quantidade de requisições} = \text{quantidade de requisições no período de um mês.}$$

Por meio do índice, chega-se a conhecimento mais real da verdadeira demanda do Almoxarifado de cada setor requisitante.

Deste modo, o custo unitário do serviço de almoxarifado é de:

Tabela 12 – Alocação dos custos aos objetos de custos

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletados no hospital H.

Atividades	Índice do Almoxarifado	Valor em R\$	Valor Unitário R\$
Planejar as aquisições de materiais médico hospitalares	13059	\$ 10,632.82	\$ 0.81
Adquirir insumos e serviços	13059	\$ 36,758.57	\$ 2.81
Gerir o abastecimento de insumos	13059	\$ 187,877.39	\$ 14.39
		TOTAL	\$ 18.02

i) Distribuição do custo do setor para o setor de Clínica Geral

O total das atividades desenvolvidas no setor de Almoxarifado do hospital foi alocado, segundo o direcionador, ao setor da Clínica Geral.

Tabela 13 – Alocação dos custos do setor à Clínica Médica

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletados no hospital H.

Setor	Índice do Almoxarifado	Valor Unitário R\$	Valor Direcionado R\$
Clínica Médica	96	\$ 18.02	\$ 1,729.52

4.9.3 Apoio Operacional

a) Descrição do Setor

O setor de Apoio Operacional é responsável pela garantia de funcionamento da estrutura física e corporativa do hospital. Ele é composto pelos seguintes subsetores: Departamento Técnico de Administração e Infra-Estrutura, Seção de Apoio Operacional, Seção de Zeladoria, Seção de Segurança, Gerência Apoio Administração, Seção de Protocolo, Distribuição e Arquivo, Assistência Técnica em Informática, Assistência Técnica Organização e Métodos, Seção de Gráfica e Gerência Técnica de Engenharia e Manutenção.

b) Identificação das atividades

As principais atividades desenvolvidas no setor foram identificadas através de observações, pesquisas documentais, entrevistas e questionários com os funcionários de cada área. As atividades desenvolvidas no setor são:

- Nos subsetores de Departamento Técnico de Administração e Infra-Estrutura, Seção de Apoio Operacional, Seção de Zeladoria, Seção de Segurança, Gerência Apoio Administração, Seção de Protocolo, Distribuição e Arquivo, são responsáveis pela manutenção do funcionamento da estrutura hospitalar além da administração e gestão dos funcionários, manutenção predial e de equipamentos, gestão da limpeza, higiene, hotelaria, controle de correspondência interna e

externa, suporte técnico operacional, ou seja, é responsável pela gestão de pessoal e de infraestrutura.

- No subsetor de Assistência Técnica em Informática, são desenvolvidos todos os serviços de informática do hospital, gerenciando o desenvolvimento de softwares utilizados no hospital, responsável desde o auxílio no processo de compra dos equipamentos de informática e sua manutenção até desenvolvimento de softwares utilizados internamente pelo hospital. Presta suporte técnico aos usuários dos sistemas de informática, exaure dúvidas e auxilia a execução de tarefas.
- Nos subsetores de Assistência Técnica Organização e Métodos, Seção de Gráfica, são responsáveis pelos impressos gráficos; gerenciam o desenvolvimento de layout e impressão dos materiais.
- No subsetor de Gerência Técnica de Engenharia e Manutenção, realiza-se a manutenção preventiva e corretiva da parte hidráulica, elétrica, de marcenaria e de equipamentos. Responsável pela atividade de reparar os equipamentos e infraestrutura do hospital: reparos elétricos, hidráulicos, de marcenaria, pintura ou de maquinário.

c) Identificação dos recursos

Através da pesquisa documental, fez-se um levantamento dos recursos necessários à execução das atividades:

Tabela 14 – Recursos financeiros do Apoio Operacional
Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletados no hospital H.

Folha de pagamento	\$452,601.78
Material de consumo	
Farmácia	\$417.19
Almoxarifado central	\$24,879.34
Serviços próprios de terceiros e outros	
Serviços contratados	\$176,143.41
Exames	\$23,863.77
Serviços de manutenção	\$0.00
Lavanderia	\$0.00
Vigilância	\$0.00
Limpeza	\$15,568.19
Gerais	
Aluguéis	\$16,020.82
Energia	\$8,868.20
Água	\$30,191.46
Telefone	\$6,939.57
Gás	\$77,840.78
Seguro	\$4,091.10
Imposto	\$3,277.31
Total	\$840,702.92

d) Identificação dos direcionadores de recursos

Os direcionadores de recursos responsáveis pela transferência de recursos consumidos no setor para as atividades desenvolvidas são: tempo em minutos, consumo de energia (KWh), estimativa, requisições em Reais e alocação direta. Entretanto, como cada subsetor desenvolve uma atividade principal (envolvendo o maior consumo de recursos financeiros e não financeiros) que aglutina todas as outras atividades desenvolvidas,

alocaram-se os recursos diretamente para cada subsetor, uma vez que os recursos consumidos por cada subsetor podem ser rastreados diretamente.

e) Alocação dos recursos às atividades

A alocação de recursos é atribuída à atividade principal de cada subsetor que aglutina as demais atividades.

- Gerir os funcionários e infra-estrutura

A atividade de gerir os funcionários e infra-estrutura do hospital, que engloba as atividades desenvolvidas nos subsetores, tem um custo de R\$ 28.7217,00

- Reparar os equipamentos e infra-estrutura

A atividade de reparar os equipamentos e infra-estrutura do hospital, que engloba as atividades desenvolvidas nos subsetor, tem um custo de R\$ 432256,32.

