

ESTE EXEMPLAR CORRESPONDE A REDAÇÃO FINAL DA
TESE DEFENDIDA POR Maria do Rosário
Almeida Rocha E APROVADA
PELA COMISSÃO JULGADORA EM 22/02/2007

Miguel Juan Bacic
ORIENTADOR

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE CAMPINAS
FACULDADE DE ENGENHARIA MECÂNICA
COMISSÃO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA MECÂNICA

**Potencialidades e Limitações da Utilização de
um Sistema de Custos como Instrumento de
Gestão: Um Estudo de Caso no Setor de Saúde**

Autor: **Maria do Rosário Almeida Rocha**
Orientador: **Prof. Dr. Miguel Juan Bacic**

MARIA DO ROSÁRIO ALMEIDA ROCHA

Potencialidades e Limitações da Utilização de um Sistema de Custos como Instrumento de Gestão: Um Estudo de Caso no Setor de Saúde

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado da Faculdade de Engenharia Mecânica da Universidade Estadual de Campinas, como requisito para a obtenção do título de Mestre Profissional em Engenharia Mecânica.

Área de Concentração: Gestão da Qualidade Total

Orientador: Prof. Dr. Miguel Juan Bacic

Campinas
2007

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA
BIBLIOTECA DA ÁREA DE ENGENHARIA - BAE - UNICAMP

R582p

Rocha, Maria do Rosário Almeida.

Potencialidades e limitações da utilização de um sistema de custos como instrumento de gestão: um estudo de caso no setor de saúde. / Maria do Rosário Almeida Rocha. -- Campinas, SP: [s.n.], 2007.

Orientador: Miguel Juan Bacic.

Dissertação (Mestrado Profissional) – Universidade Estadual de Campinas, Faculdade de Engenharia Mecânica.

1. Saúde – Administração. 2. Saúde - Planejamento. 3. Administração e Saúde Pública. 4. Economia na Saúde. 5. Sistemas de Suporte à Decisão. I. Bacic, Miguel Juan. II. Universidade Estadual de Campinas. Faculdade de Engenharia Mecânica. III. Título.

Título em Inglês: Potentialities and limitations of using a cost system as a management tool: a case study in the health sector

Palavras-chave em Inglês: Health management and planning, Health economy, Decision-making support system

Área de Concentração: Gestão da Qualidade Total

Titulação: Mestre em Engenharia Mecânica

Banca Examinadora: Paulo Eduardo Moreira Rodrigues da Silva, Olívio Novaski

Data da Defesa: 22/02/2007

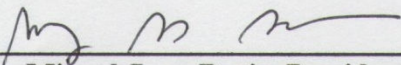
Programa de Pós-Graduação: Engenharia Mecânica

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DE CAMPINAS
FACULDADE DE ENGENHARIA MECÂNICA
COMISSÃO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA MECÂNICA**

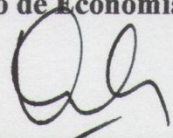
Trabalho Final de Mestrado Profissional

**Potencialidades e Limitações da
Utilização de um Sistema de Custos
como Instrumento de Gestão: Um
Estudo de Caso no Setor de Saúde**

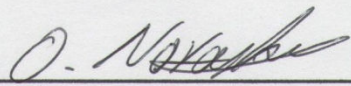
Autor: Maria do Rosário Almeida Rocha
Orientador: Prof. Dr. Miguel Juan Bacic



Prof. Dr. Miguel Juan Bacic, Presidente.
Instituição: Instituto de Economia da UNICAMP



Prof. Dr. Paulo Eduardo Moreira Rodrigues da Silva
Instituição: Faculdade de Ciências Médicas da UNICAMP



Prof. Dr. Olívio Novaski
Instituição: Faculdade de Engenharia Mecânica da UNICAMP

Campinas, 22 de Fevereiro de 2007

Dedicatória

Dedico este trabalho ao Hospital das Clínicas da Unicamp que, no cumprimento de sua nobre missão, e através dos seus gestores e funcionários, tem sido pioneiro na busca de novas práticas de gestão e soluções que viabilizem a sua existência.

Agradecimentos

Este trabalho não poderia ser terminado sem a ajuda de diversas pessoas às quais presto minha homenagem:

Aos meus pais, pela confiança incondicional nas pessoas e suas respostas aos condicionamentos que a vida os apresenta.

Ao meu marido, pela admiração constante e por compartilhar dos princípios que orientam a minha atuação profissional.

Aos meus filhos, pelo estímulo na conclusão deste trabalho.

Ao Prof. Dr. Paulo Eduardo Moreira Rodrigues da Silva, Pró-Reitor de Desenvolvimento Universitário, pelas oportunidades de trabalho significativo ao longo da minha atuação no Hospital das Clínicas da Unicamp.

Ao Prof. Dr. Miguel Juan Bacic pela orientação segura e paciência ao longo do grande período de elaboração deste trabalho.

Resumo

Este estudo analisa as transformações ocorridas em uma organização pública do setor de saúde, tendo-se como referência as teorias sobre modelo de gestão e gestão estratégica de custos, a partir das ações e resultados da implementação de um sistema de custos hospitalares. Tal análise possibilitará o reconhecimento dos aspectos positivos e as melhorias possíveis no sistema implantado, de tal forma que este seja útil na melhoria dos processos do hospital e na tomada de decisões, enquanto suporte ao desenvolvimento e implementação da estratégia do hospital.

Palavras Chave: Administração e Planejamento em Saúde, Economia em Saúde, Sistemas de Suporte à Decisão.

Abstract

This paperwork analyses the changes made in a health public organization, based on the theories of management models and strategic costs control , and driven by actions and results of the implementation of a hospital cost-based system. Such analysis provides the necessities tools to recognize the positive aspects and the possible improvements in the actual system, making it useful in the hospital processes optimization and to all decision-making activities, supporting the design and implementation of the hospital management strategy.

Key Words: Health Management and Planning, Health Economy, Decision-making Support System.

Lista de Figuras

Figura 1 - Estrutura de Desempenho da Empresa: Economia Global	18
Figura 2 - Esquema Básico da Contabilidade de Custos	30
Figura 3 - Ciclo Operacional numa Instituição Hospitalar.....	49
Figura 4 - Subsistema Institucional	57
Figura 5 - Subsistema de Gestão	58
Figura 6 - Subsistema de organização	59
Figura 7 - Subsistema Psico-sócio-político-cultural	60
Figura 8 - Subsistema de Produção, Físico-Operacional ou Físico.....	61
Figura 9 - Subsistema de Informação	62
Figura 10 - O processo de gestão e o sistema de informação para gestão econômica	67
Figura 11 - Relação política do HC-Unicamp com as instâncias governamentais.....	72

Lista de Quadros

Quadro 1 - Perspectivas de Controle.....	20
Quadro 2 - Tipos de Controles Organizacionais	22
Quadro 3 - Comparativo dos Custos HC e Receita SUS.....	91

Lista de Tabelas

Tabela 1 - Despesas Orçamentárias do HC-Unicamp em 2006	74
Tabela 2 - Estrutura Física e de Produção do HC-Unicamp.....	84
Tabela 3 - Distribuição dos Custos Hospitalares por Natureza da Atividade Produtiva	85
Tabela 4 - Custo Médio da Roupa Lavada por Kg e por Paciente/Dia	87
Tabela 5 - Custo Médio por Tipo de Refeição e da Refeição por Paciente/Dia.....	87
Tabela 6 - Custos Médios do Centro Cirúrgico Ambulatorial com Pessoal.....	88
Tabela 7 - Custos Médios do Centro Cirúrgico Ambulatorial com Materiais.....	88
Tabela 8 - Custo dos Salários por Paciente Dia na UTI e Hora Cirúrgica Ambulatorial	89
Tabela 9 - Custo dos Materiais por Paciente Dia na UTI e Hora Cirúrgica Ambulatorial.....	90
Tabela 10 - Custo dos Materiais por Tipo de Material.....	90

Lista de Gráficos

Gráfico 1 - Composição dos Custos Hospitalares por Tipo de Despesa	84
Gráfico 2 - Distribuição dos Custos Hospitalares por Unidades Assistenciais	86
Gráfico 3 - Custos (*) de Diárias nas Enfermarias e UTI's e Taxas de Salas Cirúrgicas (em Reais).....	86
Gráfico 4 - Distribuição dos Custos Globais (*) dos Centros Cirúrgicos (Central e Ambulatorial) por Tipo de Despesa.....	87
Gráfico 5 - Distribuição dos Custos Globais (*) do Centro Cirúrgico Central por Tipo de Despesa.....	88
Gráfico 6 - Distribuição dos Custos Globais da UTI por Tipo de Despesa.....	89
Gráfico 7 - Custo dos Materiais por Tipo de Material.....	90

Lista de Siglas

ABC	Sistema de Custeio Baseado em Atividades
AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
AIDS	Síndrome da Imunodeficiência Adquirida
BSC	Balanced Scorecard
CAAAAS	Comissão Assessora para Assuntos Assistenciais da Área de Saúde
CEE	Comunidade Econômica Européia
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
DIR-XII	Diretoria Regional de Saúde de Campinas
DIR-XV	Diretoria Regional de Saúde de Piracicaba
DIR-XX	Diretoria Regional de Saúde de São João da Boa Vista
EUA	Estados Unidos da América
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
FCM	Faculdade de Ciências Médicas
FCM-Unicamp	Faculdade de Ciências Médicas da Universidade Estadual de Campinas
FIDEPS	Fator de Incentivo ao Desenvolvimento de Ensino e Pesquisa em Saúde
GRD	Grupos Relacionados de Diagnóstico
HC-Unicamp	Hospital de Clínicas da Unicamp
PIS	Programa de Integração Social
PMC	Patient Management Categories
RX	Raios X
SUS	Sistema Único de Saúde
UNICAMP	Universidade Estadual de Campinas
UTI	Unidade de Terapia Intensiva

Sumário

1. INTRODUÇÃO.....	1
1.1 Motivação.....	3
1.2 Objetivos.....	4
1.2.1 Objetivo Geral.....	4
1.2.2 Objetivos Específicos.....	4
1.3 Metodologia.....	5
1.4 Problema de Pesquisa.....	7
1.5 Hipótese.....	7
1.6 Estrutura do Trabalho.....	8
2. AMBIENTE DE COMPETITIVIDADE DAS INSTITUIÇÕES EM GERAL E A ORGANIZAÇÃO DE SAÚDE.....	10
2.1 Os Domínios da Transformação Organizacional – o Novo Paradigma.....	10
2.2 A Organização de Saúde e suas especificidades.....	11
3. A EVOLUÇÃO DOS CONCEITOS DE GESTÃO.....	13
3.1 A Visão Mecanicista de Controle.....	13
3.2 A Visão Orgânico-Flexível de Controle.....	17
3.3 Controle de Gestão em um Contexto Humano.....	23
3.4 Modelos de Gestão na Saúde.....	24
4. SISTEMAS DE CUSTEIO.....	27
4.1 A Evolução dos Sistemas de Custeio.....	27
4.2 Características dos Sistemas de Custeio.....	28
4.2.1 Conceitos envolvidos nos sistemas de custeio tradicionais, segundo Martins (1990).....	29
4.2.2 Sobre o processo produtivo nas organizações de saúde.....	32
4.2.3 Sobre a técnica do Custeio por Atividades enquanto suporte ao processo produtivo das organizações de saúde.....	34
5. A UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS COMO ESTRATÉGIA DE GESTÃO NA SAÚDE.....	38
5.1 Sobre a Informação e o seu papel nas Organizações.....	38
5.1.1 Indicadores de Desempenho.....	39
5.1.2 Indicadores de Desempenho e Estratégia – Os Modelos Integrados de Gerenciamento.....	41
5.1.3 Indicadores de Desempenho na Saúde.....	45

5.2 Aspectos do Custo nas Organizações de Saúde	46
5.2.1 Em relação ao seu uso	46
5.2.2 Em relação ao seu cálculo	48
5.2.3 Em relação à organização das informações monetárias	51
5.2.4 Em relação à organização dos componentes físicos	53
5.3 Avaliação de Desempenho na Prestação dos Serviços de Saúde	54
5.4 A Aplicação de Padrões Inserida no Processo de Gestão para Viabilização e Avaliação da Eficiência Operacional	56
5.4.1 A Organização vista como um Sistema	56
5.4.2 Sobre o papel da Controladoria	63
5.4.3 Sobre o Modelo de Gestão Econômica	64
5.4.4 O Custo-Padrão e sua contribuição ao Modelo de Gestão Econômica	67
6. O SISTEMA DE CUSTOS DO HC/UNICAMP	70
6.1 Sobre o HC e a Faculdade de Ciências Médicas	70
6.2 O Hospital das Clínicas da Unicamp e o Sistema Unificado de Saúde	71
6.2.1 Estrutura Física do HC – Unicamp	72
6.2.2 Fontes de recursos, ordem de grandeza das despesas e dos investimentos	73
6.3 Sobre o Desenvolvimento e Implantação do Sistema de Custos no Hospital das Clínicas da Unicamp	74
7. ANÁLISES E RECOMENDAÇÕES	92
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	100
BIBLIOGRAFIA	106

1. INTRODUÇÃO

A Indústria da Saúde vive um paradoxo. Por um lado reconhecemos que a assistência à saúde mudou significativamente nos últimos séculos. Vivemos melhor em função do desenvolvimento das pesquisas médicas, da capacitação técnica do profissional de saúde e sua especialização, do próprio saneamento básico. Vivemos melhor também em função do avanço tecnológico no diagnóstico e tratamento das doenças e da audácia dos cientistas médicos na penetração do corpo humano.

Por outro lado, esta indústria vive o seu pior momento. Há uma crise de credibilidade nos serviços médicos prestados; encontramos mais provas de defesa, medo ou incerteza sobre o futuro, nos jornais médicos, do que de orgulho pelo trabalho realizado. Tudo isso nos dá claros sintomas de estresse no sistema de serviços de saúde.

No decorrer das últimas décadas os profissionais de saúde exerciam suas funções numa estrutura que lhes conferia total poder e autoridade para julgar a qualidade daquilo que faziam, bem como para definir os recursos necessários para a realização de seu trabalho. A transformação ocorrida neste período foi, portanto, no sentido de deixar o aprendizado assentado na sabedoria dos mais velhos para buscar o fundamento lógico na teoria científica. O poder desviou-se então, dentro da profissão, das mãos dos práticos para os cientistas médicos.

Desde a última década, porém, os serviços de saúde experimentam uma mudança sem paralelo em sua estrutura e em suas relações com a sociedade. Segundo Berwick et al. (1994), “a moderna revolução é uma revolução de responsabilidade”. Nela, a estrutura de poder e controle desvia-se de dentro para fora da profissão. Se antes o profissional justificava a sua conduta clínica para poucos iguais e definia que serviço realizar, contando que este fosse pago de alguma maneira, hoje a avaliação dos serviços médicos e a definição dos preços pagos por estes serviços estão nas mãos de terceiros, fontes reguladoras e pagadoras, na figura de agências governamentais, sistemas de saúde administrados e convênios em geral. Estas fontes examinam criteriosamente os serviços oferecidos; profissionais de saúde e hospitais respondem-lhes cada vez mais sobre o que fazem e porquê o fazem.

Estas tentativas de associar saúde e economia geram profundas incompatibilidades entre os modelos de assistência médica viáveis e aqueles ideais do ponto de vista do profissional de saúde, tornando-se um grande desafio reduzir as despesas sem comprometer a qualidade da assistência prestada. Não existe mais o pagamento incondicional dos serviços médicos. Os sistemas de saúde pagos previamente, as regulamentações governamentais e a competição de preços estão gradualmente substituindo o reembolso de serviços de custo elevado.

Os custos destes serviços, por sua vez, também estão sendo gradualmente determinados por estas entidades. Padrões, protocolos, pacotes e diretrizes estão derrubando a autonomia profissional.

Outras forças também têm ajudado a valorizar a qualidade como saída para a crise em que se encontra a Indústria de Saúde. A variabilidade nos padrões da prática clínica, a medicina “pelo lucro”, a imperícia na sua prática e a regulamentação dos serviços de saúde são fatores que representam os sintomas da desconfiança e distância entre médicos e pacientes.

Parece que um círculo vicioso orienta este processo de distanciamento. Os compradores não remuneraram satisfatoriamente os serviços prestados, não valorizam o profissional ético, preocupado com a utilização dos recursos em benefício do paciente, estimulando em contraposição a competição antiética. Estimulam, ainda, o uso indiscriminado da tecnologia no diagnóstico e tratamento das doenças e não têm, de maneira clara, um modelo da qualidade exigida para os serviços a serem recebidos.

Tudo isso, agravado pela crise econômica e social vigente que torna o mercado de saúde saturado, e pela multiplicação das especialidades e sub-especialidades médicas, levam o profissional de saúde a depender cada vez mais de uma estrutura hospitalar, a trabalhar em múltiplos empregos, distanciando-se do paciente e de suas circunstâncias.

Como resultado, vemos o aumento significativo dos procedimentos médicos e o estímulo à terapia orientada por exames, retornos e encaminhamentos a outros profissionais e serviços. Vemos os relacionamentos entre médicos e pacientes ainda mais fragilizados, os cortes nos pagamentos dos serviços prestados e o aumento dos custos, da burocracia e da insatisfação do comprador. Os riscos decorrentes deste processo são transferidos do comprador para a instituição, desta para o profissional de saúde e daí para o paciente.

Nos países desenvolvidos, pode-se verificar, segundo Colman (2006), um aumento significativo nos gastos com saúde. O aumento da expectativa de vida, a incorporação de novas

tecnologias, o aumento do nível de exigência dos pacientes, a diversidade dos serviços existentes, entre outros, contribuem para este aumento.

Por outro lado, ainda segundo a autora, as profundas transformações ocorridas e em curso nas organizações de saúde, exigem de seus gestores um preparo para responder a tais mudanças. Uma das conseqüências destas transformações é o aumento do custo do tratamento, decorrente da incorporação de novos equipamentos e medicamentos; contrariamente a outros segmentos de negócio, onde a incorporação de tecnologia reduz os custos unitários de produção.

Alguns desafios se apresentam para vencer esta crise:

- A transformação para uma cultura baseada nos equipamentos de saúde, com foco nos clientes e optando por um modelo de gestão empresarial. Uma organização de saúde com bom gerenciamento financeiro tem condições de reinvestir seus resultados na educação continuada de seus profissionais, na modernização de seus espaços físicos e em equipamentos médicos de ponta, trazendo mais conforto e confiabilidade ao tratamento dispensado aos seus pacientes;
- O desenvolvimento da co-responsabilização de toda a cadeia produtiva de saúde, criando as parcerias necessárias para uma atuação focada na viabilização econômica e sustentável das instituições de saúde e na avaliação de desempenho dos serviços de saúde, utilizando a análise de custos de forma integrada à gestão estratégica da instituição.

1.1 Motivação

A principal motivação para este projeto de pesquisa foi a possibilidade de integrar o aprendizado acadêmico ao trabalho à época por mim desenvolvido no Hospital de Clínicas da Unicamp. A oportunidade inicialmente identificada foi a de qualificar o projeto de Custos Hospitalares em andamento, uma vez que eu respondia pelo Núcleo de Informática do Hospital, este por sua vez responsável pelo desenvolvimento e implantação do Sistema de Custos Hospitalares. Tal oportunidade foi ampliada a partir da criação do Grupo de Facilitadores da

Qualidade, do qual fui coordenadora, e conseqüente elaboração da proposta para o Programa de Qualidade do Hospital. Atualmente acompanho, enquanto Coordenadora de Recursos Humanos da Universidade, os esforços do Hospital no sentido de vencer as dificuldades financeiras para o seu financiamento, participando das ações mais recentes de adequação da jornada de trabalho e do enxugamento do quadro de pessoal contratado com recursos SUS (Sistema Único de Saúde).

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

O propósito desta dissertação é refletir sobre o desenvolvimento de uma organização pública do setor de saúde, a partir das ações e resultados da implementação de um sistema de custos hospitalares.

Pretende-se que seja feita uma análise das transformações ocorridas na organização, tendo-se como referência as teorias sobre a gestão estratégica de custos, focalizando a implantação de um sistema de custos hospitalares, de tal forma que ele seja útil na melhoria dos processos do hospital e na tomada de decisões, estas enquanto suporte ao desenvolvimento e implementação da estratégia do hospital.

O período observado foi de 1997 a 2005, desde o início do projeto de desenvolvimento do sistema de custos do Hospital de Clínicas da Unicamp (HC-Unicamp), até a sua implantação, período este demandado para verificar o aproveitamento e a expansão de tal sistema para a gestão estratégica de custos em saúde, e considerando à época a ausência de literatura específica para a gestão de custos no negócio saúde.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Compreensão dos elementos do controle de gestão do Hospital, a partir de um conjunto de informações e de ações, com a finalidade de orientar a tomada de decisão e a

realização das operações, identificando as formas de planejamento, organização, direção e controle do Hospital;

- Análise do processo de desenvolvimento e implantação do Sistema de Custos Hospitalares, focalizando a evolução deste processo, suas vantagens e desvantagens, bem como sua vinculação com o contexto da organização, e sua contribuição enquanto ferramenta inovadora de gestão, para os resultados de desenvolvimento organizacional alcançados.

1.3 Metodologia

O método de pesquisa adotado, do ponto de vista de sua **natureza** foi o de Pesquisa Aplicada, uma vez que, segundo Silva e Menezes (2001: 20), “objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses locais”.

Do ponto de vista da **forma de abordagem do problema** é uma Pesquisa Qualitativa, pois ainda segundo Silva e Menezes (2001: 20),

“ considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. Não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave. É descritiva. Os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais de abordagem”.

Ainda, segundo Gil (1999) e Triviños (1992), o método fenomenológico preocupa-se com a descrição direta da experiência tal como ela é. A realidade é construída socialmente e entendida como o compreendido, o interpretado, o comunicado. Então, a realidade não é única: existem tantas quantas forem as suas interpretações e comunicações. O sujeito/ator é reconhecidamente importante no processo de construção do conhecimento.

A pesquisa qualitativa, complementando segundo Martins (2002), é adequada quando o objetivo da pesquisa é contribuir para a formulação de hipóteses para trabalhos futuros, e as variáveis são de difícil quantificação.

Do ponto de vista de seus **objetivos** é uma Pesquisa Exploratória, uma vez que segundo Gil (1991) *apud* Silva e Menezes (2001: 21),

“... visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses. Envolve levantamento bibliográfico; entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; análise de exemplos que estimulem a compreensão ..”

O Estudo de Caso como procedimento técnico

De acordo com YIN (1989), o estudo de caso é uma estratégia que visa investigar um fenômeno dentro do seu contexto real, especialmente quando as fronteiras entre este fenômeno e seu contexto não são claras ou evidentes. O objetivo do estudo de caso não é generalizar resultados de uma amostra para a população ou enumerar frequências de uma característica desta população (generalização estatística), mas sim gerar feedback à teoria.

Ainda, segundo Silva e Menezes (2001: 21), “... envolve o estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos de maneira que se permita o seu amplo e detalhado conhecimento”.

Foram determinantes na escolha da estratégia, além da minha atuação nos projetos do Hospital em questão, o acesso aos demais participantes. Outrossim, o projeto de Custos Hospitalares foi uma iniciativa pioneira do HC-Unicamp, envolvendo o estudo, desenvolvimento e aplicação de um novo processo, bem como a sua informatização. Compreenda-se daí que tive acesso a todas as informações e documentos relacionados ao projeto.

1.4 Problema de Pesquisa

- Avaliar se os resultados obtidos com a implantação do sistema de custos do HC-Unicamp contribuíram para a melhoria da gestão estratégica do hospital;
- Analisar como o sistema de custos do HC-Unicamp poderá contribuir para a melhoria da gestão estratégica do hospital.

1.5 Hipótese

A contribuição do sistema de custos para a melhoria da gestão estratégica do hospital depende de sua efetiva ligação com um modelo integrado de gestão hospitalar.

Considerando Leone (1994: 11), constitui o Sistema de Custos “o conjunto de princípios e normas que permitem o registro e o controle de todo o movimento do processo produtivo e a agregação de todos os elementos que formam o valor pelo qual devem ser refletidos na posição patrimonial os produtos e a produção em processo”. Ainda, as informações sobre custos atendem às necessidades de formulação de políticas e tomada de decisão da organização, nos seus aspectos operacionais e estratégicos.

Rocha (1999: 13) define Gestão Estratégica como “o processo de tomada de decisões e a implementação de ações que visa a conceber, desenvolver, implementar e sustentar estratégias que garantam vantagens competitivas a uma organização”.

Ainda segundo Rocha (1999: 17), o Modelo de Gestão Estratégica pode ser definido como “a representação simplificada do efeito das alternativas de ação identificadas sobre determinado evento ou transação, com o objetivo de escolher aquela que produza o maior benefício estratégico para a entidade”

1.6 Estrutura do Trabalho

Na estrutura proposta para o trabalho, o **Segundo Capítulo** faz um exame das transformações ocorridas no ambiente competitivo das organizações em geral, focalizando, em particular, a organização de saúde e o seu movimento no sentido de assegurar a sua sobrevivência. Esta organização vem sendo pressionada pelos preços crescentes dos serviços oferecidos, pela longa espera para a obtenção de tais serviços, pela crescente taxa de erros e, principalmente, pela credibilidade da sociedade, que está abalada pela evidência de ganância e fraude em alguns segmentos da indústria de saúde.

Registra-se ainda o movimento das informações sobre custos e desempenho, no sentido de se integrarem aos processos gerenciais e hierárquicos da organização. A competição da era global, o avanço dos recursos tecnológicos, a padronização dos produtos e serviços e a crescente necessidade de rapidez e qualidade, demandam informações mais relevantes sobre os custos e o desempenho de atividades, processos, produtos, serviços e clientes.

O **Terceiro Capítulo** analisa os sistemas de controle no contexto organizacional, abordando desde uma perspectiva racional e mecanicista da gestão administrativa, até a concepção emergente e aberta de controle de gestão, incluindo aí o contexto humano.

O **Quarto Capítulo** introduz a teoria associada ao comportamento dos custos e dos sistemas de análise de custos, focalizando a evolução destes sistemas, suas vantagens e desvantagens, bem como sua vinculação com o contexto da organização. Ainda, explora as propostas teóricas para os sistemas de custeio em hospitais.

O **Quinto Capítulo** procura examinar a utilização das informações de custos nos processos decisórios, focalizando a análise de custos sob a ótica da gestão estratégica.

Autores, como Beulke e Bertó (2000), Anthony e Govindarajan (2001), Médici (2001) e Peleias (2002) apontam para os desafios que se apresentam para os prestadores de serviços de saúde, resultantes de mudanças significativas no contexto deste segmento, exigindo a racionalização dos gastos e o desenvolvimento de estratégias para o alcance da eficácia e eficiência operacional, e conseqüente sustentabilidade econômica e financeira.

Segundo Kaplan e Norton (1997), o processo estratégico necessita de informações de perspectivas distintas para desenvolver o seu aprendizado do ponto de vista interno e externo,

financeiro, do cliente e de inovação. Ainda, estas informações precisam refletir um equilíbrio entre objetivos de curto e longo prazo, entre medidas financeiras e não financeiras, entre indicadores de tendências e de ocorrências, monitorando e garantindo as expectativas internas e externas de desempenho.

O **Sexto Capítulo** descreve a experiência do Hospital das Clínicas da Unicamp, doravante simplesmente “HC-Unicamp”, no desenvolvimento e implementação de um sistema de custos hospitalares.

O **Sétimo Capítulo** finaliza a dissertação, fazendo uma análise da aplicação dos conceitos apresentados no trabalho desenvolvido pelo HC-Unicamp, listando as lições aprendidas, e fazendo recomendações à continuidade dos trabalhos no Hospital.

Espera-se que esta dissertação, ainda que não constitua a última palavra sobre o assunto, possa contribuir para estudos posteriores, bem como auxiliar as decisões e estimular o aprendizado nas organizações voltadas para o desenvolvimento da qualidade.

2. AMBIENTE DE COMPETITIVIDADE DAS INSTITUIÇÕES EM GERAL E A ORGANIZAÇÃO DE SAÚDE

2.1 Os Domínios da Transformação Organizacional – o Novo Paradigma

O ser humano necessita de transformações constantes para manter-se saudável. Programas de promoção da saúde auxiliam as pessoas a serem responsáveis pela sua saúde – através do auto-conhecimento e de escolhas no dia-a-dia sobre comer, beber, fumar, exercitar-se etc.

Um novo paradigma emergente parece nos mostrar que transformações também podem ser observadas e examinadas no nível das organizações e até num nível global, de maneira a tornar nossas vidas mais efetivas.

Este novo paradigma enfatiza, entre outras coisas, uma ampliação do senso de identidade pessoal e uma interconexão das pessoas na sua cultura organizacional, e da organização com o ambiente à sua volta. Cientistas de todas as áreas fazem descobertas e desenvolvem teorias que direcionam os novos paradigmas para a evolução, espiritualidade e desenvolvimento integrado da consciência.

Nossa maneira de pensar, acompanhando este movimento, também se desloca de uma base mecanicista, reducionista, para um pensamento mais expansivo e sistêmico.

Nas organizações este novo pensamento influencia a forma como vemos o trabalho e como o realizamos, a organização passa a ser então o agente facilitador para estas transformações pessoais e globais.

Segundo Adams et al. (1984), estas transformações não podem ainda ser definidas por um conjunto de teorias ou técnicas, por estarem ainda num estágio inicial, emergente; a maioria destes conceitos ainda está sendo escrita e revista.

Para o autor, em meio a esta diversidade estão presentes seis temas, que embora não recentes, recebem como nunca uma prioridade e interconexão no sentido de esboçar um cenário para a teorização sobre o trabalho:

- Visão: estabelecimento e clareza do propósito, objetivos, diretrizes e prioridades da organização, direcionando o trabalho das pessoas e do sistema organizacional como um todo;
- Novas Perspectivas: questionamento das crenças e pressupostos básicos, seguindo as tendências das ciências físicas e dos novos caminhos do conhecimento e da consciência;
- Organização como um campo de energia: sugerindo a necessidade do gerenciamento dos processos organizacionais em vez das funções. Focaliza-se o momento e a força dos valores coletivos, mitos e tradições – a cultura da organização;
- Liderança: facilitando a criação e sustentação da visão, como agente catalizador do alinhamento com a visão, encorajando o aprendizado, a exploração e a criatividade. Líderes deverão adotar a nova perspectiva primeiro, principalmente a perspectiva da organização como um campo de energia;
- Busca da Excelência: a execução das tarefas necessárias com a maior competência é um componente, frequentemente, esquecido do trabalho individual ou coletivo. Para muitos autores, todavia, é o componente mais importante no mundo complexo de hoje, daí o aparecimento de condições e técnicas para a melhoria do desempenho em todos os níveis da organização;
- Capacitação do ser humano: envolve a criação de um ambiente de trabalho no qual as pessoas possam desenvolver o seu potencial, onde elas sejam encorajadas a se tornar o que acreditam, facilitando o desenvolvimento do espírito e da responsabilidade próprios, e a ampliação dos seus limites, crenças e valores.

2.2 A Organização de Saúde e suas especificidades.

Azevedo(1993) define a organização hospitalar atual como uma das mais complexas, não só pelo significado nobre de sua missão, mas principalmente por apresentar uma equipe multidisciplinar com elevado grau de autonomia, para dar assistência à saúde em caráter

preventivo, curador e reabilitador a pacientes em regime de internação, onde se utiliza tecnologia de ponta rotineira e crescentemente; além de se constituir em espaço de ensino e pesquisa.

Para Mintzberg(1995), a organização hospitalar tem na sua estrutura uma forte característica burocrática profissional, onde as operações concentram o poder, dada a sua importância para o funcionamento da organização. O seu mecanismo de controle dá-se por padronização de habilidades profissionais conferidas externamente, através dos diversos órgãos de classe, conferindo a tais profissionais autonomia e independência da gerência estratégica, diminuindo o vínculo dos mesmos com a organização.

Ainda, as políticas governamentais e os princípios éticos e legais que normatizam o setor de saúde, colocam-na, segundo o autor, num ambiente complexo e singular, que as condiciona a um funcionamento inadequado diante da lógica da acumulação lucrativa dos mercados.

Gurgel et al (2002) analisando os esforços para implantação de programas de qualidade nas organizações de saúde, ressalta a adoção de tais programas relacionada ao crescimento dos custos da assistência hospitalar, quando comparados ao gasto total em saúde. Para o autor, a aplicação de tais programas sob a ótica da eficiência de mercado, tem focalizado apenas aspectos instrumentais, não considerando o ambiente institucional das organizações, sobretudo no setor público. Ainda, as medidas intra-organizacionais dos programas de qualidade tem tido baixo impacto, ao que parece, sobre os custos do setor saúde, o que determina um alcance limitado dos programas neste sentido, quando não se observa o modelo de atenção como um todo. A superação destes problemas, sugere o autor, exige uma abordagem mais complexa em termos de política de saúde.

3. A EVOLUÇÃO DOS CONCEITOS DE GESTÃO

3.1 A Visão Mecanicista de Controle

*Outros se sentaram à parte, sobre um morro retirados,
Em pensamentos mais elevados, e raciocínios altaneiros...
em intrincadas divagações perdidos.*

Milton.
Paradise Lost

Campiglia e Campiglia (1993) descrevem o controle de gestão como sendo um conjunto de informações e de ações, com a finalidade de orientar a tomada de decisão e a realização das operações de uma empresa.

Neste sentido, a administração industrial, entendida como a produção de bens e/ou serviços, visa a obtenção do lucro otimizada pela eficiência do trabalho e dos métodos de administração econômica, através das funções básicas de definição de objetivos e planejamento, organização e controle econômico.

Dessa maneira, o administrador eficiente deve saber exatamente o que fazer para a obtenção do lucro desejado, fixando, a partir de variáveis internas e externas, tais como os recursos disponíveis e a conjuntura do mercado, qual será o seu portfólio de produtos, em que volume e qualidade eles serão produzidos e que processos utilizará para isso. Do mesmo modo, esse administrador será capaz de detectar rapidamente os desvios de rumo, medi-los e investigá-los para a identificação de suas causas, e corrigi-los através de ações eficazes.

Nessa linha de raciocínio, a primeira função básica, que é a de **definir objetivos e planejar**, tem como premissa elementar o uso de instrumentos do controle econômico, a saber, o controle orçamentário. Planejar, sob a ótica da tradução monetária, significa prever e calcular antecipadamente os fatos, estabelecendo-se desde o início o balanço da respectiva situação. Através do controle orçamentário são previstos, então, os gastos com mão-de-obra, material e outros itens de fabricação e/ou prestação do serviço, bem como as receitas de venda e de outras

origens. Possibilita-se dessa maneira o conhecimento prévio do equilíbrio ou desequilíbrio resultantes das margens de lucro e/ou perdas, bem como o planejamento de ações corretivas.

No enfoque de garantir os resultados financeiros desejados, o plano orçamentário reflete, ainda, o horizonte das atividades operacionais a serem realizadas num período determinado. A execução desse plano, à luz dos objetivos e diretrizes da empresa, permite que se determine os comparativos e as variações evidenciadas entre a previsão e a execução, refletindo a realização de um processo de controle administrativo, financeiro e econômico.

A segunda função básica, a de **organizar**, consiste, na sua essência, em estabelecer a estrutura de trabalho na qual as atividades requeridas serão desenvolvidas. Dentro das funções padrão de produzir, vender e administrar, a organização pode se desdobrar num organograma ao mesmo tempo departamental e funcional, numa linha de hierarquias coordenadas, mesmo que em unidades autônomas, de maneira a garantir a realização harmônica do trabalho, com vistas a cumprir a finalidade e os objetivos da empresa.

Tal modelo pressupõe órgãos de execução subordinados em linha, que por sua vez pressupõem a distribuição de atribuições e a consequente definição de autoridade ou competência e da responsabilidade funcional. A autoridade, por sua vez, é a força central que integra a organização e ao mesmo tempo cria o poder de comando e de disciplina, ao conferir a certas pessoas a competência para ordenar e prover a execução das operações. A responsabilidade consiste na obrigatoriedade da observação e execução das ordens expedidas, através do máximo esforço e da melhor habilidade de cada um.

A terceira função, a do **controle econômico**, consiste no processo de apuração dos fatos realizados, confrontando-os com os planos previamente estabelecidos, de tal forma que encerre o ciclo administrativo. Esta função caracteriza-se, neste modelo de gestão, como aquela que transcende às demais, tendo a finalidade última de, segundo os autores (1993: 17), “determinar os desvios em face dos padrões estabelecidos, transmitindo-os à autoridade competente para que esta promova, em tempo, as correções necessárias”.

Johnson (1992) caracteriza o período dos anos 50 aos anos 80 como sendo o determinante da perda da relevância dos sistemas de controle, ou do senso de finalidade pelas empresas.

Nesse período, o desempenho foi medido pelo mercado de valores, focalizando as ações no retorno sobre o investimento, e não como resultado do fornecimento com lucro de produtos ou

serviços socialmente úteis. Ainda, a concorrência entre as empresas não é definida pelo mercado, mas por modelos financeiros e relações contábeis.