- Prestar serviços gráficos

A atividade de prestar serviços gráficos do hospital, que engloba as atividades desenvolvidas nos subsetor, tem um custo de R\$ 34286,46.

- Prestar serviços de informática

A atividade de prestar serviços de informática no hospital, que engloba as atividades desenvolvidas no subsetor, tem um custo de R\$ 86943,14.

f) Resumo dos custos das atividades

A tabela a seguir resume os custos das atividades

Tabela 15 – Resumo das atividades

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletados no hospital H.

Atividades	Valor em R\$
Gerir funcionários e infra-estrutura	\$ 287,217,00
Reparar os equipamentos e infra-estrutura	\$ 432,256,32
Prestar serviços gráficos	\$ 34,286,46
Prestar serviços de informática	\$ 86,943,14

g) Identificação do objeto de custos

Os serviços prestados no setor são podem ser aglutinados em:

- Gerir os funcionários e infra-estrutura
- Realizar reparos
- Serviços gráficos
- Serviços de informática

Estes são os objetos de custo do setor.

h) Alocação dos custos das atividades ao objeto de custo

A alocação dos custos das atividades para os objetos de custo é realizada através dos direcionadores de atividades; sendo assim, para a atividade de:

- Gerir os funcionários e infra-estrutura, o direcionador utilizado é o número de funcionários
- Realizar reparos, o direcionador utilizado é o número de requisições
- Prestar serviços gráficos, o direcionador utilizado é o número de requisições gráficas
- Serviços de informática, o direcionador utilizado é o número de computadores

Tabela 16 – Alocação dos custos aos objetos de custos

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletados no hospital H.

Atividades	Direcionadores	Valor em R\$	Valor Unitário R\$
Gerir funcionários e infra-estrutura	2727 funcionários	\$ 287,217.00	\$ 105.32
Reparar os equipamentos e infra-estrutura	6855 requisições	\$ 432,256.32	\$ 63.06
Prestar serviços gráficos	2003 requisições gráficas	\$ 34,286.46	\$ 17.12
Prestar serviços de informática	460 computadores	\$ 86,943.14	\$ 189.01

i) Distribuição do custo do setor para o setor de Clínica Geral

O total das atividades desenvolvidas no setor de Apoio Operacional do hospital foi alocado, segundo cada direcionador, ao setor da Clínica Geral.

Tabela 17 – Alocação dos custos do setor à Clínica Médica

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletados no hospital H.

Setor	Direcionadores	Valor Unitário R\$	Valor Direcionado R\$
Gerir funcionários e infra-estrutura	15 funcionários	\$ 105.32	\$ 1,579.85
Reparar os equipamentos e infra-estrutura	8 requisições	\$ 63.06	\$ 504.46
Prestar serviços gráficos	34 requisições gráficas	\$ 17.12	\$ 582.00
Prestar serviços de informática	4 computadores	\$ 189.01	\$ 756.03
		TOTAL	\$ 3,422.33

4.9.4 Atendimento e recepção

a) Descrição do Setor

O setor de Atendimento e recepção é responsável por todo o processo de atendimento e informação ao paciente. Ele é composto pelos seguintes subsetores: Gerência Técnica de Atendimento, Seção de Admissão e Alta, Seção de Guichês de Atendimento e Seção de Secretaria de Apoio.

b) Identificação das atividades

As principais atividades desenvolvidas no setor foram identificadas através de observações, pesquisas documentais, entrevistas e questionários com os funcionários de cada área. As atividades desenvolvidas no setor são:

- O subsetor de Gerência Técnica de Atendimento, responsável pela gerência e coordenação do setor, assim como das operações do setor para modelos de

atendimento.

- No subsetor de Seção de Admissão e Alta, responsável pelo fornecimento de informações sobre internação, altas hospitalares, avisos de nascimentos, convocação de familiares e entrega de crachás de visitante.
- Nos subsetores de Seção de Guichês de Atendimento, Seção de Secretaria de Apoio, são realizados: o atendimento, orientação dos pacientes, ligações (recebimentos e realizações), organização da sala de espera, organização de filas, entrega de senhas, marcação de retorno, orientação do paciente para exames específicos.

c) Identificação dos recursos

Através da pesquisa documental, fez-se um levantamento dos recursos necessários à execução das atividades:

Tabela 18 – Recursos financeiros do Atendimento e Recepção
Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletados no hospital H.

Folha de pagamento	\$164,531.32
Material de consumo	
SND despesa	\$0.00
Farmácia	\$0.00
Almoxarifado central	\$0.00
Serviços próprios de terceiros e outros	
Serviços contratados	\$3,047.20
Serviço médico contratado	\$0.00
Exames	\$0.00
Serviços de manutenção	\$0.00
Lavanderia	\$0.00
Vigilância	\$0.00
Limpeza	\$1,731.90
Gerais	
Aluguéis	\$0.00
Energia	\$470.26
Água	\$471.41
Telefone	\$753.95
Gás	\$0.00
Seguro	\$348.85
Imposto	\$143.56
Total	\$171,498.45

d) Identificação dos direcionadores de recursos

Os direcionadores de recursos responsáveis pela transferência de recursos consumidos no setor para as atividades desenvolvidas são: tempo em minutos, consumo de energia (KWh), estimativa, requisições em Reais e alocação direta. Entretanto, como cada subsetor desenvolve uma atividade principal (envolvendo o maior consumo de recursos financeiros e não financeiros) que aglutina todas as outras atividades desenvolvidas, alocaram-se os recursos diretamente para cada subsetor, uma vez que os recursos consumidos por cada subsetor podem ser rastreados diretamente.

e) Alocação dos recursos às atividades

A alocação de recursos é atribuída à atividade principal de cada subsetor que aglutina as demais atividades.

- Gerir e coordenar o setor de Atendimento e Recepção

A atividade de gerir e coordenar o setor de Atendimento e Recepção do hospital, que engloba as atividades desenvolvidas nos subsetores, tem um custo de R\$ 33.822,21.

- Informar pacientes

A atividade de informar pacientes do hospital, que engloba as atividades desenvolvidas nos subsetores, tem um custo de R\$ 55.864,45.

- Atender pacientes

A atividade de atender pacientes do hospital, que engloba as atividades desenvolvidas nos subsetores, tem um custo de R\$ 81.811,79.

f) Resumo dos custos das atividades

A tabela a seguir resume os custos das atividades da Administração de Pessoal.

Tabela 19 – Resumo das atividades

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletados no hospital H.

Atividades	Valor em R\$
Gerir e coordenar o setor de Atendimento e Recepção	\$ 33,822.21
Informar pacientes	\$ 55,864.45
Atender pacientes	\$ 81,811.79

g) Identificação do objeto de custos

Os serviços prestados no setor podem ser aglutinados em dois grupos de atividades: gerir o setor e atender os pacientes, que engloba atender e informar os pacientes. Assim obtêm-se os objetos de custo do setor.

h) Alocação dos custos das atividades ao objeto de custo

A alocação dos custos das atividades para os objetos de custo é realizada através dos direcionadores de atividades; então para a atividade de:

- Gerir o setor, o direcionador utilizado é o número de atendentes
- Atender o paciente, o direcionador utilizado é o número de guichês (cada guichê atende exclusivamente um setor)

Tabela 20 – Alocação dos custos aos objetos de custos

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletados no hospital H.

Atividades	Direcionadores	Valor em R\$	Valor Unitário R\$
Gerir e coordenar o setor de Atendimento e Recepção	49 atendentes	\$ 33,822.21	\$ 690.25
Atender pacientes	11 guichês	\$ 137,676.24	\$ 12,516.02

i) Distribuição do custo do setor para o setor de Clínica Geral

O total das atividades desenvolvidas no setor de Atendimento e Recepção do hospital foi alocado, segundo o direcionador, ao setor da Clínica Geral.

Tabela 21 – Alocação dos custos do setor à Clínica Médica

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletados no hospital H.

Setor	Direcionadores	Valor Unitário R\$	Valor Direcionado R\$
Gerir e coordenar o setor de Atendimento e Recepção	4 atendentes	\$ 690.25	\$ 2,761.00
Atender pacientes	1 guichê	\$ 12,516.02	\$ 12,516.02
		TOTAL	\$ 15,277.02

4.9.5 Supervisão Médica

a) Descrição do Setor

O setor de Supervisão Médica é responsável por supervisionar a parte médica, além de organizar e controlar as informações sobre os pacientes. Ele é composto pelos seguintes subsetores: Departamento Técnico de Atenção, Saúde e Assistência, Gerência Técnica Prática Assistencial e Serviço Técnico de Arquivo Médico.

b) Identificação das atividades

As principais atividades desenvolvidas no setor foram identificadas através de observações, pesquisas documentais, entrevistas e questionários com os funcionários de cada área. As atividades desenvolvidas no setor são:

- Nos subsetores de Departamento Técnico de Atenção, Saúde e Assistência, Gerência Técnica Prática Assistencial, responsáveis pelo quórum médico. Supervisiona a parte médica, métodos, conduta e procedimentos médicos.
- No subsetor de Serviço Técnico de Arquivo Médico, responsável pela organização das informações registradas sobre todos os atendimentos no hospital. Emissão de laudos médicos para: transporte coletivo, previdenciários, aposentadoria, readaptação funcional, securitários, processos judiciais e trabalhistas.

c) Identificação dos recursos

Através da pesquisa documental, fez-se um levantamento dos recursos necessários a execução das atividades:

Tabela 22 – Recursos financeiros da Supervisão Médica

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletos no hospital H.

Folha de pagamento	\$90,811.35
Material de consumo	
SND despesa	\$0.00
Farmácia	\$0.00
Almoxarifado central	\$1,423.66
Serviços próprios de terceiros e outros	
Serviços contratados	\$1,583.34
Serviço médico contratado	\$0.00
Exames	\$0.00
Serviços de manutenção	\$0.00
Lavanderia	\$0.00
Vigilância	\$0.00
Limpeza	\$3,719.40
Gerais	
Aluguéis	\$1,267.97
Energia	\$173.67
Água	\$633.85
Telefone	\$1,653.00
Gás	\$0.00
Seguro	\$811.00
Imposto	\$467.51
Total	\$102,544.75

d) Identificação dos direcionadores de recursos

Os direcionadores de recursos responsáveis pela transferência de recursos consumidos no setor para as atividades desenvolvidas são: tempo em minutos, consumo de energia (KWh), estimativa, requisições em Reais e alocação direta. Entretanto, como cada subsetor desenvolve uma atividade principal (envolvendo o maior consumo de recursos financeiros e não financeiros) que aglutina todas as outras atividades desenvolvidas, alocaram-se os recursos diretamente para cada subsetor, uma vez que os recursos consumidos por cada subsetor podem ser rastreados diretamente.

e) Alocação dos recursos às atividades

A alocação de recursos é atribuída à atividade principal de cada subsetor que aglutina as demais atividades.