Também segundo Johnson (1992), esse modelo de gestão, ao utilizar informações de sistemas contábeis para definir e acompanhar as operações da empresa, tira dos gerentes e trabalhadores os poderes para ouvir e responder às necessidades dos clientes e dos processos internos nos quais trabalham. Dessa maneira, gerentes e trabalhadores dos processos, quando moldam suas ações aos lucros desejados, não conseguem responder de forma flexível aos clientes, perdendo de vista os processos pelos quais funcionários e clientes tornam uma empresa competitiva e lucrativa.

Ainda para Johnson (1992: 29), esta tendência de gerenciar “por controle remoto” parece ocorrer nas empresas americanas a partir dos anos 50, numa “aguda descontinuidade em princípios e práticas empresariais, associada à disseminação de empresas multidivisionais e do ensino de administração orientado para ciências sociais”. Até então, as empresas seguiam imperativos reais, através de informações gerenciais sobre forças tecnológicas e econômicas externas às mesmas.

Depois da Segunda Guerra Mundial, segundo o mesmo autor, tais empresas passaram a usar as informações contábeis para controlar as operações e avaliar as decisões de mercado e de suprimentos, sem compreender os princípios e imperativos da excelência competitiva na economia global. São ignorados, então, fatores importantes, tais como:

“(1) o custo da complexidade implícita na organização de pessoal e trabalho em sistemas desbalanceados e desacoplados, e (2) as economias em custos e o aumento de flexibilidade e confiabilidade resultante dos esforços japoneses para remover restrições, tais como tempo de acerto, à ligação de pessoal e trabalho em fluxos balanceados e contínuos”. (Johnson, 1992: 51)

São efeitos desse modelo de gestão nas empresas americanas:

- Sistemas de avaliação de desempenho pelo custo padrão, impedindo a visão dos benefícios a longo prazo, através do esforço contínuo pela flexibilidade. Tais sistemas motivam ações que involuntariamente levam ao desacoplamento das linhas de produção, permitindo que diferentes processos operem a velocidades independentes;
- A criação de estoques e depósitos intermediários para absorver os excessos e déficits de produção entre os processos;

- Resultados do tipo “cacofonia em uma orquestra”, quando cada instrumento tenta tocar mais alto e depressa que os outros, e o resultado não é música. Na empresa, a cacofonia é alcançada quando as unidades tentam encher os depósitos através da produção rápida, atuando desordenadamente, cada uma numa velocidade diferente. Estas ações não minimizam as variações de custos e não criam harmonia; ao contrário, impedem que as pessoas pensem a respeito de equilíbrio, harmonia e economia;
- Elevação dos custos do sistema como um todo, prejudicando os prazos de entrega, reduzindo as oportunidades do trabalho em equipe focalizado no cliente;
- Aumento dos investimentos em capital e outros recursos “indiretos”, empurrando para cima os custos de produção;
- Aumento do desperdício, ao controlar os custos indiretos fixos causados pela escala e pela complexidade, através do aumento elevado da produção.

Num outro aspecto, Gomes e Salas (1999) avaliam a perda de relevância da contabilidade de gestão a partir dos sistemas de contabilidade desenvolvidos basicamente para aplicação em empresas industriais, com pouca ou nenhuma atenção aos serviços. Para os autores, a concepção tradicional de contabilidade de gestão continua a ser utilizada em muitas empresas, sem a evolução necessária para atender a um contexto social mais aberto, onde a concorrência se intensifica e as mudanças, principalmente a tecnológica, são permanentes.

Nessa concepção tradicional, predominam ainda as seguintes características:

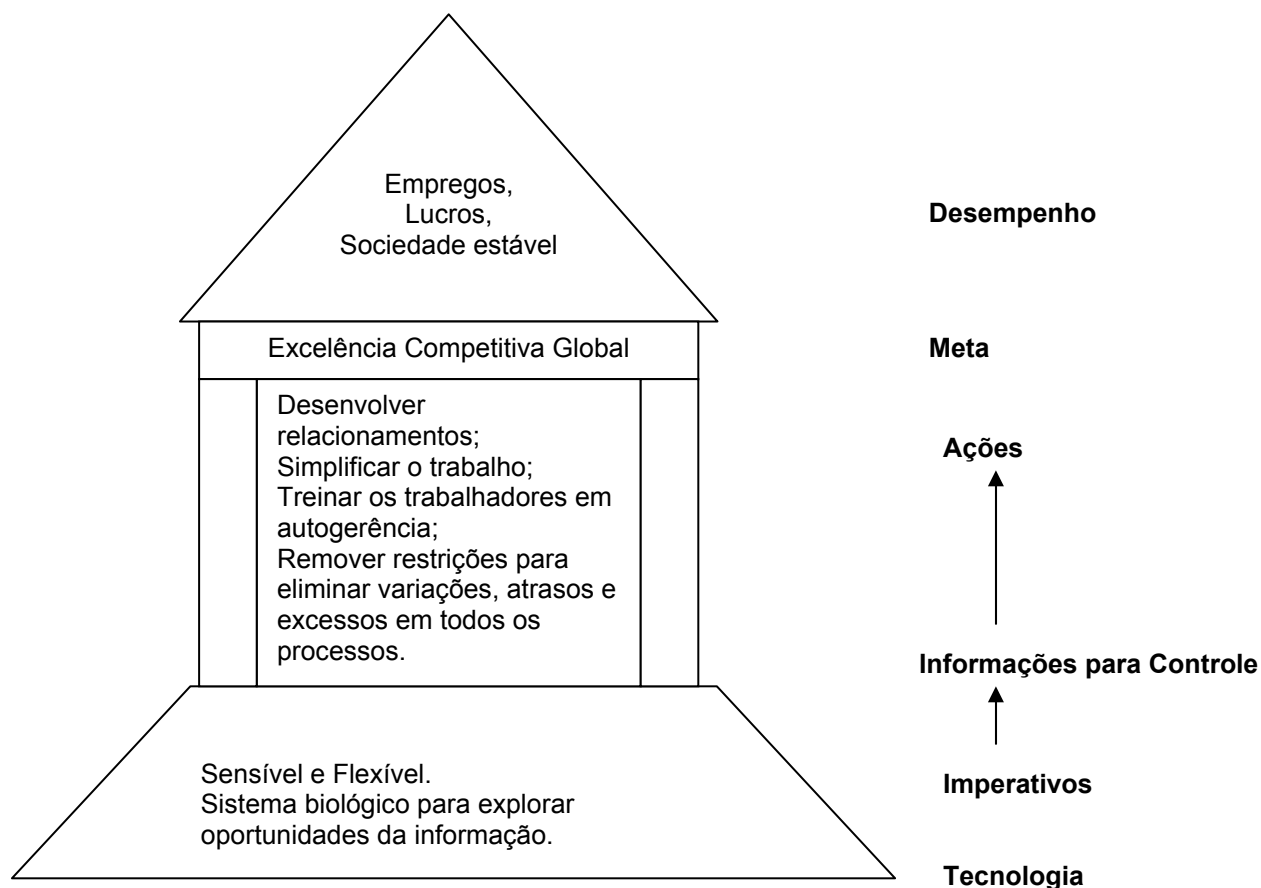
- Foco nos resultados financeiros, através de indicadores quantitativos, com horizonte no curto prazo (mensal, semestral, anual) e processo de avaliação *a posteriori*;
- A função ou departamento de controle econômico-financeiro coordena o processo de controle, através do desenvolvimento e manuseio das informações contábeis e de orçamento;
- O processo de controle, caracterizado nos moldes de Campiglia e Campiglia (1993), conforme descrito no início deste item 3.1, que se fundamenta na determinação de metas específicas e quantificadas, de caráter econômico-financeiro. E, ainda, na definição de padrões técnicos e econômicos de custos, como base para a elaboração do orçamento;
- Os incentivos são primordialmente extrínsecos, de caráter também econômico-financeiros;

- O sistema necessita e complementa-se, na prática, pela supervisão direta realizada pelas gerências, numa disciplina rígida.

3.2 A Visão Orgânico-Flexível de Controle

Numa economia globalizada, novas idéias sobre controle de gestão são necessárias, novos paradigmas são esperados. Para Johnson (1992), a “sensibilidade” e a “flexibilidade” são os imperativos dominantes de concorrência na economia global. Nesse sentido, as empresas precisam facilitar o desenvolvimento de novas práticas de trabalho dos gerentes e funcionários. Tais práticas não podem simplesmente extrapolar aquelas do passado; gerentes e funcionários precisam partir de uma visão de futuro, onde o presente se apresente como a condição passada do futuro desejado.

Segundo Johnson (1992: 66), a excelência competitiva global decorre de “continuamente reduzir tempo e recursos necessários para completamente satisfazer clientes, associados, fornecedores (incluindo acionistas) e a sociedade”. A estrutura de desempenho da empresa na economia global seria caracterizada como na figura a seguir.



Fonte: Johnson (1992: 66)

Figura 1 - Estrutura de Desempenho da Empresa: Economia Global

Para desenvolver a sensibilidade são necessários relacionamentos de dependência mútua e a longo prazo com os clientes. Tais relacionamentos são construídos por gerentes e funcionários, dirigindo os processos no sentido de obter a lealdade dos clientes.

A flexibilidade, por sua vez, exige uma nova maneira de pensar, que, contrariamente a uma visão da empresa como sendo composta de ativos e produtos, acredita na empresa como sendo composta de pessoas e oportunidades.

Nessa nova visão, as pessoas, com poder para administrar os seus processos de trabalho, podem aprender e inovar, desenvolvendo as suas capacidades para remover as restrições que

impedem a flexibilidade. Para Johnson (1992), as restrições são práticas e suposições que causam atrasos, excessos e variações nos processos; criam por sua vez a necessidade de trabalho, aumentando o prazo de entrega. A remoção destas restrições elimina o trabalho e os recursos, e, portanto, os custos, além de garantir a flexibilidade.

Gomes e Salas (1999: 18) discorrem sobre a evolução do conceito de controle de gestão, que a partir da década de 50 até os anos 70 incorporou novos conceitos advindos de outras áreas do conhecimento, tais como economia, psicologia, sociologia e antropologia. Para os autores, estes novos conceitos não evitaram, contudo, a crise na área de contabilidade de gestão durante os anos 80, da qual algumas limitações nos sistemas de controle baseados em medidas financeiras podem ser observadas:

- Pouca confiabilidade dos modelos preditivos em função da instabilidade do meio ambiente;
- Alcance de curto prazo das medidas utilizadas;
- Desvinculação das medidas com o contexto social e cultural;
- Utilização de medidas financeiras como esquema de punição e não como reforço de comportamento positivo e correção de desvios, no caso de comportamento desfavorável.

Como alternativa para vencer tal crise e atender às novas necessidades do modelo de gestão, os autores resgatam o significado de controle de gestão. Nesse sentido, o controle é fundamental para assegurar que as atividades de uma empresa realizem-se conforme o desejo dos clientes e dos membros da organização, para desenvolver a sua estratégia e garantir a manutenção e melhoria da sua posição competitiva. Para isso, há necessidade de um conjunto de sistemas e instrumentos que promovam a atuação de diferentes pessoas ou grupos, no sentido de responderem de forma harmônica e coordenada aos desafios inerentes à execução da estratégia da empresa.

Gomes e Salas (1999: 25) distinguem duas perspectivas inseridas no conceito de controle. A **primeira** baseada normalmente nos aspectos financeiros, e a **segunda**, baseada em aspectos mais amplos, ligados ao contexto das operações, bem como à estratégia, estrutura e cultura organizacionais, comportamento individual e contextos sociais e competitivos. Tais perspectivas podem ser resumidas no quadro a seguir.

Quadro 1 - Perspectivas de Controle

Aspectos	Perspectiva limitada	Perspectiva ampla
Filosofia	Controle de cima para baixo; Controle como sistema.	Controle realizado por todos; Controle como atitude.
Ênfase	Cumprimento.	Motivação, autocontrole.
Conceito de Controle	Medição de resultado baseado na análise de desvios e geração de relatórios; Desenho, técnicas de gestão.	Desenvolvimento de uma consciência estratégica orientada para o aperfeiçoamento contínuo.
Consideração do contexto social, organizacional e humano	Limitado. Ênfase no desenho de aspectos técnicos; Normas rígidas, padrões, valores monetários.	Amplo. Contexto social, sociedade, cultura, emoção, valores.
Fundamento teórico	Economia, Engenharia	Antropologia, Sociologia, Psicologia.
Mecanismos de Controle	Controle baseado no resultado da Contabilidade de Gestão.	Formal e informal. Outras variáveis, aprendizado.

Fonte: Adaptado de Amat (1993: 27)

Gomes e Salas (1999) discorrem, ainda, sobre as idéias correntes sobre controle de gestão, à luz de uma perspectiva contextual. Ao abordarem as diferentes colocações teóricas, cujo detalhe não é objeto desse estudo, procuram classificá-las em função da ênfase dada aos aspectos e mecanismos que influenciam o processo de controle organizacional.

Dessa maneira, encontram-se teorias centradas nos aspectos mais formais do controle; outras centradas nos aspectos psicossociais ligados ao controle, como, por exemplo, os motivacionais e cognitivos; teorias focalizadas nos aspectos culturais presentes no controle; e, por último, as teorias que consideram os aspectos macrossociais do contexto social como condicionantes do controle.

Embora considerando as contribuições relativas e importantes das diversas teorias, os autores concluem que:

- Não se percebe na atualidade um paradigma predominante, resultante desta ou daquela teoria;
- Não se percebe tampouco um plano de referência que englobe os aspectos relevantes das várias teorias;
- Observa-se uma tendência de abandono progressivo das abordagens mecanicistas, incorporando-se nos modelos de controle idéias de outras áreas do conhecimento anteriormente citadas;
- Não estão ainda privilegiadas nos estudos sobre sistemas de controle as variáveis envolvidas nos sistemas de controle de gestão das organizações muito complexas.

Os autores ressaltam também, da leitura dos trabalhos analisados, entre outros aspectos, o de que muito pouco tem sido estudado sobre os resultados a respeito da eficácia a longo prazo dos programas de privatização recomendados pelos especialistas em administração às agências governamentais, hospitais e universidades públicas. Pouco se conhece, também, sobre os efeitos da ampla utilização de indicadores financeiros nos seus sistemas de controle.

Características básicas dos novos sistemas de controle

Segundo Gomes e Salas (1999), o planejamento e a implantação dos sistemas de controle dependem fundamentalmente do entendimento do contexto social e organizacional em que se desenvolvem e operam tais sistemas, bem como do conhecimento dos diversos tipos de controle e suas influências sobre o comportamento das pessoas, dentro e fora das organizações.

Além disso, para que os sistemas de controle possam facilitar a adaptação estratégica e a coordenação organizacional, eles precisam, no seu desenho, contemplar os diferentes níveis do controle de gestão.

O primeiro nível, o do **controle estratégico**, refere-se ao desenho de instrumentos e a realização de ações voltados à manutenção e melhoria da posição competitiva da organização, sensíveis ao contexto social e seu dinamismo, estreitamente relacionados com o processo estratégico, contribuindo tanto na formulação quanto no acompanhamento dos objetivos estratégicos.

O segundo nível, o do **controle organizacional**, refere-se ao desenho de instrumentos e à realização de ações voltadas a influenciar o comportamento das pessoas, no sentido de atingir os objetivos da organização. O controle organizacional vem, dessa maneira, responder a questões relevantes sobre a responsabilidade de cada unidade organizacional, sobre como atuar, sobre quais indicadores irão refletir a sequência do exercício das responsabilidades.

O quadro a seguir apresenta, segundo Gomes e Salas (1999: 60), os tipos de sistemas de controle mais comuns e suas principais características.

Quadro 2 - Tipos de Controles Organizacionais

<i>Controle familiar</i>	<i>Controle ad-hoc</i>
Dimensão pequena; Contexto social geralmente estável, pouco hostil, muito dinâmico, pouco complexo, depende da visão do líder; Estratégia traçada pelo líder; Estrutura organizacional muito centralizada; Personalista, necessidade de supervisão direta; Atividades rotineiras, com limitada formalização; Estilo de gerência personalista; Cultura organizacional paternalista, baseada em fidelidade ao líder.	Dimensão regular; Contexto social geralmente hostil, bastante complexo; Estratégia pouco formalizada, flexível e a longo prazo; Estrutura organizacional matricial, elevada centralização; Elevada profissionalização; Atividades desestruturadas, pouca formalização; Gerência empreendedora; Cultura organizacional baseada no individualismo, busca de consenso.
<i>Controle burocrático</i>	<i>Controle por resultados</i>
Grande dimensão; Contexto social pouco hostil, pouco dinâmico, não muito complexo; Estratégia de curtíssimo prazo; Atenção voltada para operações; Estrutura organizacional centralizada; Delegação sem autonomia funcional, elevada formalização; Coordenação através de normas e regulamentos; Estilo de gerência burocrática; Cultura organizacional paternalista.	Grande dimensão; Contexto social dinâmico, muito hostil e complexo; Estratégia formalizada com ênfase no curto prazo e no mercado; Estrutura organizacional descentralizada, centros de responsabilidade; Grande formalização; Coordenação através de preços de transferência e orçamento profissional; Cultura organizacional voltada para resultados.

Fonte: Gomes e Salas (1999: 60)

3.3 Controle de Gestão em um Contexto Humano

Gomes e Salas (1999) alertam para os aspectos que não podem mais ser esquecidos pelas organizações no desenho dos seus sistemas de controle de gestão. O desenvolvimento de uma cultura organizacional, que facilite a identificação das pessoas que trabalham na organização, através da interiorização dos valores existentes, e a sua transmissão no comportamento cotidiano, podem aumentar a coesão interna e, conseqüentemente, atuar como um mecanismo eficaz de controle de gestão.

Os autores consideram a **identificação** como um importante mecanismo de autocontrole, que pode complementar os mecanismos de controle existentes. Ainda, em condições de fragilidade do ambiente organizacional, como por exemplo, frente a objetivos ambíguos, ou diante de decisões cujos resultados não podem ser pré-avaliados ou posteriormente medidos, a identificação pode ser um elemento adicional de controle.

Esta identificação das pessoas com a organização tem uma relação direta com a congruência entre os seus objetivos pessoais e os objetivos da organização. Neste sentido, a identificação induz à responsabilidade e ao autocontrole, permitindo que a pessoa se direcione para o alcance dos objetivos, complementando assim o controle financeiro.

Os elementos que promovem a identificação podem estar ligados às características da atividade, sua posição no processo como um todo, o resultado com ela alcançado, as condições para sua realização, os recursos envolvidos e a sua contribuição para o desempenho da organização.

Esses elementos podem estar ligados ainda aos aspectos relacionados com os sistemas gerenciais, como a flexibilidade da organização e a qualidade do sistema de controle, das estratégias e estruturas existentes, dos objetivos e das decisões.

Podem também promover a identificação, os elementos ligados às pessoas e às relações, à sua cultura. Incluem-se aí os estilos de comportamento e interação das pessoas no trabalho, sua dedicação à atividade e capacidade de trabalho, seu compromisso e participação ativa no funcionamento da empresa.