- Gerir o corpo médico

A atividade de gerir o corpo médico do hospital, que engloba as atividades desenvolvidas nos subsetores, tem um custo de R\$ 40.352,57.

- Organizar informações registradas sobre atendimentos

A atividade de organizar informações registradas sobre atendimentos do hospital, que engloba as atividades desenvolvidas nos subsetores, tem um custo de R\$ 62.192,18.

f) Resumo dos custos das atividades

A tabela a seguir resume os custos das atividades da Administração de Pessoal.

Tabela 23 – Resumo das atividades

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletos no hospital H.

Atividades	Valor em R\$
Gerir o corpo médico	\$ 40,352.57
Organizar informações registradas sobre atendimentos	\$ 62,192.18

g) Identificação do objeto de custos

Os serviços prestados no setor podem ser aglutinados em:

- Gerir o corpo médico
- Organizar informações sobre atendimento

Estes são os objetos de custo do setor.

h) Alocação dos custos das atividades ao objeto de custo

A alocação dos custos das atividades para os objetos de custo é realizada através dos direcionadores de atividades; assim, para a atividade de:

- Gerir o corpo médico, o direcionador utilizado é o número de médicos
- Organizar informações sobre atendimento, o direcionador utilizado é o número de prontuários

Tabela 24 – Alocação dos custos aos objetos de custos

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletos no hospital H.

Atividades	Direcionadores	Valor em R\$	Valor Unitário R\$
Gerir o corpo médico	590 médicos	\$ 40,352.57	\$ 68.39
Organizar informações registradas sobre atendimentos	41864 prontuários	\$ 62,192.18	\$ 1.49

i) Distribuição do custo do setor para o setor de Clínica Geral

O total das atividades desenvolvidas no setor de Supervisão Médica do hospital foi alocado, segundo o direcionador, ao setor da Clínica Geral.

Tabela 25 – Alocação dos custos do setor à Clínica Médica

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletos no hospital H.

Setor	Direcionadores	Valor Unitário R\$	Valor Direcionado R\$
Gerir o corpo médico	8 médicos	\$ 68.39	\$ 547.15
Organizar informações registradas sobre atendimentos	2698 prontuários	\$ 1.49	\$ 4,008.09
		TOTAL	\$ 4,555.24

4.10 Aplicação do ABC no setor produtivo

4.10.1 Clinica Médica

a) Descrição do setor

A Clínica Médica é responsável pela realização de consultas ambulatórias, nas quais os pacientes são atendidos por médicos gerais. Na consulta, envolvem-se os processos de anamnese, exame físico, impressão diagnóstica, diagnóstico final e conduta terapêutica. É composto pelo setor de Seção Técnica Clínica Geral.

b) Identificação das atividades

As atividades do setor podem ser consolidadas em somente uma que resume e engloba todas as de mais, que é a de realizar consulta ambulatorial.

c) Identificação dos Recursos

Através da pesquisa documental, fez-se um levantamento dos recursos necessários à execução das atividades:

Tabela 26 – Recursos financeiros da Clínica Médica
Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletos no hospital H.

Folha de pagamento	\$42,028.51
Material de consumo	
Almoxarifado central	\$201.37
Serviços próprios de terceiros e outros	
Limpeza	\$2,664.56
Gerais	
Energia	\$354.08
Água	\$841.81
Telefone	\$80.55
Gás	\$8.93
Seguro	\$268.36
Imposto	\$220.88
Serviços Recebidos de Outros Setores	
Diretoria	\$ 2,868.72
Administração de Pessoal	\$ 1,260.18
Almoxarifado	\$ 1,729.52
Apoio Operacional	\$ 3,422.33
Atendimento e Recepção	\$ 15,277.02
Supervisão Médica	\$ 4,555.24
Total	\$ 75,782.06

d) Identificação dos direcionadores de recursos

Aglutinando-se todas as atividades em uma só, que resuma e englobe todas as outras, o setor apresenta uma só atividade: consulta ambulatorial. O direcionador de recursos é o número de pacientes atendidos.

e) Alocação dos recursos às atividades

- Prestar consulta ambulatorial

A atividade prestar consulta ambulatorial, que engloba as atividades desenvolvidas no subsetor, tem um custo de R\$ 75.782,06.

f) Resumo dos custos das atividades

A tabela a seguir resume os custos das atividades da Clínica Médica.

Tabela 27 – Resumo das atividades

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletados no hospital H.

Atividades	Valor em R\$
Consulta ambulatorial	\$ 75,782.06

g) Identificação do objeto de custos

Os objetos de custos desenvolvidos no setor de Clínica Médica são aglutinados em: prestar consulta ambulatorial.

h) Alocação dos custos das atividades ao objeto de custo

Os custos da atividade realizada no setor Clínica Médica foram direcionados utilizando o direcionador número de atendimentos.

Tabela 28 – Alocação dos custos aos objetos de custos
 Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nos dados coletados no hospital H.

Procedimento	Número de atendimento de Pacientes	Valor em R\$	Valor Unitário R\$
Consulta ambulatorial	2698	\$75,782.06	\$28.09

4.11 Análise do resultado

Comparativo do valor pago pelo SUS (dado proveniente do Ministério da Saúde, em 25 de Setembro de 2007), custo pelo método de custeio ABC e custo pelo método de custeio por absorção de uma consulta ambulatorial hospitalar.

Tabela 29 – Tabela comparativa de custos

	Preço pago pelo SUS	Custo pelo método ABC	Custo pelo método de absorção
Consulta ambulatorial	R\$ 10,00	R\$ 28,09	R\$ 64,92

Segundo o jornal O Estado de São Paulo (“Apesar de reajuste do SUS, médicos ameaçam parar”, 26 de setembro de 2007), existe um pleito junto ao ministério da Saúde, em busca de um aumento para que o SUS pague R\$ 35,00 por consulta ambulatorial. Um valor que vai ao encontro ao custo obtido pelo método de custeio ABC. Ao mesmo tempo, evidencia-se a distorção pelo método de custeio por absorção, a partir do qual se encontra um valor muito acima ao pago pelo SUS e ao do método de custeio ABC, o que demonstra uma imprecisão na alocação de custos. Vale ressaltar, que se o custo obtido fosse menor ou igual ao pago pelo SUS, seria vantajoso para o hospital afiliar-se ao SUS, se fosse possível.

Embora o método de custeio por absorção seja válido e prático para o Balanço Demonstrativo de Resultado do Exercício, o qual a Receita Federal exige para cálculo de cobranças de impostos, não é tão eficaz ferramenta de gestão para tomada de decisões, pois em muitos casos induz a distorções e a imprecisões de resultados.



Fig 6 – Gráfico dos recursos consumidos por setor

Fonte: Elaborado pelo autor

Analizando-se detalhadamente o rateio fornecido pelo método de custeio ABC, verifica-se, em percentuais, o consumo dos custos das atividades, bem como a composição em termos percentuais, dos recursos alocados às atividades. Percebendo-se que os grandes setores consumidores são a Clínica Médica e Atendimento e Recepção, totalizando 81,74% dos custos.

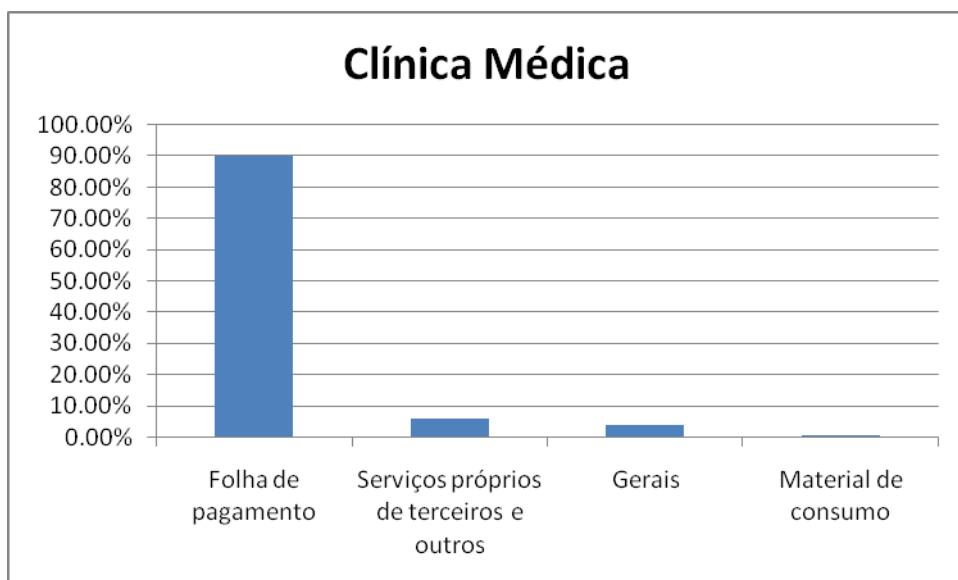


Fig 7 – Gráfico detalhado dos recursos consumidos na Clínica Médica

Fonte: Elaborado pelo autor

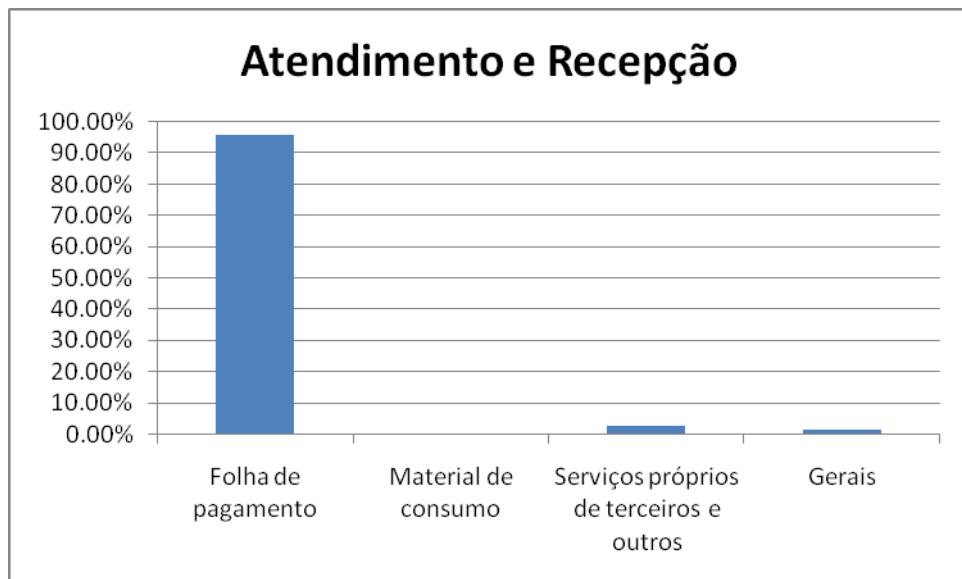


Fig 8 – Gráfico detalhado dos recursos consumidos no Atendimento e Recepção

Fonte: Elaborado pelo autor

Analisando o consumo de recursos dos setores Clínica Médica e Atendimento e Recepção, fica evidente que o custo da consulta ambulatorial depende diretamente do desempenho da mão-de-obra, número de funcionários e remuneração dos funcionários.