Sobre a flexibilidade da organização, Johnson (1992: 89) ressalta a necessidade de se dar aos trabalhadores a autoridade para remover as restrições do sistema de produção e atender às necessidades dos clientes.

“A construção de relacionamentos para conseguir a lealdade duradoura dos clientes leva a empresa longe no caminho para a excelência competitiva global. Aprender a adaptar-se às mudanças nos desejos do cliente também é vital. A necessidade de ser flexível, não apenas sensível, é um imperativo implícito da concorrência na Era da Informação”. (Johnson, 1992: 89)

O grande desafio para estas organizações é que a flexibilidade exige um novo modo de pensar sobre a empresa; ao invés de vê-la como um conjunto de ativos e produtos, os seus dirigentes precisam passar a vê-la como sendo composta de pessoas e oportunidades.

Para o autor, a chave do aprendizado nas organizações é a descoberta de novas e inovativas maneiras de se remover as restrições que impedem a flexibilidade. Tais maneiras não podem existir somente nas instruções advindas de altos gerentes, orientadas por informações de resultado financeiro.

Daí que é necessário dar poderes às pessoas que realizam as atividades, entregar-lhes os processos nos quais elas trabalham, facilitar-lhes o entendimento das necessidades dos clientes. Só assim elas estarão preparadas para remover as restrições que impedem a flexibilidade.

3.4 Modelos de Gestão na Saúde

Gonzáles García (2001), analisando em que medida as reformas de saúde implementadas na América Latina nas últimas décadas geraram mudanças autênticas nos modelos de gestão, utiliza os três níveis de gestão definidos por Ortún Rubio (1996) para o setor de saúde:

- Macro-gestão ou Gestão Pública, onde o Estado intervém para corrigir as falhas do mercado e melhorar o bem-estar social através da modificação dos estilos de vida e da regulação do meio-ambiente, tecnologia, recursos humanos e serviços sanitários; além disso o financiamento da saúde e o estabelecimento de políticas e prioridades para a alocação dos recursos, a organização e a gestão dos serviços públicos de saúde;

- Média-Gestão ou Gestão Institucional, envolvendo as instituições de saúde em geral, que assumem objetivos tais, que para elas o maior desafio da gestão é coordenar e motivar as pessoas para alcançar estes objetivos;
- Micro-gestão ou Gestão Clínica, onde a maior responsabilidade cabe aos profissionais. Tais profissionais são responsáveis pela alocação da maior parte dos recursos institucionais, através de milhares de decisões diagnósticas e terapêuticas tomadas cotidianamente, em condições de incerteza; e para o seu desempenho gerenciam, coordenam e motivam outras pessoas da sua equipe, ou de outros serviços de apoio.

Para o autor, as repercussões das reformas sanitárias sobre os modelos de gestão em cada um dos três níveis descritos são destacadas a seguir:

- A gestão melhora a eficiência, sobretudo a técnica. A gestão é uma ponte entre a economia e a medicina, porque exige conhecimentos teóricos de ambas; um bom gestor precisa conhecer a clínica e racionalizar o uso dos recursos;
- Os sistemas de saúde reproduzem e ampliam as mudanças sociais. Na última década os países da América Latina realizaram um enorme esforço para aumentar a sua produtividade econômica e sanitária. A gestão das políticas, as instituições e a prática clínica têm sido, em diferentes ângulos e intensidades, uma preocupação central das reformas sanitárias;
- Independentemente dos resultados obtidos, dois aspectos da questão precisam ser melhorados. Primeiro, a compreensão de que a gestão sanitária não é independente da política sanitária; ainda a escassez de recursos não se resolve com uma boa gestão. Segundo, a definição de estratégias para modificar o modelo cultural presente nas relações entre os políticos da saúde com os cidadãos, entre os hospitais e os enfermos, entre os médicos e os pacientes. A falta de integração entre as mudanças e os objetivos, a utilização inadequada de recursos, os serviços públicos recebidos e os custos privados que os suportam são as queixas constantes destas relações;
- A mudança do modelo de gestão das instituições (média-gestão) constitui uma tarefa mais complexa e difícil do que planejar as mudanças das políticas e dos sistemas. Redefinir o modelo de gestão da instituição significa reconstruir a instituição; o que temos presenciado na maioria dessas mudanças é só uma reengenharia, limitando-se a

uma revisão da estrutura e dos processos da organização. A reconstrução, por outro lado, exige uma redefinição da missão da organização, de suas funções e, portanto, de suas prioridades.

Os hospitais universitários no Brasil estão integrados ao Sistema Único de Saúde (SUS), constituindo destes recursos uma parcela de seu financiamento. O SUS remunera os hospitais com base numa tabela de preços única, não importando o tempo de permanência, nem os gastos incorridos com o paciente. O Ministério da Saúde, através do Fator de Incentivo ao Desembolso de Ensino e Pesquisa em Saúde (FIDEPS), incrementa o faturamento dos hospitais universitários em cerca de 25% (vinte e cinco por cento), em função da realização nestes hospitais de atividades de ensino e pesquisa.

“A efetiva integração dos Hospitais Universitários ao SUS coloca-se como mais um desafio a ser enfrentado, de difícil tratamento, visto que várias iniciativas implementadas ainda estão longe de uma integração real. Entendemos que essa integração não pode ficar restrita a articulação do hospital à rede, na condição de prestador de serviços complexos referenciados, mas deve ser pensada como uma relação em que se estabeleçam compromissos assistenciais, de ensino e pesquisa, voltados para fortalecer a formação de pessoal para o Sistema de Saúde, a educação continuada e a produção de conhecimentos”. (Vasconcelos, 2006)

Segundo Vasconcelos (2006), tais iniciativas, para serem viáveis e sustentáveis, necessitam ser planejadas num amplo processo de negociação e pactuação entre Hospital, Universidade, SUS e Sociedade. Deste processo será possível extrair o comprometimento dos profissionais envolvidos com os objetivos institucionais e o exercício da autonomia operacional do Hospital, baseada em contratos e modelos de gestão claros. Na relação com o SUS e com a Sociedade, apontou o autor, “deve-se buscar consolidar o aumento da legitimidade social de suas ações e o estabelecimento de mecanismos de relacionamento com os gestores do SUS que consolidem a mútua cooperação”.

4. SISTEMAS DE CUSTEIO

4.1 A Evolução dos Sistemas de Custeio

Johnson e Kaplan (1987) relatam que os Sistemas de Informações Contábeis existem há milhares de anos, desde que as antigas civilizações iniciaram suas atividades comerciais. Contudo, a demanda por informações gerenciais refletindo as transações internas das organizações é mais recente.

Nas companhias do século XIX já é possível encontrar as práticas contábeis nas indústrias em busca de oportunidades de ganho. Com a finalidade de utilizar de forma eficiente seus recursos, as indústrias de transporte ferroviário, por exemplo, já buscavam a informação contábil através de seus processos internos.

No período de 1880 a 1910 podemos observar, segundo os autores, a necessidade de informações sobre custos de caráter gerencial, dos complexos processos industriais, com a finalidade de analisar a eficiência dos trabalhadores empenhados nas tarefas especializadas.

A organização Dupont criou, entre 1903 e 1915, um sistema de contabilidade gerencial que atendia às firmas integradas de múltiplas atividades. Tal sistema já desenvolvia indicadores financeiros uniformes, ajudando a administração a determinar a rentabilidade do capital utilizado na companhia, além de atenuar muitos problemas burocráticos que atingiam as empresas de integração complexa, à época, administradas de forma centralizada.

Segundo Johnson e Kaplan (1987: 109), até 1925 “as firmas industriais americanas haviam desenvolvido praticamente todos os procedimentos de contabilidade gerencial atualmente conhecidos”. Das tecelagens integradas do início do século XIX até as complexas hierarquias multidivisionais dos anos 20 foram desenvolvidos os procedimentos de mensuração e controle que fornecem informações sobre a rentabilidade e eficiência da atividade econômica internamente administrada.

Após esse período, particularmente nos anos 60 e 70, os administradores passaram a focalizar os indicadores financeiros na tomada de decisão e gerenciamento dos negócios.

Na avaliação de Johnson (1992), esta tendência dos gerentes de acompanhar as operações das empresas através dos indicadores contábeis desviou a sua atenção dos clientes e dos processos.

Parece haver nesse período, segundo o autor, uma descontinuidade dos princípios e práticas empresariais até então empregados. As empresas passaram a seguir então pseudo- imperativos da concorrência, definidos pelos seus próprios sistemas de informações gerenciais baseados na contabilidade quando antes as informações gerenciais correspondiam aos imperativos de um ambiente competitivo definido por forças reais, tecnológicas e econômicas, externas às empresas.

Para Johnson (1992: 29), a mudança de foco, de pessoal, processos e clientes, para custos, lucros e relações contábeis é a causa da “relevância perdida”. Segundo o autor, “a relevância não foi perdida pelo uso de informações contábeis impróprias para gerenciar. Ela foi perdida pelo uso impróprio de informações contábeis para controlar as operações de empresas”.

4.2 Características dos Sistemas de Custeio

Leone (1994: 11) define como “Contabilidade de Custos” ou “Sistema de Custos”, “o conjunto de princípios e normas que permitem o registro e o controle de todo o movimento do processo produtivo e a agregação de todos os elementos que formam o valor pelo qual devem ser refletidos na posição patrimonial os produtos e a produção em processo”.

Neste sentido, a Contabilidade de Custos é um centro processador de informações que recebe, estrutura, processa e analisa os dados da organização, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais.

Esta definição, segundo o autor, é complementada por Horngreen (1962), Bierman e Dyckman (1971), Rose (1971), Gray e Johnston (1977) e Martins (1978), que enfatizam algumas características de um sistema de custos:

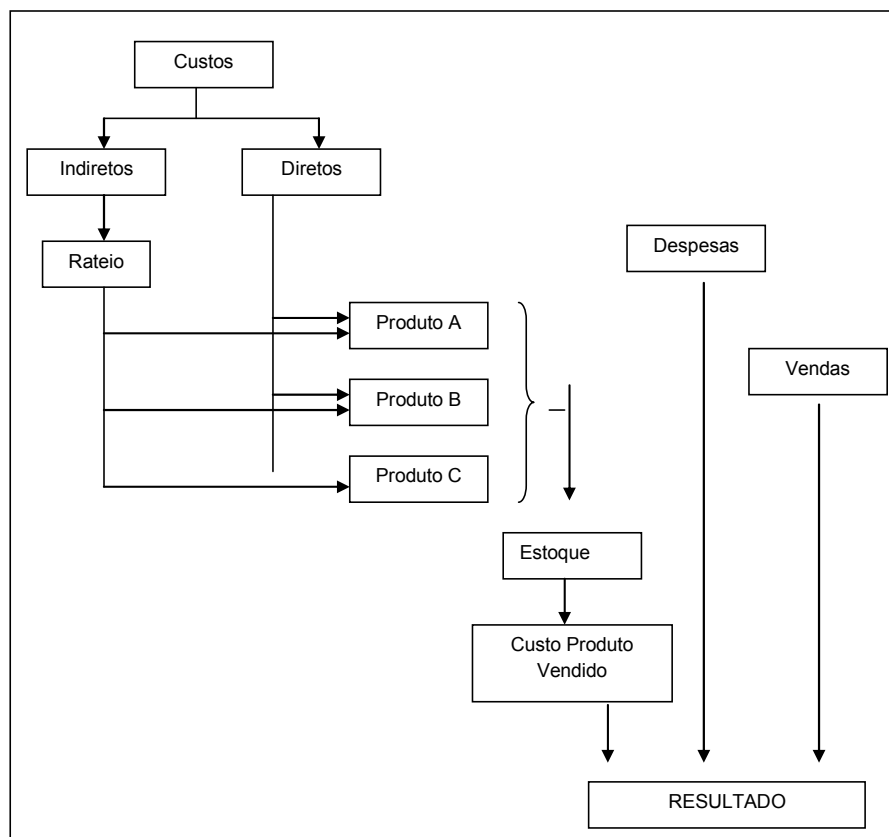
- As informações sobre custos atendem às necessidades de formulação de políticas e tomada de decisão da organização, nos seus aspectos operacionais e estratégicos;
- Além disso, as informações sobre custos devem constituir uma base constante, um arquivo onde a informação esteja sempre disponível;

- As informações produzidas pela contabilidade devem ser quantitativas, expressas em termos monetários, ou em alguma unidade de medida, ou em algum índice definido de realização ou desempenho;
- Diferentemente da Contabilidade Financeira, a de Custos deve trabalhar com dados de natureza variável, o que amplia a sua utilidade.

4.2.1 Conceitos envolvidos nos sistemas de custeio tradicionais, segundo Martins (1990)

- Terminologia Contábil
 - **Gasto** – Sacrificio financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrificio esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro);
 - **Investimento** – Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s);
 - **Custo** – Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços;
 - **Despesa** – Bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas;
 - **Custo do Produto Vendido** - Despesa que é o somatório dos itens que compuseram o custo de fabricação do produto ora sendo vendido;
 - **Desembolso** – Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço;
 - **Perda** – Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária.
- Algumas classificações e nomenclaturas de custos
 - **Custos Diretos** – Podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo;

- **Custos Indiretos** – Não podem ser diretamente apropriados aos produtos, por não oferecerem condição de uma medida objetiva. Devem ser alocados de maneira estimada, e por vezes arbitrária;
 - **Custos Fixos** – Independem do volume elaborado de produtos, considerando a relação entre período e volume de atividade;
 - **Custos Variáveis** - Dependem diretamente do volume elaborado de produtos, considerando a relação entre período e volume de atividade.
- Esquema básico de apropriação de custos (na página a seguir), considerando:
 - Separação ente custo e despesa;
 - Apropriação dos custos diretos diretamente aos produtos;
 - Rateio dos custos indiretos.



Fonte: Martins (1990: 75)

Figura 2 - Esquema Básico da Contabilidade de Custos

- Sistemas de custeio:
 - **Custeio por absorção** – Consiste na apropriação integral de todos os custos (diretos e indiretos, fixos e variáveis) aos serviços. Estes passam a ter um custo total, onde a absorção dos custos indiretos se dá por critérios genéricos e convencionais;
 - **Custeio Variável ou Custeio Direto** - Apropriação de todos os custos variáveis, quer diretos, quer indiretos, e tão somente os variáveis; os custos fixos são separados e considerados como despesa do período, não relacionados portanto ao tipo ou volume de serviços/produtos, indo diretamente para o Resultado;
 - **Custeio por Atividade ou Sistema ABC (Activity-Based Costing)** - O princípio básico do sistema é tornar direto o maior número de custos fixos e variáveis, através de direcionadores de custos específicos. Na concepção desse sistema, são as atividades que consomem recursos, e por sua vez, produtos e serviços consomem atividades. Partindo daí, as atividades são classificadas entre as que agregam valor e as que não agregam valor aos produtos e serviços.

Beulke e Bertó (2000) analisam os três sistemas apresentados, evidenciando as diferenças na proposição dos mesmos:

- **Custeio por absorção** – Considera o preço como uma função do custo, na medida em que ele decorre dos custos totais. O resultado unitário, portanto, não é constante nos diversos níveis de atividade, pela influência dos custos fixos, não se aplicando ao planejamento de resultado em diferentes níveis de atividade. Aplica-se, no entanto, às organizações que conseguem impor os seus preços ao mercado, em função de sua posição competitiva. Aplica-se, ainda, em situações de produtos ou serviços novos, sem referenciais no mercado, servindo aí como um referencial inicial de preço, a ser ajustado posteriormente à sensibilidade do mercado;
- **Custeio Variável ou Custeio Direto** – O preço decorre dos custos diretos e indiretos estritamente proporcionais ao produto ou serviço; a margem de contribuição (diferença entre a receita e o custo operacional) decorrente constitui neste caso o limite mínimo tolerável para viabilizar o produto ou serviço. A sua utilização é mais adequada para situações de alta competitividade, ou então como instrumento de ampliação de volumes

para aproveitar capacidades adicionais disponíveis. Ainda, na melhor composição de mix de produtos e serviços, visando a otimização do resultado;

- **Custeio por Atividade (Sistema ABC)** – O preço inclui os custos fixos orientados pelos direcionadores, de forma que a contribuição operacional não é constante nos diversos níveis de atividade. Embora o foco deste método seja a gestão do processo e os custos a ele inerentes, a obtenção do resultado está relacionada à existência de produtos ou serviços cujo valor unitário seja mais elevado que o custo direto apropriado. Uma vez que o foco é a eficiente gestão dos custos dos produtos e serviços, tal método torna a organização mais competitiva.

Os autores analisam contudo, que os três sistemas não são excludentes, podendo conviver em harmonia, dependendo do contexto da organização e de sua expectativa no cálculo e análise dos custos. Ainda que na visão de tais autores o custeio por atividade represente um aprimoramento do cálculo, pelo menos em relação ao custeio por absorção, e em função do estágio da informática dentro das organizações.

4.2.2 Sobre o processo produtivo nas organizações de saúde

Colman (2006) define o processo sanitário, de acordo com a Teoria Geral do Custo, como um conjunto de ações que têm como objetivo aumentar a capacidade dos bens e serviços primários, onde cada ação pode produzir bens ou serviços intermediários e/ou bens ou serviços de consumo final, utilizando insumos oriundos de fornecedores externos (fora do hospital ou serviço de saúde) ou internos (dos próprios processos internos). Nessa concepção, o hospital ou serviço de saúde pode ser entendido então como um conjunto de ações interligadas por um determinado processo de trabalho, que produzem bens ou serviços de saúde (Médici e Marques, 1996). Trata-se de prestações de serviços cujo produto final é a recuperação e satisfação do paciente (cliente) e de seus acompanhantes (Pereira, 2004).

Martinez-Alarcón (2002) analisa que os centros de saúde são empresas produtoras de serviços diversos, como análises clínicas, exames de diagnóstico de radiologia e por imagem,

diárias, intervenções cirúrgicas, tratamentos, consultas externas etc., em um leque de possibilidades relacionadas direta ou indiretamente com a criação e a manutenção da saúde, alguns dos quais são facilmente identificáveis ou tangíveis (como uma análise clínica), enquanto existem outros intangíveis e heterogêneos (como o tratamento a um paciente). Defendeu que os centros de saúde oferecem tais produtos de tal forma combinados, que podem se constituir de produtos intermediários ou finais, podendo ser as últimas combinações particulares de produtos intermediários. Determinados processos dão lugar a produção de serviços tais que, dependendo do caso podem ser considerados produtos finais. Também é possível, na visão do autor, entender o centro de saúde em seu conjunto, como um processo produtivo único. Neste caso, ir-se-ão agregando sucessivas unidades de serviço para que a alta hospitalar seja o resultado final sobre o paciente, fruto da combinação de diversos produtos intermediários em função das necessidades do paciente e da estrutura disponível.