Uma das análises mais importantes que se pode desenvolver, empregando o modelo de custeio ABC, é a análise de Pareto. Possibilitando o levantamento das principais atividades que definem o consumo de recursos utilizados ao longo de uma consulta ambulatorial.

Tabela 30 – Resumo das atividades envolvidas na consulta ambulatorial

Atividade	Consumo de recursos
Consulta médica	61.58%
Atender pacientes	16.52%
Organizar informações registradas sobre atendimentos	5.29%
Gerir e coordenar o setor de Atendimento e Recepção	3.64%
Administrador funcionários	2.98%
Gerir funcionários e infra-estrutura	2.08%
Gerir o abastecimento de insumos	1.82%
Prestar serviços de informática	1.00%
Administrador residentes	0.80%
Prestar serviços gráficos	0.77%
Gerir o corpo médico	0.72%
Reparar os equipamentos e infra-estrutura	0.67%
Gerir a creché	0.54%
Controlar as atividades dos funcionários	0.52%
Adquirir insumos e serviços	0.36%
Controlar a segurança do funcionário no trabalho	0.34%
Acompanhar carreira do funcionário	0.15%
Realizar a freqüência dos funcionários	0.11%
Planejar as aquisições de materiais médico hospitalares	0.10%
Administrador médicos	0.01%

Observando a tabela, as atividades, consulta médica (anamnese, exame físico, diagnóstico, conduta terapêutica e prognóstico) e atendimento ao paciente, são responsáveis pelo consumo de 78,10% dos recursos. O sistema de custeio ainda permite uma análise comparativa entre as atividades e seus consumos de recursos.

Para complementar a análise de custos, pode-se ainda recorrer a outras ferramentas:

- Diagrama de fluxo de dados: facilita a visualização do processo em termos comportamentais dentro da organização, além de interações com outros processos.
- Análise de valor: método que visa identificar as expectativas do cliente e relacionar a forma como as atividades desenvolvidas, ao longo de um processo, contribuem para a sua satisfação.

- Análise funcional: de forma a se atingir os objetivos da organização hospitalar, cada atividade desenvolvida deve ter sua função bem definida.

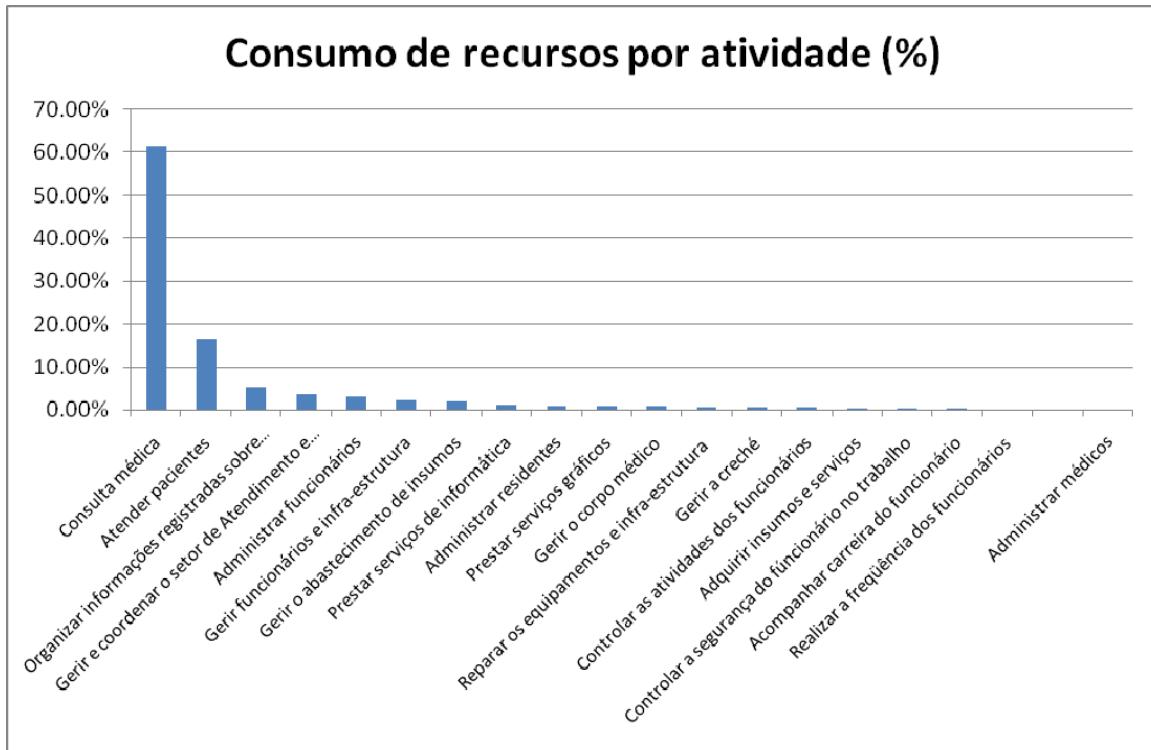


Fig 9 – Gráfico resumido dos consumos de recursos pelas atividades envolvidas na consulta ambulatorial

Fonte: Elaborado pelo autor

Após rastrear o consumo dos recursos pelas atividades, uma das grandes vantagens do sistema de custeio ABC, é a identificação das atividades que agregam valor.