Segundo MARTINEZ-ALARCÓN (2002), a combinação desses produtos no diagnóstico e tratamento do paciente pode ser compreendida em quatro níveis do processo produtivo. O primeiro e segundo níveis recorrem à estrutura da produção em toda sua amplitude para poder oferecer o serviço e será o paciente o potencial receptor dessa grande variedade de recursos de que dispõem a estrutura de produção de serviço. Incluem-se aí a estrutura física, de hotelaria, e a atenção dos profissionais de nutrição, limpeza e serviços em geral. No segundo nível do processo ocorre a utilização concreta de *inputs* baseada em um diagnóstico e em necessidades terapêuticas, os quais exercem uma ação sobre o paciente gerando diversos tipos de *outputs*. Estas transformações de tipo técnico dos níveis iniciais decorrem de uma série de processos ou ações que em seu conjunto seriam facilmente identificáveis e mensuráveis, como realizar uma radiografia, servir uma refeição ou limpar o quarto do paciente. O terceiro nível é eminentemente médico, já que é este profissional quem decide os *inputs* que o paciente requer em função do diagnóstico. A quantidade de possíveis combinações é elevada já que cada paciente terá sua relação particular e a relação entre o tratamento dependerá de diversos fatores, entre eles, das próprias características do paciente. O quarto nível integra todas as fases anteriores, constituindo o nível do resultado, da *alta médica*. A análise da eficiência nesse nível deve ser contemplada em função da produção da saúde, mediante indicadores que permitam realizar comparações homogêneas e poder analisar rendimentos em função dos recursos utilizados.

4.2.3 Sobre a técnica do Custeio por Atividades enquanto suporte ao processo produtivo das organizações de saúde

Coronel Troncoso (1998) entende o produto hospitalar enquanto a atenção dada para uma solução integral de um problema de saúde concreto, resultante da utilização de procedimentos dispostos nos distintos serviços que integram esse o complexo de uma unidade hospitalar. Agrega que o conceito de patologia está etimologicamente definido como a parte da medicina que estuda as enfermidades, compreendendo tanto o diagnóstico como a terapia. Conclui que o produto oferecido pelos hospitais deveria ser denominado genericamente "solução patológica", definida como o conjunto de técnicas e/ou procedimentos aplicados por um estabelecimento de serviços de saúde com critério científico, tecnologia apropriada e fornecimento de medicamentos, destinados a praticar o diagnóstico e/ou tratamento e/ou posterior seguimento da doença de um paciente ou um conjunto deles. A "solução patológica" pode ser alcançada com uma, algumas ou todas as etapas requeridas (diagnóstico, tratamento, e posterior seguimento), motivo pelo qual é também um produto hospitalar o processo que abarque a parcialidade das fases, como, por exemplo, o paciente cuja única necessidade é o diagnóstico. A "solução patológica" assim definida é entendida como um processo que é próprio de cada paciente ou grupo deles, em função de suas próprias características. O processo produtivo é visto por este autor a partir de uma ótica transfuncional, definindo duas macro atividades:

- De direção – constituídas por ações relativas ao planejamento de curto e longo prazo, à determinação de recursos e o controle e seguimento das etapas do processo de planejamento;
- De tratamento do paciente – estas ações se subdividem em atividades dirigidas ao diagnóstico, ao tratamento específico e às atividades de seguimento do mesmo. Esta macro atividade é a essência dos serviços da saúde, já que está orientada a dar resposta às necessidades de cura que o paciente demanda.

A técnica do ABC tem com um de seus pilares básicos a visão transfuncional, motivo pelo qual é a metodologia de cálculo de custos a que mais se adequaria à concepção anteriormente exposta.

Coronel Troncoso (1998) reconhece ainda, como alternativa de metodologia de cálculo de custos hospitalares a estrutura por centros de responsabilidade, com funções homogêneas, recursos destinados e responsabilidades assinaladas.

A unidade de medida expressa de forma tradicional em função do número de urgências, número de visitas, número de exames, sendo o período de internação "hospedagem" o mais utilizado, sustentou AECA (1997a), é um parâmetro que cumpre com um de seus objetivos básicos da contabilidade de gestão, que é sua simplicidade de aplicação, apesar de apresentar a desvantagem de não informar a respeito da característica da produção final hospitalar, já que ao se considerar a hospedagem média estar-se-á comparando atividades distintas.

Segundo Corella (1996), obtém-se uma multiplicidade de produtos na atividade da saúde, entre os quais se encontra a alta médica. No entanto, esta não certifica em cada caso um mesmo nível de saúde (ainda que dito nível tenha se incrementado, mantido, melhorado ou reabilitado), convertendo a alta como mais um *input* intermediário, agregando que o *output* final a se obter da função de produção seria o nível de saúde melhorado com eficácia econômica; defendendo esta eficácia como a soma da efetividade técnica mais a eficiência de ocupação, motivo pelo qual se sustenta que o elemento de medição "hospedagem" é extremamente inapropriado.

A impossibilidade de se analisar e avaliar em termos de eficiência o comportamento da atividade hospitalar, em função de medidores limitados que não permitem a adequada comparação entre hospitais, serviços ou diferentes períodos de tempo, ou ainda, por um lado medir os serviços prestados ao paciente, o que implica na geração de informação apropriada, e, por outro, avaliar e controlar o custo por paciente como elemento de controle para a direção, leva à definição de múltiplas classificações de pacientes e combinações de diferentes doenças, e problemas de saúde, enquanto possibilidades de medida e comparação.

O conceito de *resumo clínico*, segundo Colman (2006), nasce como um bloco de informação que caracteriza os fatos mais relevantes de um episódio assistencial, idéia desenvolvida primeiramente nos Estados Unidos e logo na Europa. Na década de 70 surgem diversos conjuntos de dados considerados de informação básica. Em 1972, o Comitê Nacional de Estatísticas Vitais e de Saúde dos EUA (Estados Unidos da América) propôs 14 *itens* e em 1975 o Comitê de Informação e Documentação Científica da CEE criou um grupo de trabalho sobre informação biomédica e de saúde com o objetivo de normalizar a informação clínica nos hospitais da comunidade. Posteriormente surgiu um subgrupo denominado BM3 com o objetivo

específico de selecionar uma série de dados que passariam a formar uma parte dos resumos clínicos. Estabeleceu-se um conjunto de dados com 13 itens básicos: identificação do hospital, número do paciente, sexo, idade, estado civil, local de residência, mês e ano de ingresso, hospedagem, estado à alta, diagnóstico principal, outros diagnósticos, intervenções e procedimentos obstétricos, outros procedimentos significativos e médicos. Esta lista foi posteriormente modificada e finalmente originou o *European Minimum Basic Data Set* (Temes et al., 1992).

Surgem distintos sistemas de classificação de pacientes, sendo o objetivo dos mesmos agrupar os usuários dos serviços de saúde que têm características comuns e que portanto requeiram níveis similares de serviços e custos. Não desconhecem que cada paciente é único, mas trata de estimar as necessidades reais de cada paciente (tipo de pessoal, tempo de dedicação etc.), considerando, por exemplo, sua idade, situação clínica, diagnóstico clínico e estado funcional no cotidiano (Fries e Cooney, 1985; Fries et al., 1987).

Calzado et al. (1999) reforça a existência de diversos sistemas de medição do produto hospitalar, os quais se desenvolvem fundamentalmente em duas correntes:

- A primeira engloba aqueles sistemas de medição do produto sanitário que somente consideram a atividade funcional do centro e estabelecem uma escala relativa de valor entre os diferentes produtos, transformando a maior parte da atividade final em uma única unidade de medição (por exemplo, Unidade Básica de Assistência, Unidade Ponderada de Assistência etc.);
- A segunda agrupa aqueles sistemas de medição do produto sanitário que tratam de relacionar algumas características: patologia, idade, gravidade etc., com os diferentes produtos finais, não recorrendo unicamente a categorias funcionais (por exemplo, Grupos Relacionados de Diagnósticos – GRD, *Patient Management Categories* – PMC etc.).

Coronel Troncoso (1998), afirma que se por um lado os grupos de diagnósticos concebem a patologia como um processo, pressupõem uma semelhança entre as situações dos demandantes que não está totalmente provada nem é aplicável a todos os casos, acrescentando que, para a medição dos custos, é mais relevante observar que cada paciente padece de patologias com características próprias de sua etnia, idade, ambiente de desenvolvimento de sua vida, nível

sócio-econômico, o qual difere – à semelhança das patologias – de outros pacientes com distintas situações sociais e econômicas.

Na ótica transfuncional, e considerando a medição de custos através de modelos mais completos, Coronel Troncoso (2001) propõe a utilização de um Sistema de Custos por Ordens de Serviço, com aplicação da técnica ABC adaptada ao setor saúde, definindo como macro atividades da organização: Direção, Tratamento do Paciente (subdivido em Prevenção, Diagnóstico, Tratamento Propriamente Dito e Acompanhamento Pós-tratamento); Ministração de Medicamentos; Investigação e Pesquisa; Contato com a Demanda; Apoio Geral ou Especial.

O custo do produto final será composto do custo acumulado dos distintos produtos específicos, das atividades complementares não incluídas anteriormente, dos medicamentos, e finalmente o custo por absorção das atividades de apoio geral. Acrescentou que, se o objetivo é o cálculo estratégico dos custos, o processo de apuração mais adequado é o de custeio por atividades. As ordens e serviço poderão ser individuais ou agrupadas por conjuntos de pacientes, e os resultados de custos obtidos serão utilizados de forma integrada com os custos comerciais ou dos processos produtivos da organização.

Neste mundo atual globalizado, analisa Colman (2006), marcado por transformações constantes, as instituições de saúde que não estiverem preparadas para gerenciar tais mudanças estarão em situação de inferioridade de condições das demais. O valor da informação correta e no momento oportuno e preciso é de fundamental importância para o melhor gerenciamento dos recursos que sempre são escassos. As informações de custos em saúde, bem como as técnicas de gestão devem ser aplicadas de acordo com a realidade de cada organização, valorizando, segundo o autor, o exposto por Cartier (2001) sobre diferenciar claramente o mapa que se faz da realidade da realidade propriamente dita.

5. A UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS COMO ESTRATÉGIA DE GESTÃO NA SAÚDE

5.1 Sobre a Informação e o seu papel nas Organizações

O advento da era da informação nas últimas décadas tem modificado muitas das premissas da competitividade nos negócios. As empresas hoje não conseguem mais obter vantagens competitivas com as ações tradicionais de incorporação de novas tecnologias e gestão eficaz dos ativos e passivos financeiros.

Este impacto é ainda maior na empresa de serviços, pública e privada, onde a desregulamentação e a privatização vem tirando-lhes o conforto do ambiente competitivo. Esta empresa concorre hoje com novos negócios mais eficazes ou inovadores e não tem mais a proteção dos preços pré-fixados garantindo-lhes o retorno sobre os investimentos e sobre as bases de custos.

O novo ambiente exige das empresas em geral novas capacidades para assegurar o sucesso competitivo. Para Kaplan e Norton (1997), as empresas da era da informação estão baseadas em um novo conjunto de premissas operacionais:

- Os processos são interfuncionais, integrados, abrangendo todas as funções tradicionais. Valoriza-se então o conhecimento específico de cada função, mas também a agilidade, eficiência e qualidade de integração dos processos;
- A cadeia de valores da organização atual é integrada através da tecnologia da informação; os processos de suprimentos, produção e entrega são desenhados de forma a garantir, para cada unidade da organização, melhorias no que diz respeito a custo, qualidade e tempo de resposta;
- Os produtos e serviços oferecidos são customizados aos seus diversos segmentos de clientes, sem que o seu custo seja penalizado pela variabilidade do processo e pelo baixo volume de produção;

- Escala global e inovação exigem das empresas atuais a eficiência e a agressividade competitiva do mercado global, com a sensibilidade às necessidades dos clientes locais; exigem ainda o domínio da arte de prever novas necessidades, de maneira a idealizar produtos e serviços inovadores, com incorporação rápida de novas tecnologias;
- Todos os funcionários, e não só aqueles de alto escalão, devem agregar valor pelo que sabem e pelas informações que podem fornecer.

Segundo os autores, tais empresas serão bem sucedidas se investirem na aquisição de novas capacidades, que atendam a estas novas premissas. Novos instrumentos de medição serão também necessários, incorporando os vetores do desempenho futuro, através de informações que facilitem o desempenho, a implementação e a monitorização da estratégia organizacional.

5.1.1 Indicadores de Desempenho

Para Johnson e Kaplan (1996), os rumos contemporâneos da competição, da tecnologia e da administração exigem das organizações novas formas de avaliar o desempenho de curto e longo prazo, de maneira a garantir a competitividade num ambiente globalizado. Neste sentido, o papel dos indicadores de desempenho necessita de uma modificação que acompanhe a evolução dos negócios, conforme demonstram alguns fatores de obsolescência dos indicadores de desempenho financeiro.

Os lucros de curto prazo já não podem ser previstos com segurança, quando o produto final depende de mão-de-obra direta menor, quando os processos de produção dependem de um capital crescente, quando o avanço desses processos permite uma produção flexível, com zero defeitos e *just-in-time*. Esses lucros variam ainda quando os recursos da organização incluem a parceria de funcionários altamente habilitados e clientes e fornecedores fiéis.

Num esforço de comparar custos com receitas, vemos as empresas analisando custos que contém despesas incorridas em períodos anteriores, bem como despesas incorridas no período vigente, mas cujos benefícios ocorrerão realmente em períodos futuros.

Na evolução dos negócios, as organizações necessitam hoje acompanhar a implementação de suas estratégias, monitorando o desempenho de suas unidades de negócios, principalmente na produção, comercialização e pesquisa e desenvolvimento de bens e serviços. Daí a importância, segundo Johnson e Kaplan (1996: 222), de se informar uma variedade de indicadores não financeiros:

- Indicadores internos de falhas, tais como refugo, reparos, paralisações, número de peças defeituosas;
- Indicadores externos de falhas, tais como queixas dos clientes, despesas com garantia e pedidos de manutenção;
- Indicadores de produtividade, incentivando a redução de custos. Num período mais longo, a simples recuperação dos preços não garante o sucesso, o qual poderia ocorrer com ganhos de produtividade;
- As organizações com novos sistemas de produção e entrega, tais como *just-in-time*, precisam de indicadores como tempos médios de *setup*, tempos de processamento e fabricação, média de dias de produção em estoques. Ou ainda, de indicadores mais sofisticados, como distância média percorrida pelos produtos da fábrica e percentagem de compromissos de entrega atendidos por período;
- Indicadores de redução dos custos do produto no estágio de projeto. Aí se encontra a maior alavancagem na redução dos custos dos produtos, mais do que os esforços para melhorar e automatizar os processos;
- Indicadores de custos dos novos produtos, contemplando a inovação e o alto desempenho dos mesmos, através dos dados de produção, lançamento e clientes;
- Indicadores de desempenho dos recursos humanos.

Os autores enfatizam também a necessidade de se construir um quadro de indicadores administrável, que garanta à organização manter-se na direção da rentabilidade de longo prazo. Ainda, para que tais indicadores cumpram o seu papel de dar suporte à implementação e monitorarização da estratégia, é necessário que eles sejam consistentes com os fatores estratégicos básicos, com a evolução desses fatores, bem como com as tecnologias de produtos e processos.

A introdução dessas modificações na organização inclui ainda uma nova equipe de desenvolvimento e implementação de indicadores de desempenho, com uma parceria entre profissionais da área financeira, gerentes e executivos operacionais.

5.1.2 Indicadores de Desempenho e Estratégia – Os Modelos Integrados de Gerenciamento

Peter Senge *apud* Kaplan e Norton (1997) observam que “muitos líderes possuem visões pessoais que nunca chegam a ser traduzidas em visões capazes de mobilizar a empresa. O que falta é uma disciplina que transforme a visão individual em visão compartilhada”.

Para Egan (1993), a maioria das organizações usa somente uma fração do seu potencial. Se elas fossem mais criativas e melhor administradas, poderiam fazer muito mais do que fazem. Enfatizou que, enquanto se busca compreender as falhas da organização no desempenho das pessoas, deixa-se de dar atenção ao sistema inefetivo. Ainda, enquanto se é mais fácil perceber as deficiências das pessoas, as deficiências do sistema – ou mais efetivamente, o não sistema – são mais difíceis de se identificar.

Para o autor, os gerentes poderiam administrar mais efetivamente e agregar mais valor à sua organização se eles, como outros profissionais, fossem treinados e trabalhassem com modelos integrados de gerenciamento.

Estes modelos precisariam derivar das necessidades do negócio e ser compartilhados por todos os gerentes, servindo de base para o gerenciamento, seleção, treinamento e desenvolvimento. Deveriam ser um método unificado para entender a organização como um todo, facilitando:

- O desenho ou redesenho da organização, integrando os fatores do negócio, da organização e do gerenciamento;
- A realização do trabalho nas unidades de negócios;
- A avaliação dos resultados;
- O desenvolvimento de mudanças e implementação de inovações; e
- A administração dos aspectos não racionais do sistema organizacional.

Kaplan e Norton (1997) apresentam um modelo de medição de desempenho desenvolvido no início de 1990, a partir de estudos junto a empresas de manufatura e serviços, da indústria pesada e da alta tecnologia, entre elas a Advanced Micro Devices, a American Standard, a Apple Computer, a Bell South, a CIGNA, a Conner Peripherals, a Cray Research, a DuPont, a Eletronic Data Systems, a General Eletric, a Hewlett-Packard e a Shell Canada.

Este modelo, denominado *Balanced Scorecard* (BSC), está organizado em torno de quatro perspectivas organizacionais: financeira, dos clientes, dos processos internos da empresa, e do aprendizado e crescimento.

No princípio foi utilizado somente como um sistema de indicadores, mas assim que as empresas perceberam a necessidade de vinculá-lo à estratégia organizacional, as pesquisas foram direcionadas para a integração do modelo aos grandes programas de transformação. Segundo os autores, as experiências revelam que o modelo pode ser utilizado não somente para esclarecer e comunicar a estratégia da organização, mas também para gerenciá-la. Esta análise fundamenta-se em algumas características do modelo apresentadas a seguir:

- Garantia das medidas financeiras tradicionais que orientam os negócios a curto prazo. Além disso, integração de medidas não financeiras, de longo prazo, que direcionam o desempenho no futuro, através do investimento em clientes, fornecedores, funcionários, processos, tecnologia e inovação. Tais medidas devem ser equilibradas, como fazendo parte de um sistema de informações para os funcionários em todos os níveis da organização;
- Tradução da missão e estratégia da organização e suas unidades de negócios, em objetivos e medidas tangíveis. Essas medidas são equilibradas entre aquelas objetivas, quantificáveis, de resultado, e outras subjetivas, que devem descrever as primeiras.
- Enquanto um sistema de suporte aos processos gerenciais críticos, o modelo pode auxiliar na administração da estratégia a longo prazo, através de:
 - Esclarecer e obter consenso em relação à estratégia;
 - Comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas no nível de toda a organização;
 - Planejar, estabelecer metas departamentais e pessoais, e alinhar iniciativas estratégicas;
 - Associar os objetivos estratégicos com metas de longo prazo e orçamentos anuais;

- Realizar revisões estratégicas periódicas e sistemáticas;
- Melhorar o *feedback* e o aprendizado estratégico.