Uma atividade que agrupa valor é definida, segundo Turney apud Pamplona (1997), como essencial ao funcionamento da organização. Uma atividade não agrupa valor quando é executada devido a ineficiências e desinformações por parte do prestador de serviços.

Segundo Brimson apud Ching (2001) “ atividades que não agregam valor resultam em menos lucro da empresa às custas de tempo, dinheiro e recursos, agregando custos desnecessários ao produto. São atividades que podem ser eliminadas sem deterioração do desempenho da empresa – custo, função, qualidade e valor percebido.”

Para isso, precisa-se de capacitação e treinamento por parte dos funcionários envolvidos diretamente nas atividades, para identificar quais são as que agregam ou não valor.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A aplicação prática do sistema de custeio ABC proporcionou uma nova ferramenta de apuração de custos para processos e serviços, corroborando o objetivo do trabalho.

A pesquisa desta monografia teve como destaque o levantamento de dados, através de visitas, entrevistas com funcionários hospitalares, questionários, análise documental, levantamento bibliográfico, que possibilitaram o desenvolvimento do modelo, identificando as atividades principais de cada setor (baseando-se no método de Pareto de 80/20, das quais, 20% das atividades consomem 80% dos custos do setor, ou seja, focando-se somente nas atividades principais de cada setor).

Após concluirmos o custo da consulta ambulatorial segundo o método de custeio ABC, que resultou num custo inferior ao aferido pelo hospital, verificou-se a ineficácia do controle interno sobre os procedimentos realizados e seus custos. O custo obtido se refere ao serviço consumido pelo paciente, e não ao paciente.

A aplicação do sistema de custeio ABC gera informações mais precisas e confiáveis na gestão e tomada de decisões, do tipo, padronização, customização ou terceirização das atividades. Além de, possibilitar o aumento da eficiência operacional e financeira, sob o conceito de atividades que agregam valor ou não.

A identificação das atividades, envolvidas no processo de uma consulta ambulatorial, ajudam na compreensão de como, onde e por que os custos ocorrem. Entretanto, demanda um controle interno mais rigoroso. Obtém-se o custo das atividades que compõem o serviço que o paciente, de fato, consumiu.

Através da aplicação de um projeto piloto, conseguiu-se antecipar as vantagens e dificuldades necessárias a implantação do modelo de custeio ABC, tanto para o gestor do projeto como o da organização.

O sistema de custeio ABC requer que as informações fornecidas pelo funcionário sejam o mais preciso possível, assim como, do seu envolvimento ao longo do projeto de coleta. As informações constituem a base do sistema de custeio ABC, reduzindo a subjetividade e arbitrariedade na alocação dos custos.

Ainda que, na sua concepção o sistema de custeio ABC apresente um alto custo de implementação, com relação a softwares específicos e sofisticados que ajudam e

otimizam na implantação do modelo, entretanto, o modelo desenvolvido e aplicado, neste trabalho, se baseou apenas em ferramentas básicas do Word e Excel.

Com algumas modificações e adaptações, é possível estender este modelo para qualquer tipo de organização hospitalar, fornecendo, assim, subsídios aos gestores hospitalares para facilitação em tomada de decisões.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BAKER, Judith J. Activity-Based Costing and Activity-Based Management for health care. Maryland: Aspen Publishers, 1998. 384p

BEUREN, Ilse Maria, OLIVEIRA, Hilmar Voigt de. Mensuração das atividades empresariais: custeio baseado em atividades x método da unidade de esforço de produção. **Revista Conselho Regional do Rio Grande do Sul**. Porto Alegre, CRCRS, v. 25, n. 84, p. 31-39, jan./mar. 1996

BOTELHO, Ernani Mendes. **Custeio baseado em atividades – ABC: uma aplicação em um organização hospitalar universitária**. São Paulo, 2006. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo.

BORBA, Valdir Ribeiro. **Administração hospitalar**: princípios básicos. São Paulo: CEDAS, 1991.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividade**: uma abordagem de custeio baseado em atividades: tradução Antônio T.G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996. 228p.

CANBY IV, James B. Applying activity-based costing to healthcare settings. **Healthcare Financial Management**, v.49, n.2, p. 50-4, Feb. 1995

CATELLI, Armando, GUERREIRO, Reinaldo. Mensuração do resultado segundo a ótica da gestão econômica (GECON). **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo**. São Paulo, 1994.

CHERUBIN, Niversindo Antônio; SANTOS, Naírio Augusto dos. **Administração hospitalar**: fundamentos. São Paulo: CEDAS, 1997.

CHINEN, Cecília Akemi Kobata. **Contribuição a gestão financeira hospitalar do Brasil.** São Paulo, 1987. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CHING, Hong Yuh . **Manual de Custos de Instituições de Saúde. Sistemas Tradicionais de Custos e Sistema de Custo Baseado em Atividades (ABC).** 1^a ed. São Paulo : Atlas, 2001

COGAN, Samuel. **Activity-Based Costing (ABC):** a poderosa estratégia empresarial. Rio de Janeiro: Pioneira, 1994.

COGAN, Samuel. **Modelos de ABC/ABM:** inclui modelos resolvidos e metodologia original de reconciliação de dados para o ABC/ABM. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997. 176p.

DUTRA, René Gomes. **Custos:** uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 1989.

GERSDORFF, Ralph C. J. Contabilidade Hospitalar e Custos no Brasil. **Revista Brasileira de Contabilidade.** Rio de Janeiro: CFC, n.30, jul/set 1979.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 2002

GOULART, Rosângela Leonor. **Custo Baseado em Atividades (ABC) aplicado em um serviço de radiologia em unidade hospitalar.** Florianópolis, 2000. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina.

HORNGREEN, Charles T. **Contabilidade de Custos – um enfoque administrativo.** São

Paulo: Atlas 1989

JOHNSON, H. Thomas, KAPLAN , Robert S. **A relevância da contabilidade de custos.**

Rio de Janeiro: Campus, 1996

KAPLAN, Robert S, COOPER, Robin. **Cost & effect:** using integrates cost systems to driveprofitability and performance. Boston: Harvard Business Scholl Press, 1997. 310p

KAPLAN, Robert S. & JOHNSON, H. Thomas. **Contabilidade gerencial.** 5. Ed Rio de Janeiro; Campus, 1993

KHOURY, Carlos Yorghi, ANCELEVICZ, Jacob. A Utilização do Sistema de Custos ABC no Brasil. **Revista de Administração de Empresas.** São Paulo, v. 39 n. 1 p.55-63 jan./mar. 1999.

LEONE, George S. G. **Curso de Contabilidade de Custos.** São Paulo: Atlas, 1997.

LIMA, Carlos Rogério Montenegro de. **Activity-Based Costing para hospitais.** São Paulo, 1997. Dissertação (Mestrado em Administração Contábil e Financeira) – Escola de Administração de Empresa da Fundação Getúlio Vargas.

MALMI, Teemu. *Activity-based costing diffusion across organizations: exploratory empirical analysis of finnish firms.* **Accounting, Organizations and Society.** V.24, n.8, p. 649-672, Nov. 1999.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos:** inclui o ABC. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

NAKAGAWA, Masayuki. ABC Custo Baseado em Atividade. São Paulo: Atlas, 1994.

PAMPLONA, Edson de Oliveira. **Contribuição para a análise crítica do sistema de custos ABC através da avaliação de direcionadores de custos**. Tese de doutorado. Fundação Getúlio Vargas – FGV. Escola de Administração de Empresas de São Paulo – EAESP. São Paulo, 1997

PEREIRA, Ana Cristina. **A aplicabilidade do método de custeio baseado em atividades ABC (Activity Based Costing) em Hospitais**. São Paulo, 2003. Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo.

PLAYER, Steve. AL AL. **ABM**: lições do campo de batalha. São Paulo Makron Books, 1997.

PLAYER, Steve. *Activity-based analyses laed to better decision making*. **Healthcare Financial Management**. Westchester, v. 52, n. 8, p. 66-70, aug. 1998.

PORTER, Michael F. **Vantagem Competitiva**: criando e sustentando um desempenho superior. Rio de Janeiro: Campus, 1991.

RAMSEY, Ralph H. *Activity-based costing for hospitals*. **Journal of Healthcare Management**. Chicago, v.39, n,3, p. 385-396, 1994

RIBEIRO Jr, WA. **Textos**. <<http://www.warj.med.br/consulta.asp>>, consultado em 20/08/2008.

ROSS, Thomas K. *Analysing Health Care Operations Using ABC*. **Journal of Health Care Finance**. New York, v. 30, n.3, p. 1-20, 2004.

SCHIFF, J. B. *Cost management group. How to succeed at activity-based cost management*. **Management Accounting**. Montvale, NJ, v. 73, n. 9, p. 64-66, mar./1992.

SELLTIZ, Claire. et al. **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. São Paulo: Herder, 1967.

SERRA NEGRA, Carlos Albert; SERRA NEGRA, Elizabete Marinho. Custo hospitalar: Uma Reflexão sobre Implantação e Necessidades. **Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte: UFMG, v. 12, n.1, abril de 2001.

SILVA, Elizabete Ribeiro S. **O uso do ABC no gerenciamento de custos: pesquisa-ação em uma agência bancária**. Florianópolis, 2000. 167f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Centro Tecnológico, UFSC, 2000

SOUZA, Antonio Carlos. **Proposta de um sistema de custos para uma instituição de ensino superior: o caso da UNOESC do Campus de Videira**. Florianópolis, 2000. Universidade Federal de Santa Catarina.

WELKER, Mike. *The Consumer Association. Financial Management*. London, vol. 65, n. 10, p. 34-36, jul/aug. 2002

WERNKE, Rodney. **Gestão de Custos: uma abordagem prática**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. Ed. São Paulo: Bookman, 2001.

APÉNDICE

Título: "Modelo de Custo Baseado em Atividades – ABC – aplicado em um hospital"

Organização: _____

Unidade de análise: Setor ambulatorial, Clínica Médica.

Nome: _____

Setores Administrativos

Quais as principais atividades desenvolvidas no setor?

Quem são os responsáveis pelas atividades?

Quanto tempo demora a execução das atividades?

Qual o fluxo da execução das atividades?

Quais os principais recursos consumidos na execução das atividades?

Título: "Modelo de Custo Baseado em Atividades – ABC – aplicado em um hospital"

Organização: _____

Unidade de análise: Setor ambulatorial, Clínica Médica.

Nome: _____

Setores de Apoio

Quais as principais atividades desenvolvidas no setor?

Quem são os responsáveis pelas atividades?

Quanto tempo demora a execução das atividades?

Quais os principais recursos consumidos na execução das atividades?

Quem são os clientes e/ou fornecedores?