Sob a **perspectiva financeira**, os autores ressaltam a importância do modelo de indicadores ser um incentivo para que as unidades de negócio vinculem seus objetivos financeiros à estratégia da organização. Os objetivos financeiros devem representar uma meta de longo prazo da organização, de gerar lucros a partir do capital investido.

O modelo deve apoiar esta meta, a partir de um esquema de classificação sugerido pelos autores, onde a empresa irá selecionar objetivos financeiros baseados em aumento de receita, melhoria de produtividade e redução de custos; ainda, utilização dos ativos e redução de risco. Toda medida selecionada deverá ser relacionada a uma seqüência de ações vinculadas às demais perspectivas, de maneira a produzir o desempenho econômico desejado para o futuro.

Sob a **perspectiva dos clientes**, as medidas devem ser selecionadas por segmento de cliente, compondo as fontes de receita dos objetivos financeiros da empresa. Outras medidas essenciais devem ser selecionadas, representando os resultados relacionados ao cliente, tais como satisfação, fidelidade, retenção, captação e lucratividade.

Estas medidas representam metas para a operação das unidades de negócios da organização, tais como logística, marketing e desenvolvimento de produtos e serviços.

Além dessas medidas a organização pode apresentar ao cliente propostas superiores “de valor”, através de atributos que garantam a fidelidade e satisfação dos mesmos, nos aspectos já colocados. Tais atributos podem ser classificados em:

- Atributos de produtos e serviços – funcionalidade, qualidade e preço;
- Relacionamento com os clientes – qualidade da experiência de compra e das relações pessoais, acesso aos produtos e serviços, capacidade de resposta;
- Imagem e reputação, refletindo os fatores intangíveis que atraem o cliente para a organização.

Sob a **perspectiva dos processos internos**, as medidas devem decorrer das expectativas dos participantes externos específicos, a partir da identificação dos processos críticos onde a organização deve buscar a excelência. Acompanhando a evolução dos negócios, tais medidas devem facilitar também a incorporação do processo de inovação, identificando o segmento de

clientes e mercado a ser atendido com novos produtos ou serviços e valorizando os processos de pesquisa, projeto e desenvolvimento desses novos produtos, serviços e mercados.

Os processos operacionais devem ser valorizados nas suas medidas de custo, qualidade, tempo e desempenho, bem como na avaliação dos aspectos importantes de serviço após a entrega do produto ou serviço prestado ao cliente.

Os autores ressaltam ainda a importância das medidas dos custos dos processos através de suas atividades, como indicadores dos resultados dos programas de melhoria. Tais medidas serão melhor aproveitadas quando integradas às medidas de qualidade e tempo desses processos.

Para Kaplan e Norton (1997: 152), “a capacidade de alcançar metas ambiciosas para os objetivos financeiros, dos clientes e dos processos internos depende das capacidades organizacionais para o **aprendizado e crescimento**”. Para os autores, os indicadores de tais capacidades advêm dos funcionários, sistemas e alinhamento organizacional; dessa maneira a estratégia para um desempenho superior exige investimentos significativos nessas fontes, para que produzam as capacidades organizacionais necessárias.

As medidas de desempenho para esta perspectiva devem contemplar a capacidades dos funcionários, focalizando a satisfação, retenção e produtividade dos mesmos; a capacidade dos sistemas de informação, uma vez que para desempenhar bem os funcionários precisam de excelentes informações sobre os clientes, os processos internos e as consequências financeiras de suas decisões; motivação, iniciativa e alinhamento individual e organizacional.

Kaplan e Norton (1997: 155) alertam para a necessidade das medidas alinharem-se à estratégia. Isto é possível com um conjunto integrado de medidas que explicita a estratégia através de uma sequência de relações de causa e efeito entre os vários níveis da organização. “O sistema de mensuração deve explicitar as relações (hipóteses) entre os objetivos (e as medidas) nas diversas perspectivas, de modo que possam ser gerenciadas e validadas”.

As medidas genéricas de resultados tendem a ser indicadores de ocorrência do negócio como um todo, indicando, por exemplo, lucratividade, a participação de mercado, a satisfação e retenção dos clientes e as habilidades dos funcionários.

Os vetores de desempenho tendem a refletir a singularidade da estratégia em uma unidade de negócios, são indicadores de tendências, mostrando, por exemplo, os segmentos de mercado em que a unidade opta por competir, os processos internos específicos e os objetivos de

aprendizado e crescimento que oferecerão propostas de valor a segmentos específicos de clientes e mercados.

O sistema de indicadores deve combinar as medidas de resultados e os vetores de desempenho. Um depende do outro. Medidas de resultados sem os vetores de desempenho não explicitam como os resultados devem e estão sendo alcançados, não mostrando consequentemente se a estratégia está sendo bem sucedida. Por outro lado, os vetores de desempenho sem as medidas de resultado podem refletir melhorias de curto prazo nas unidades de negócios, sem, contudo, refletir sua tradução na expansão do negócio como um todo. E finalmente, as relações causais entre as medidas devem estar vinculadas a objetivos financeiros, associando melhorias operacionais a resultados econômicos. Tais medidas não podem ser consideradas um fim em si mesmas, principalmente com o avanço dos programas de mudança, em desenvolvimento na maioria das organizações.

5.1.3 Indicadores de Desempenho na Saúde

Os indicadores clássicos dos resultados, segundo Burmester (1997), são a morbidade, a mortalidade e os índices da não capacidade. Para ele, um programa de qualidade tem o propósito de medir, assegurar e melhorar a qualidade de forma contínua. Neste sentido, tais programas deveriam desenvolver outras informações que, aliadas aos dados de resultados, refletissem o desempenho da instituição de saúde:

- Informações sobre as infecções e outras intercorrências com o paciente, ocorridas durante a sua permanência na instituição;
- Informações sobre a capacitação e educação continuada dos profissionais;
- Informações sobre a utilização dos recursos, tais como dados sobre admissão e readmissão dos pacientes, altas, transferências e encaminhamentos, taxas de ocupação, médias de permanência;
- Informações sobre a prevenção dos fatores de risco, garantindo a segurança dos pacientes, familiares, visitantes, funcionários e das próprias instalações;

- Informações sobre a satisfação dos usuários internos e externos;
- Informações sobre a análise e o acompanhamento dos problemas éticos, que fazem parte da relação entre os pacientes e os profissionais de saúde, incluindo decisões sobre a vida e a morte, e sobre a idoneidade de certos tratamentos;
- Informações sobre a qualidade de serviços especiais, estratégicos para a organização, importantes do ponto de vista médico, da atenção proporcionada ao paciente, e dos resultados econômicos obtidos.

5.2 Aspectos do Custo nas Organizações de Saúde

Beulke e Bertó (2000) relatam da sua experiência prática o desconhecimento da quase totalidade das instituições de saúde da sua estrutura de custos para estabelecer os preços dos seus serviços. Ainda, a ausência de conceituações padronizadas sobre o conteúdo e a abrangência de cada serviço no país tem dificultado uma avaliação mais técnica das negociações de valores por estas instituições. Na atenção à busca por estes conceitos, os autores destacam alguns aspectos do custo nas organizações de saúde:

5.2.1 Em relação ao seu uso

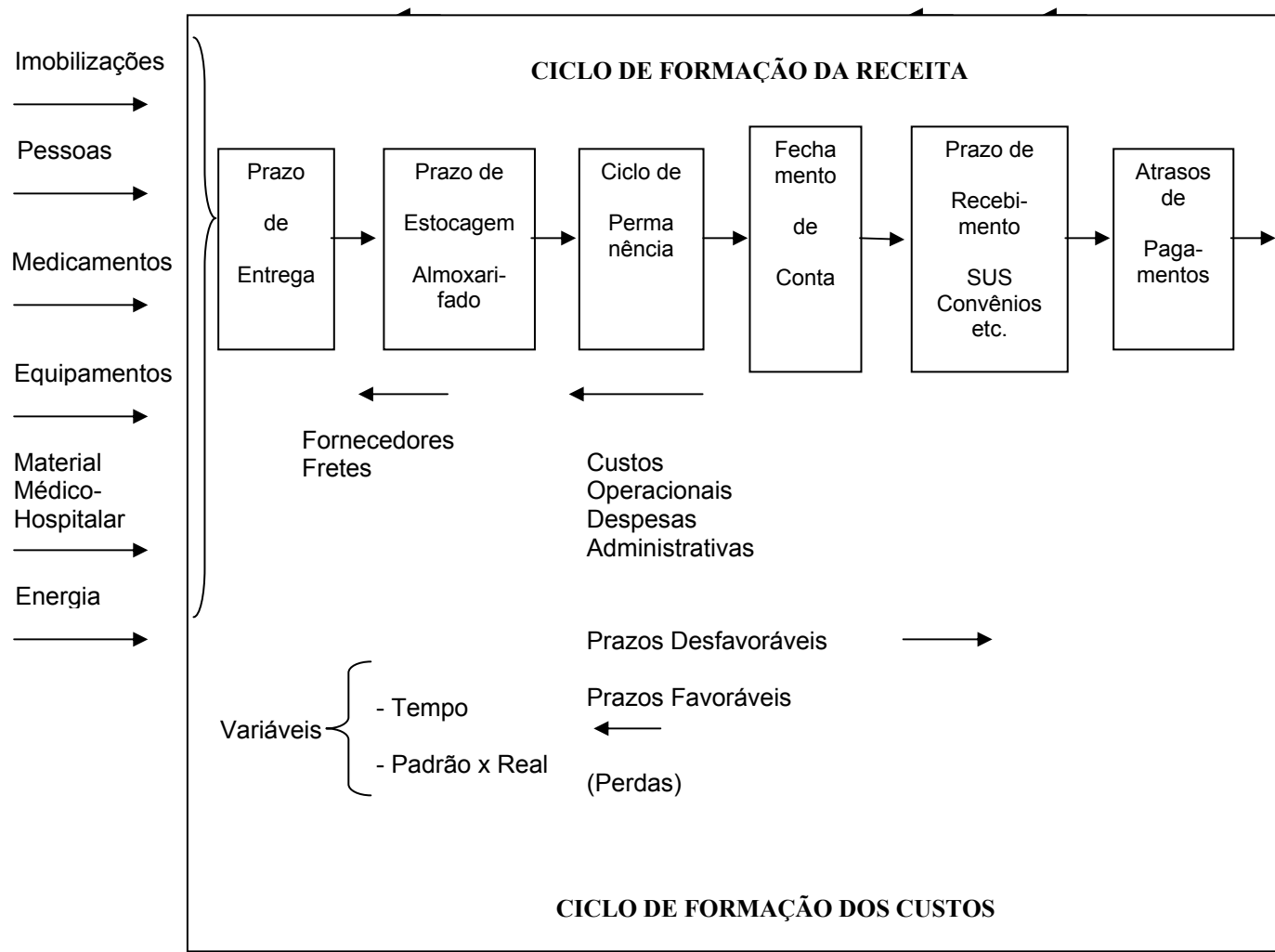
- A Função Controle – de extrema importância para a sobrevivência de hospitais, principalmente aqueles que dependem das receitas públicas, onde para o desenvolvimento das medidas de controle concorrem os recursos gerenciais da contabilidade, do detalhamento dos custos por áreas de responsabilidade, do orçamento, dos sistemas de controle de materiais, dos sistemas de controle dos serviços internos executados (sistemas de produção), dos dados documentados da assistência ao paciente, do estabelecimento e comparação com os padrões;

- Preço de Venda – representado em várias organizações pela elaboração da tabela de preços, ora considerando a realidade interna de seus custos, adaptada às condições do mercado, ora negociada em foros adequados, como as associações médico-hospitalares, ora submetida aos preços oficiais definidos por órgãos públicos. São normalmente diferenciadas para pelo menos três grupos de clientes: particulares, convênios e instituições públicas, sendo que neste último caso as organizações de saúde arriscam a sobrevivência em função da sua dependência da fonte reguladora e pagadora e seus conseqüentes limites do volume de faturamento, eventuais defasagens nos preços e nos recebimentos. Esta função também vem sendo representada recentemente pela figura do “pacote” (grifo dos autores), consistindo na venda antecipada de certo volume de serviços e/ou procedimentos para uma organização de plano de saúde ou convênio, mediante um cálculo e negociação prévios de um determinado preço ou valor unitário do serviço/procedimento. Esta modalidade de preços poderá ser um instrumento oportuno na busca do bom desempenho econômico-financeiro, se a organização estiver adequadamente estruturada em custos;
- Gerenciamento do Resultado – a busca de resultado pode ser alcançada pelo conhecimento e utilização das margens de contribuição proporcionadas por tipo de produto/serviço/procedimento, uma vez que tende a orientar o trabalho e a assistência às oportunidades de melhor retorno. Ainda, através do desenvolvimento de estudos das relações entre preços, custos, volumes adicionais, e recursos ociosos;
- Planejamento das Atividades – representada nas organizações de saúde pela elaboração do orçamento econômico-financeiro, envolvendo os responsáveis pelas áreas, a partir da definição de políticas e diretrizes para o período. Do mesmo modo, a contínua necessidade de modernização das instalações e equipamentos pressupõe o estudo de viabilização dos investimentos, para o que as informações de custos são de valiosa contribuição;
- A Função Contábil – onde a adequada avaliação dos estoques é apoiada pelas informações de custos, sejam nas farmácias internas e distribuidoras de medicamentos, sejam os estoques semi-processados, seja o paciente em atendimento que já agregou serviços e medicamentos, mas ainda não se constituiu em receita, sejam exames

laboratoriais e diagnósticos em geral ainda em processamento, bem como os prontos ainda não retirados, até à apropriação dos custos dos bens imobilizados, de confecção própria nas dependências da organização.

5.2.2 Em relação ao seu cálculo

O Ciclo Operacional – ambiente de realização dos processos de trabalho que caracterizam a geração de custos, produtos e serviços. Representa desde o tempo de contratação dos fatores de produção e distribuição até o recebimento do valor transacionado, conforme a figura a seguir:



Fonte: Adaptada de Beulke e Bertó (2000: 27)

Figura 3 - Ciclo Operacional numa Instituição Hospitalar

- Reposição Integral dos insumos físicos – o adequado registro dos materiais e medicamentos consumidos pelo paciente, permitindo a sua tradução em valores monetários ponderados e atualizados pelos correspondentes custos unitários. A observância deste princípio garante a continuidade normal da atividade da organização, permitindo a avaliação adequada dos elementos físicos e/ou monetários presentes no ciclo, prevenindo a redução gradativa da disponibilidade e da oferta de recursos;
- Resultado – a garantia de sobrevivência da organização, através do esforço de preservação da substância patrimonial, assegurando ainda a sua expansão do ponto de vista da modernização tecnológica e de instalações, visando as melhores condições de assistência, através de seu reinvestimento. Compreende-se aí, sob a ótica do cálculo, a consideração de uma parcela de margem na formação do preço de venda, respeitada a realidade interna e externa da organização.

A adequada gestão do resultado inclui várias formas, como o planejamento, previsão orçamentária e controle dos custos das atividades ou áreas de atuação; definição ou não de terceirização de algumas destas áreas/atividades; adequação dos tempos e espaços das atividades assistenciais; adequação do tempo e estocagem de materiais; adequação do tempo de recebimento dos serviços prestados; adequação da oferta de produtos e serviços; adequação da administração dos materiais em termos de sua reposição; análise da viabilidade econômico-financeira dos investimentos em equipamentos e instalações (custos incorridos e número de procedimentos necessários para a sua cobertura); e ainda dentro do enfoque da análise de investimentos, a realização de convênios com outras instituições, de forma a ampliar o serviço e diminuir os valores investidos; e por último, constituindo talvez o desafio mais complexo da gestão, a análise da prestação dos serviços sob o enfoque da fonte pagadora, de forma a identificar oportunidades de um adequado balanceamento nos serviços, ampliando os canais de recebimento.

5.2.3 Em relação à organização das informações monetárias

O cálculo de custos decorre em geral de um processo de coleta, consistência, transformação e compilação de informações de natureza monetária, cujos agrupamentos e fontes de obtenção estão relacionados a seguir:

- Controle e apropriação de materiais – interessando ao custo os valores apropriados por retirada de materiais e sua correta destinação, bem como as bases de dados históricas. Tal controle e apropriação exigem etapas e operações adequadas, destacando-se o cadastro de materiais, o controle de estoques, o processamento de avaliação dos materiais (sob os enfoques contábil e gerencial), e a apropriação dos custos com materiais propriamente dita, cuja destinação pode ocorrer ao centro de custos utilizador, ao processo ou atividade usuária, ao paciente, a um processo de beneficiamento (por exemplo de gêneros alimentícios), a bens de uso futuro (por exemplo a roupa de cama processada e em estoque), a imobilizações próprias (por exemplo obras civis, instalações, móveis e utensílios);
- Controle e apropriação de custos com pessoal – sendo relevantes na saúde para a formação dos custos operacionais, abrangendo um conjunto variado de itens, como remuneração, encargos sociais e benefícios. A base para a apropriação dos custos com pessoal é geralmente a lotação dos funcionários por centros de custos, ou por processos, dependendo do sistema de custeio adotado. É de fundamental importância, portanto, o acompanhamento das ocorrências com a lotação dos funcionários, para o correto ajuste do processamento mensal da acumulação destes valores;
- Controle e apropriação de custos com depreciação – derivando do controle do ativo permanente, através da organização física do patrimônio, da sua avaliação monetária, e da avaliação da sua depreciação. A organização física dos bens abrange as atividades de classificação dos grupos de bens patrimoniais por conta do plano contábil, enquadramento dos bens por contado, levantamento físico dos bens por centro de custos ou processo, consistência entre as informações físicas e contábeis dos bens, cadastramento e emplacamento dos bens, assim como o controle de sua transferência,

baixa, e o fluxo necessário a novas aquisições de bens ou na ativação de imobilizados próprios. A complexidade do cálculo da depreciação dos bens está na elaboração de indicadores que procurem expressar o valor do bem ao longo do tempo, traduzidos em índices de correção monetária que variam conforme a política e situação econômico-financeira do país. Recomenda-se para o cálculo do custo das depreciações, em princípio sempre a utilização dos valores reais efetivos de reposição e uma vida útil, técnica e econômica compatível com a realidade;

- Controle e apropriação dos custos gerais – sendo considerados aí as contas de energia elétrica, seguro, água, aluguéis e arrendamentos, serviços profissionais, despesas de viagem e representação, comunicações, publicidade, imposto predial e territorial urbano, entre outras. O valor de tais contas é obtido em geral do sistema contábil, e sua apropriação aos centros de custos ocorrem de forma direta ou indireta; as apropriações de forma indireta podem utilizar critérios de distribuição variados, de acordo com a melhor relação de causa e efeito, não existindo aí necessariamente padrões universais específicos;
- Custos Financeiros – decorrentes de financiamento para os ativos permanente (obras, compra de equipamentos etc.) ou circulante (financiamento do ciclo operacional como compra e estocagem de materiais e medicamentos, recursos para o pagamento de pessoal etc.), cuja fonte de financiamento desses recursos pode ser de natureza própria ou de terceiros, e deve ser considerada no cálculo, tendo constituído ou não um desembolso efetivo. Vale ressaltar, na visão dos autores, os cuidados necessários para se contemplar nestes casos os prazos de pagamento de convênios e do próprio SUS, atrasos de pagamentos, cheques pré-datados etc;
- Custos de Comercialização – PIS (Programa de Integração Social), Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), alguns serviços tributados pelo ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) etc., constituindo custos diretos, obtidos em geral da Legislação e contratos;
- Apuração dos Custos Primários – Resultante do trabalho de obtenção dos componentes monetários, este conceito representa o somatório dos custos operacionais identificados diretamente em cada centro de custo ou processo, excluindo-se os custos financeiros e os

de comercialização. A sua função principal é contribuir para a dinamização de ações gerenciais nas áreas de responsabilidade onde são gerados, de forma a viabilizar um adequado controle dos custos da organização.

5.2.4 Em relação à organização dos componentes físicos

O processo de cálculo de custos decorre, da mesma forma, e, em geral se inicia por um componente físico que está sendo aplicado em qualquer serviço, que expressa de maneira simples, o quanto cada procedimento absorveu de atenção, trabalho e medicamento de algum setor, funcionário, ou equipamento da estrutura hospitalar ou clínica. Tais componentes podem ser agrupados nas seguintes situações genéricas:

- Medicamentos, materiais médico-hospitalares, filmes radiológicos, órteses e próteses etc., utilizados de forma direta na assistência ao paciente;
- Horas de cirurgia, número de pacientes/dia, horas de recuperação, tempo de execução de um exame etc., na forma de insumos operacionais, indicativos do montante de trabalho por procedimento, expresso em unidades variadas;
- Gêneros alimentícios, ingredientes de material de desinfecção, tecidos, material de esterilização, na forma de insumos de materiais diretos, utilizados na transformação industrial interna;
- Produção mensal: número de internações, número de consultas, número de exames, número de atendimentos de emergência etc.

Cada setor de uma organização hospitalar dispõe de uma unidade de serviço mais adequada para medir o seu envolvimento e conseqüente produção, que envolve uma intensidade variada de trabalho de um procedimento para outro, ou uma intensidade idêntica de esforço nos mais diferentes procedimentos. Tais diferenças definem o controle e o processamento do cálculo de custos.

5.3 Avaliação de Desempenho na Prestação dos Serviços de Saúde

Donabedian (2001) examina a relação entre a utilização de recursos e a qualidade da atenção em saúde, a complexidade dos processos envolvidos nesta atenção, e a difícil relação entre os profissionais da saúde e da economia, propondo um modelo integrador que valorize os aspectos a seguir:

- A estratégia da atenção em saúde, que deve combinar a eficiência clínica, onde os serviços são programados e controlados utilizando-se uma quantidade prevista de recursos, produzindo um aumento da saúde; com a eficiência produtiva, garantindo a melhor utilização desses recursos em todos os processos envolvidos na atenção. Dessa maneira, estariam sendo observados a efetiva ocupação dos serviços de diagnóstico e tratamento, bem como a adequada utilização dos materiais, equipamentos e recursos humanos;
- A estratégia da atenção em saúde que inclua os custos e os benefícios recebidos, tanto para o paciente, para o seu bem-estar físico, psíquico e social, quanto para a sociedade. Dessa maneira, estariam compreendidos na estratégia os gastos permitidos pela vontade e capacidade do indivíduo que recebe a atenção e os custos sociais completos, as preferências relativas à distribuição do bem-estar social. Estariam incluídos nos últimos também, os custos com os programas de seguro e assistência pública;
- O planejamento de um sistema de monitoração interna e externa da atenção em saúde, através da definição de critérios e padrões, que permita à organização de saúde prevenir, identificar e corrigir os seus erros. Ainda, com o objetivo de poder atuar adequadamente na política pública, na definição de programas de saúde e na prática administrativa. Tais critérios devem ser flexíveis, adaptados às peculiaridades clínicas e organizacionais;
- A disponibilização de informações apropriadas e precisas sobre os processos de assistência e seus resultados. É necessário que a história médica reflita com clareza e precisão o diagnóstico, as observações e avaliações clínicas e as codificações padrões; deve refletir ainda, a atenção externa recebida pelo paciente, bem como a sua avaliação do tratamento recebido. Particularmente, tal história deve conter as informações de uma

análise profunda da responsabilidade dos profissionais de saúde com relação ao paciente e à sociedade.

Para Beulke e Bertó (2000), o sistema de custos constitui importante ferramenta para a avaliação do desempenho na prestação de serviços, cuja utilização acontece num processo evolutivo, que se inicia com a familiarização da organização através de suas áreas, com os conceitos e números gerados, identificando-se com sua realidade, e constatando seus problemas e desvios. A partir daí, é possível estabelecer-se as correções imediatas de rumos, e, numa visão duradoura, as metas e números que traduzam no futuro os resultados desejados. Esta é a fase da parametrização, decorrente do planejamento de ações orientadas por um trabalho de orçamento ou estabelecimento de padrões. Segue-se então uma fase de monitoramento onde os responsáveis pelas áreas, centros de custos ou atividades acompanham em caráter permanente o alcance das suas metas, caracterizando o estágio de controle necessário ao cumprimento dos objetivos determinados. Para os autores, alguns componentes de avaliação do desempenho de uma atividade devem ser destacados:

- Conhecimento dos custos próprios – correspondendo ao montante de custos primários por centro de custo ou atividade, definindo aí participação de cada conta no centro de custo, na atividade, ou na organização como um todo, facilitando visualizar o grau de importância de cada componente de custos;
- Acompanhamento do montante de custos repassados das áreas de apoio – facilitando o controle de custos por fornecedor/cliente, influenciando no gerenciamento dos valores entre as áreas;
- Cálculo da contribuição de cobertura dos serviços por áreas – resultando da diferença entre a receita de prestação de serviços e os custos diretos próprios (margem de contribuição própria), ou mais os rateios de incidência direta (margem de contribuição líquida). Enquanto margem de contribuição própria define o nível mínimo de margem de contribuição necessário para justificar a viabilidade econômico-financeira da atividade, a menos que tal atividade faça parte da cadeia do processo, necessária para a geração de margem em outros setores, ou que represente estrategicamente uma alavanca para outras margens da organização. A margem de contribuição líquida, que considera no seu cálculo os custos dos serviços que lhe são prestados diretamente pelos setores de apoio,

deve ser também positiva, embora tais custos existiriam provavelmente de qualquer forma, mesmo sem este setor da atividade-fim;

- Cálculo da contribuição de cobertura dos materiais – resultando da margem obtida na revenda de materiais e medicamentos cobrados dos pacientes em suas contas hospitalares;
- Cálculo da contribuição total – formada exclusivamente pelo componente serviços ou materiais, ou pela combinação de ambos, exige na sua análise o confronto com os custos estruturais, para dimensionar o nível de cobertura dos custos fixos, resultando nas situações de lucro (margem de contribuição total maior), prejuízo (margem de contribuição total menor), ou ponto de equilíbrio (margem de contribuição total igual).

5.4 A Aplicação de Padrões Inserida no Processo de Gestão para Viabilização e Avaliação da Eficiência Operacional

Diante das demandas do novo ambiente de negócios, exigindo das organizações para sua adaptação rápida e sustentada, um novo posicionamento da contabilidade, quer no desenvolvimento de seus profissionais, quer no tratamento das informações como subsídio básico aos seus processos e modelos decisórios, Peleias (2002) propõe um modelo de gestão econômica baseado em um sistema de informações que incorpore além da ciência contábil, outras áreas do conhecimento. Os conceitos a seguir são apresentados para a melhor compreensão de tal modelo.

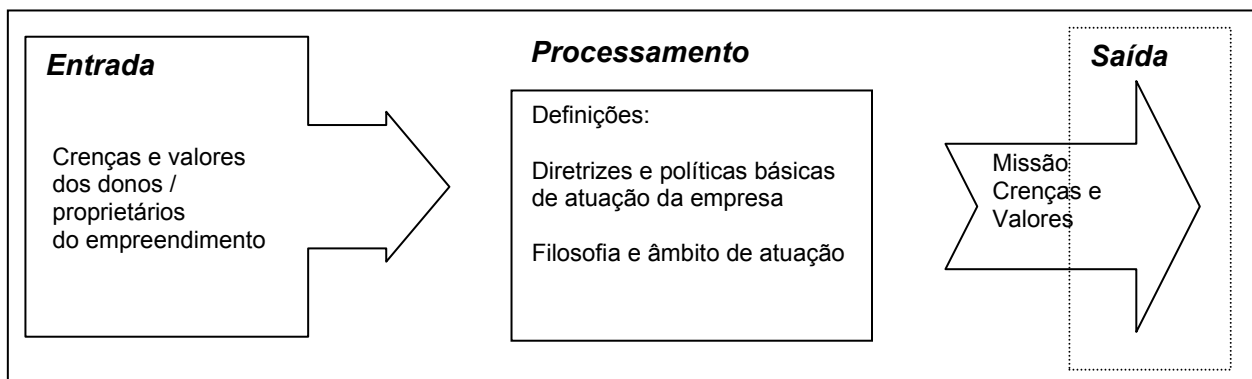
5.4.1 A Organização vista como um Sistema

As definições sobre sistemas apresentam a idéia de inter-relacionamento entre as partes, onde cada componente pode ter funções próprias, e executar ao mesmo tempo funções necessárias ao funcionamento adequado do todo. Sob este aspecto, a organização pode ser vista

como um sistema aberto, onde as partes interagem constantemente, constituindo um todo orientado para uma finalidade, que por sua vez interage com o meio externo, afetando e sendo afetado por este. Neste sentido, a organização procura responder de forma eficaz às pressões exercidas pelas constantes mudanças, buscando garantir sua sobrevivência, continuidade e crescimento.

À luz da teoria dos sistemas, a abordagem pela gestão econômica considera a organização, além de um conjunto de atividades operacionais, como sendo parte do ambiente, com ele interagindo para o cumprimento de sua missão e satisfação das necessidades demandadas pelo entorno. Desta forma, a divisão sistêmica da organização é fortemente influenciada pelas pressões do ambiente externo, apresentando-se na forma de seis subsistemas:

- Subsistema Institucional – composto pela missão, visão, valores e crenças da organização. Visa direcionar esforços para o alcance dos objetivos propostos, a partir da definição, formalização e divulgação dos valores, crenças e diretrizes institucionais, garantindo a realização de atividades lícitas e que satisfaçam às necessidades demandadas pelo entorno. A seguir, a representação gráfica deste subsistema;

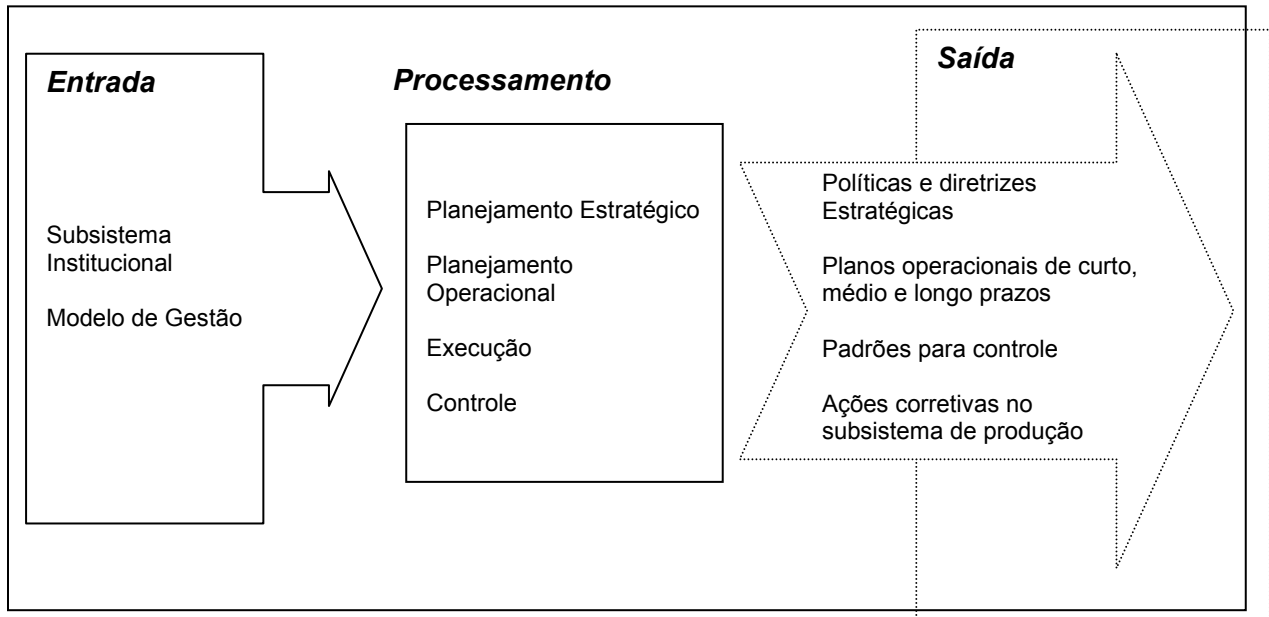


Fonte: Adaptada de Peleias (2002: 7)

Figura 4 - Subsistema Institucional

- Subsistema de Gestão – compreendendo o processo de gestão desdobrado nas etapas de planejamento, execução e controle, com a finalidade de conduzir a organização ao futuro desejado. São requisitos deste subsistema a definição institucional, a estratégia para o

alcançe dos objetivos definidos, a atuação coordenada dos gestores no planejamento estratégico e na definição do plano estratégico, e após a definição do plano estratégico a realização do planejamento operacional, com o desdobramento das ações em planos operacionais de curto, médio, e longo prazos, representados graficamente como a seguir;

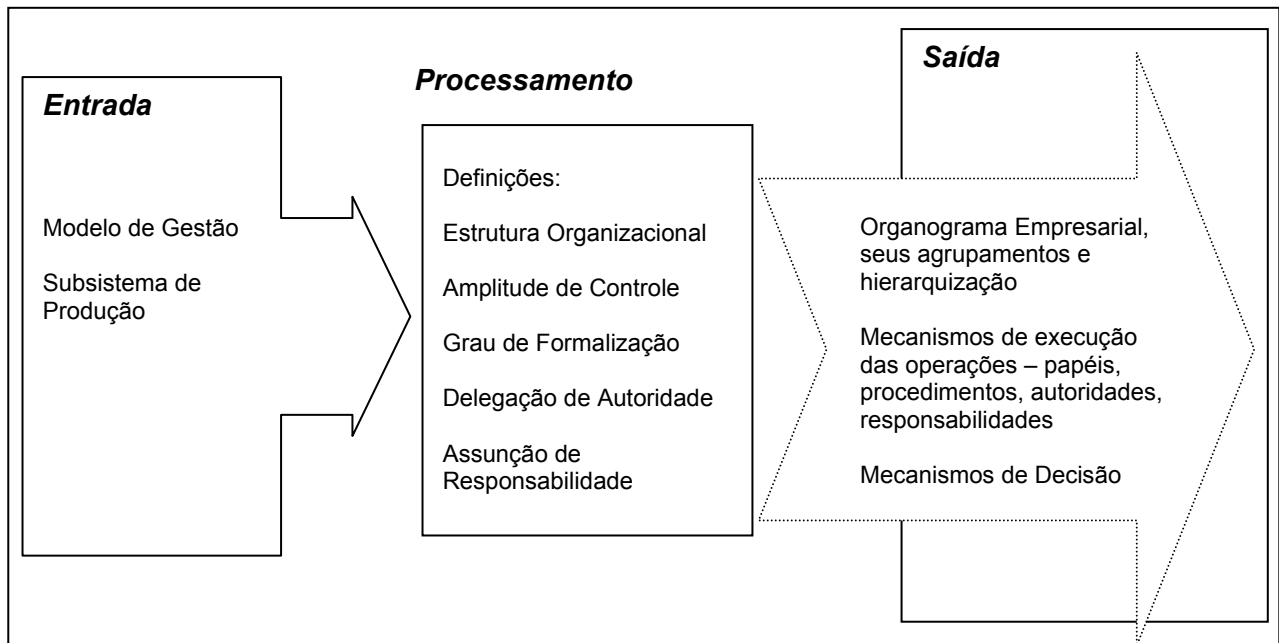


Fonte: Adaptada de Peleias (2002: 8)

Figura 5 - Subsistema de Gestão

- Subsistema de Organização – consiste da estrutura organizacional adotada, adequada aos objetivos a serem atingidos e suas conseqüentes modificações ou adaptações, refletida na delegação de autoridade resultante dos processos de decisão conduzidos pelos gestores, contemplando para a gestão da empresa a elaboração de manuais de instrução. São requisitos deste subsistema a definição da estrutura da organização contemplando a interdependência dos gestores e suas atividades; a definição, divulgação e incentivo à utilização das políticas, normas, procedimentos e instruções operacionais; a contratação e o desenvolvimento de pessoas competentes em suas áreas de especialização para a utilização das instruções escritas; a definição, identificação, e aquisição dos materiais, equipamentos, instrumentos e demais recursos necessários à realização das atividades; e a ordenação dos recursos adquiridos para a realização das atividades de tal forma que

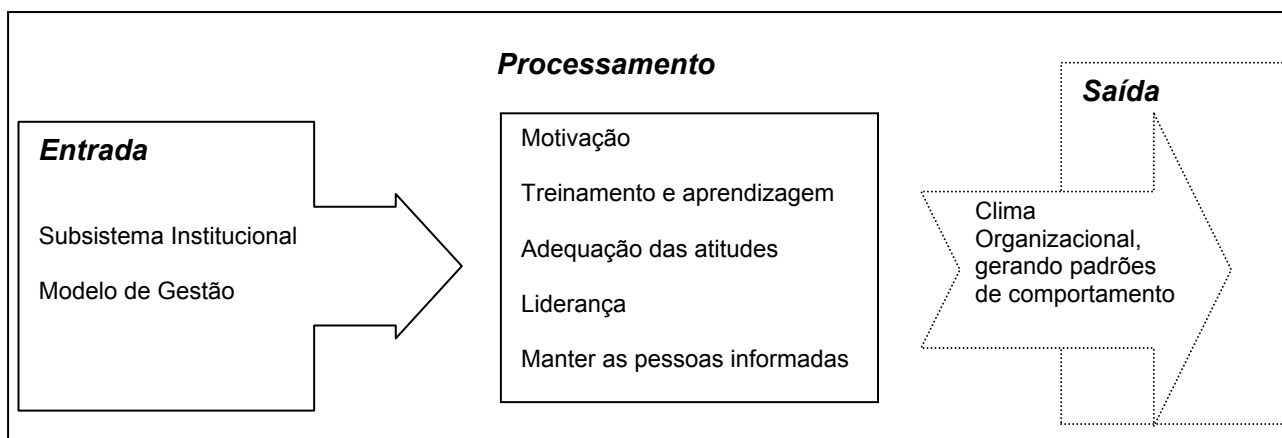
possibilitem o cumprimento da missão da organização – representados graficamente como a seguir;



Fonte: Adaptada de Peleias (2002: 9)

Figura 6 - Subsistema de organização

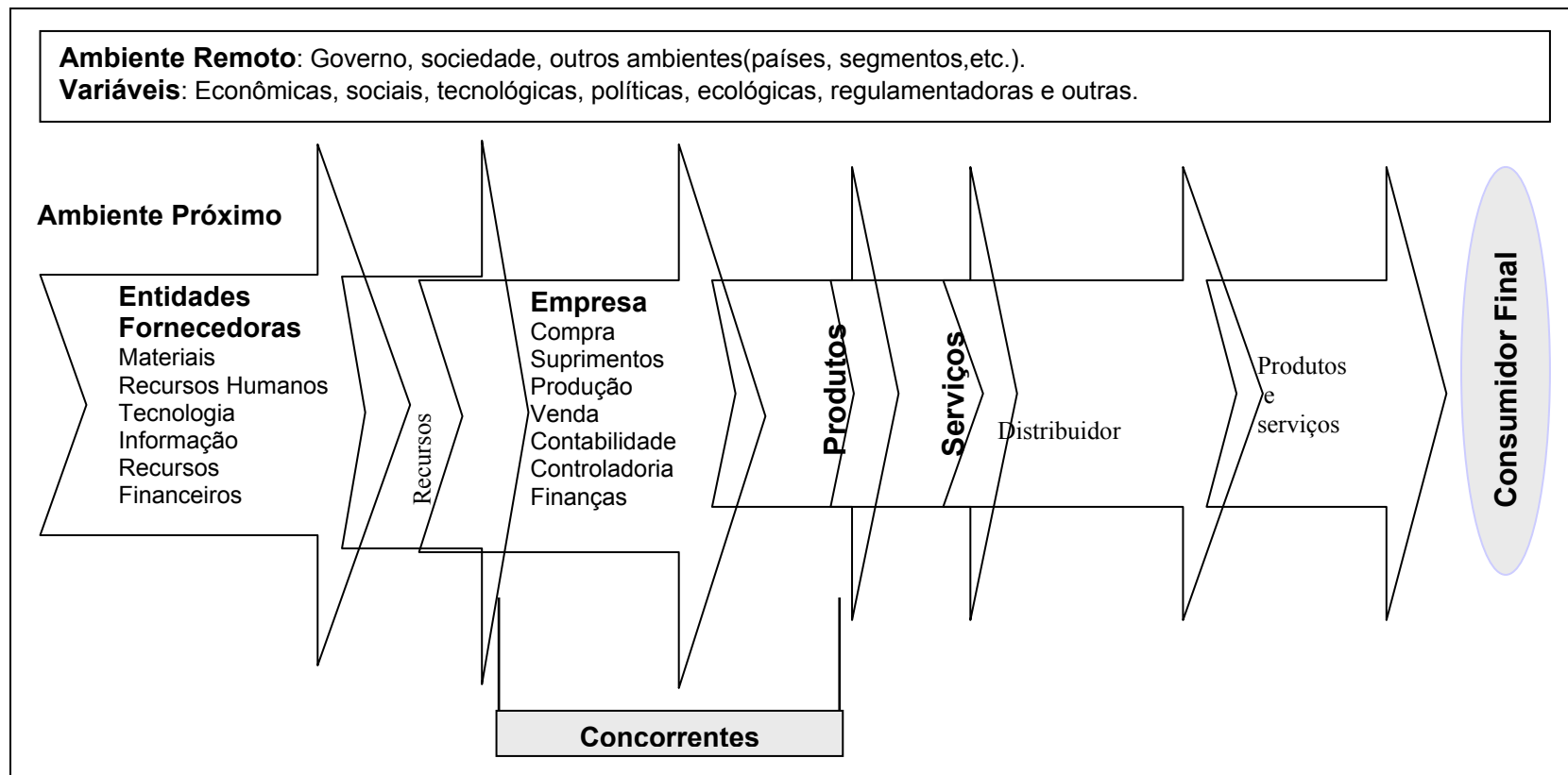
- Subsistema Psico-sócio-político-cultural – reflete o comportamento das pessoas da organização, considerando a sua relação com a estrutura organizacional, onde se busca obter unidade em diversos aspectos para o alcance dos objetivos propostos. São requisitos deste subsistema a sinergia entre os objetivos da organização e os das pessoas; a capacidade de liderança e conhecimentos multidisciplinares dos gestores, seus processos decisórios considerando a realidade e os objetivos da organização; a motivação para o alcance dos objetivos e cumprimento da missão, resultante da capacidade de aglutinação das pessoas com diferentes perfis e crenças; os contratos de trabalho, informações dos gestores e pessoas do que deles se espera, dos desempenhos e resultados desejados. A seguir, a representação gráfica deste subsistema;



Fonte: Adaptada de Peleias (2002: 10)

Figura 7 - Subsistema Psico-sócio-político-cultural

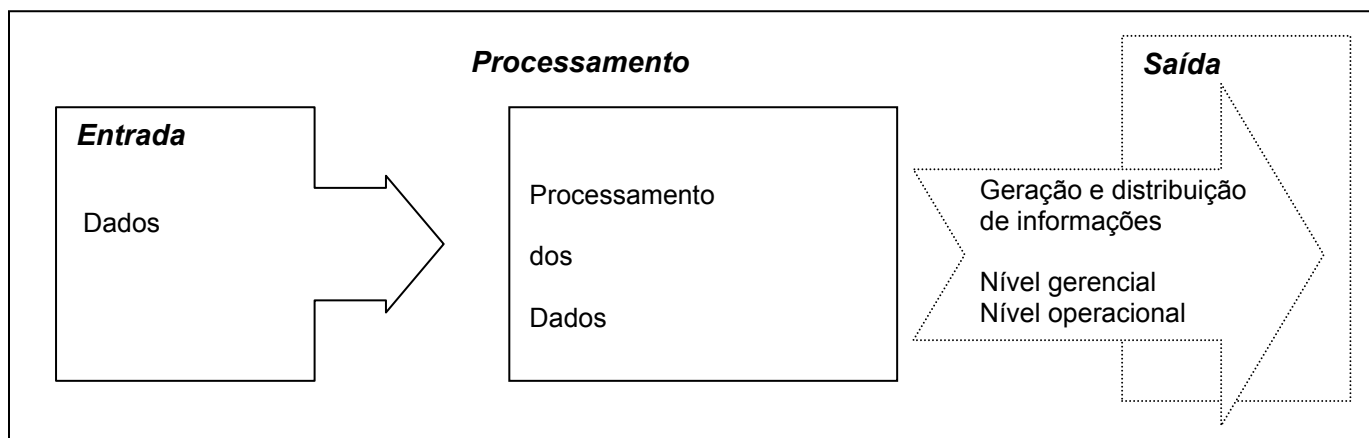
- Subsistema de Produção, Físico-Operacional ou Físico – consiste do *modus operandi* das áreas de responsabilidade da organização, considerando que estas produzem bens e serviços, sendo possível caracterizar os respectivos sistemas de produção, que por sua vez são avaliados em termos de suas técnicas e métodos na realização das atividades, adequados aos objetivos a serem atingidos e suas conseqüentes modificações ou adaptações. São requisitos deste subsistema a organização da estrutura de produção conforme as diretrizes estabelecidas no modelo de gerenciamento, de tal forma que possibilitem o cumprimento da missão da organização; a inter-relação pró-ativa entre os fornecedores, clientes e o próprio sistema; a constante leitura pela organização das variáveis do ambiente interno e externo; e a geração de valor superior aos recursos consumidos pelos produtos e serviços desenvolvidos. Na página a seguir, a representação gráfica deste subsistema;



Fonte: Adaptada de Peleias (2002: 11)

Figura 8 - Subsistema de Produção, Físico-Operacional ou Físico

- Subsistema de Informação – enquanto suporte ao processo de gestão, é concebido a partir das diretrizes e políticas geradas por este processo. Reflete os modelos de decisão dos gestores da organização, e sua concepção busca a unidade da comunicação organizacional, levando em conta como e quando a informação deve chegar aos usuários, para qual finalidade, sob quais conceitos e critérios deve ser formulada, e quais canais a comunicação. São requisitos deste subsistema a sua concepção após a identificação e formalização dos demais subsistemas; a sua constituição enquanto fornecedor da informação relevante, tempestiva e confiável, necessária ao processo de decisão dos gestores da organização; a sua concepção, de forma a evidenciar os impactos que o ambiente interno e externo causarem ao patrimônio e aos resultados da organização; a sua constituição enquanto suporte ao processo de avaliação do desempenho da organização, através dos seus gestores, áreas de responsabilidade, e resultados dos produtos e serviços desenvolvidos; a sua formalização, divulgação e integração ao processo de gestão, nas etapas de planejamento, execução e controle. A seguir, a representação gráfica deste subsistema.



Fonte: Adaptada de Peleias (2002: 12)

Figura 9 - Subsistema de Informação

5.4.2 Sobre o papel da Controladoria

O autor destaca o papel da Controladoria enquanto uma unidade administrativa que tem como missão “assegurar a otimização do resultado econômico da organização”, e que “detenha a visão do todo e possua instrumentos para a otimização das ações empreendidas e das decisões tomadas”. Através da correta compreensão do modelo de gestão da organização, e dos diversos mecanismos através dos quais a gestão ocorre, a Controladoria é responsável pelo fornecimento de informações de suporte ao processo decisório, entendendo serem estas de fundamental importância para a postura pró-ativa das organizações, facilitando-lhes a identificação das melhores alternativas de ação e a escolha daquela que permita o alcance dos seus objetivos, de forma a garantir sua sobrevivência, continuidade e crescimento.

Neste sentido, é delegada à Controladoria a autoridade para decidir sobre eventos, transações e atividades que possibilitem o adequado suporte ao processo de gestão, baseando-se para isto em princípios, métodos e procedimentos oriundos de outras áreas do conhecimento, tais como contabilidade, administração, planejamento estratégico, economia, estatística, psicologia e sistemas. Ao buscar subsídios nestas áreas, e considerando o tipo de organização a ser atendida, nos seus aspectos tecnológicos, operacionais, estruturais, sociais, quantitativos e qualitativos, a Controladoria pode estabelecer as bases teóricas necessárias à sua atuação, envolvendo o processo de formação de resultados como um todo.

As principais funções da Controladoria podem ser definidas como a seguir:

- Subsídio ao Processo de Gestão inserido no Subsistema de Gestão - contribuindo para as etapas de planejamento, execução e controle. Na etapa de planejamento, através de informações e instrumentos que facilitem aos gestores avaliar o impacto das alternativas sobre o patrimônio e os resultados da organização, ainda, facilitando o planejamento operacional, através da aglutinação de esforços para a sua coordenação. Na etapa de Execução, fornecendo informações sobre os eventos e transações concluídos, permitindo a comparação entre os desempenhos reais nas condições padrão e realizado. Na etapa de Controle facilitando a avaliação dos resultados obtidos com os produtos e serviços, frente a planos e padrões previamente estabelecidos. A contribuição da Controladoria

para os processos de avaliação de desempenho e resultados dá-se principalmente na análise do desempenho dos gestores e das áreas, e na definição das regras e padrões de análise;

- Gestão dos Sistemas de Informação – possibilitando aos gestores a utilização de ferramentas de informática que permitam o planejamento, o registro e o controle das decisões tomadas em cada fase do processo de gestão. Ainda, concebendo, desenvolvendo conceitos, implantando, operando e mantendo os sistemas de informação necessários para apoio ao processo de gestão, adequados aos modelos de gestão, decisão, mensuração e informação adotados pela organização;
- Atendimento aos agentes do mercado – facilitando a interação da organização com o ambiente na qual ela está inserida, através do acompanhamento, interpretação e avaliação do impacto que legislações possam causar ao desempenho das atividades, do atendimento aos diversos agentes de mercado, tais como órgãos reguladores, governamentais, e outros com os quais a organização se relacione, seja através de uma ação direta da Controladoria, seja através do suporte ao gestor responsável pelo atendimento.

5.4.3 Sobre o Modelo de Gestão Econômica

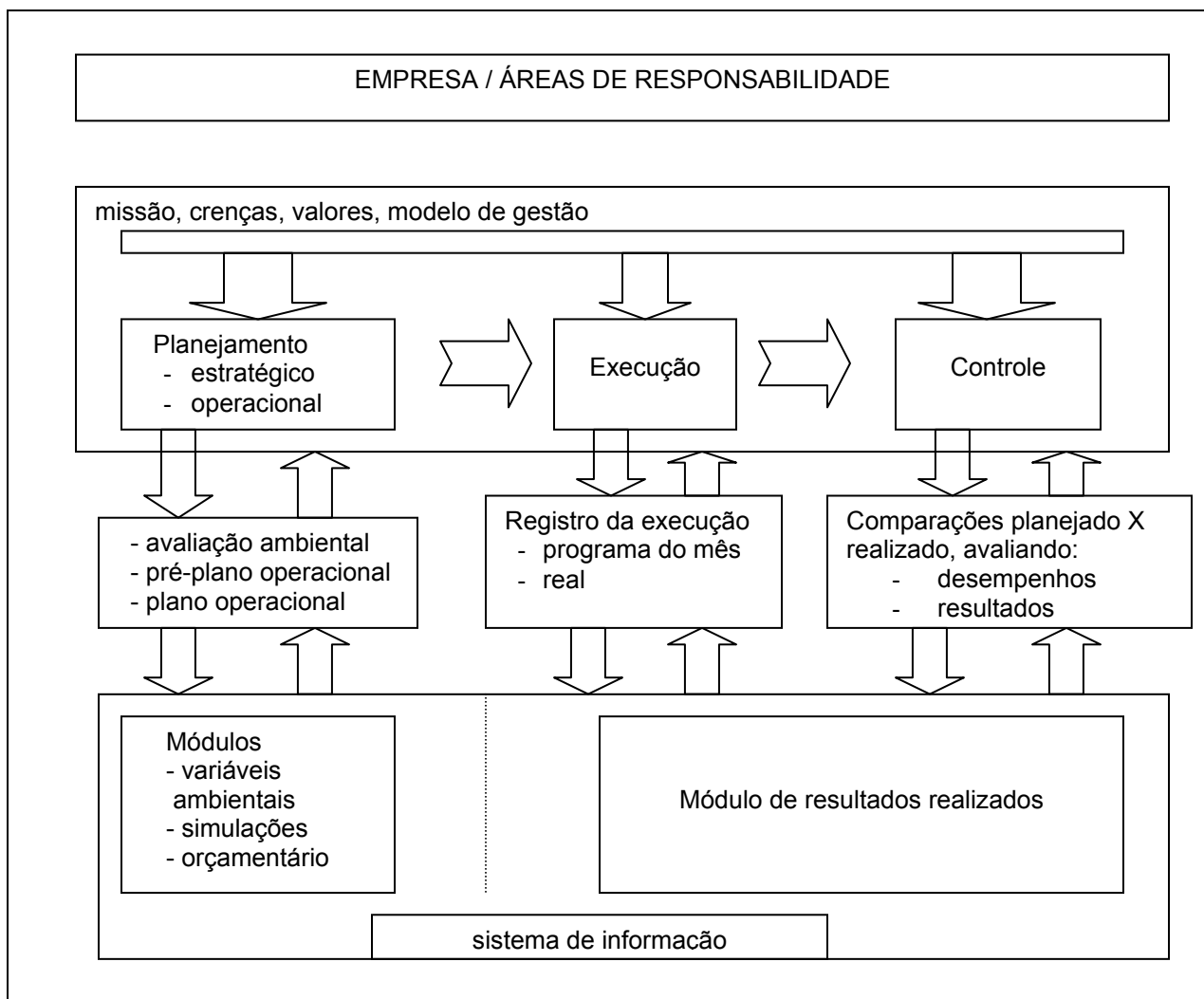
Catelli et al. (1997) propõem a utilização de um modelo gerencial que apóie o processo de gestão e as decisões que vierem a ser tomadas em todas as suas etapas, em seus níveis planejado e realizado, e que tem como principais características a administração por resultados econômicos, a incorporação de conceitos e definições integrados, o englobamento do processo de gestão e o suporte feito por um sistema de informação. O modelo é estruturado considerando a organização como um sistema de partes integradas, que interage com o meio externo numa relação de troca de insumos, produtos e serviços, cujo equilíbrio econômico se dá no atendimento das demandas geradas e na garantia da continuidade da empresa. Sua concepção holística compreende a integração dos modelos a seguir:

- Modelo de gestão – composto do conjunto de princípios que orienta a forma de gestão da organização. É formado pelos valores e crenças dos acionistas, proprietários, e gestores que orientam e influenciam as diversas atividades da organização, particularmente o processo de tomada de decisões; estabelece as regras e padrões básicos que orientam a busca de objetivos e resultados; explicita princípios direcionadores e uniformizadores para o cumprimento da missão da organização;
- Modelo de decisão – é a estruturação formal do processo decisório, baseada em princípios, definições e funções que objetivam auxiliar os gestores na escolha das melhores alternativas de ação. Visa otimizar o resultado econômico das decisões sobre eventos e transações causadoras de impacto no patrimônio e nos resultados da organização, simplificando a visão das relações empresariais, através da redução das variáveis complexas a um número possível de manipulação.
- Modelo de mensuração – é um conjunto de regras com o objetivo de embasar conceitualmente, e em termos de procedimento, o processo de mensuração física, monetária e de acumulação de resultados dos eventos, transações e atividades sobre os quais os gestores tomam suas decisões. Para contribuir ao processo de decisão o modelo de mensuração deve utilizar conceitos que reflitam adequadamente os efeitos da decisão sobre o patrimônio e os resultados; ainda deve estar adequado à realidade operacional da organização, ao modelo decisório dos gestores e à sua necessidade de informação;
- Modelo de informação – indutor das ações gerenciais para a otimização dos resultados, considera a geração, a acumulação e a utilização de informações gerenciais de suporte ao processo decisório; contempla aspectos relativos à qualidade das informações, tais como confiabilidade, correção, oportunidade, utilidade, entre outros; contempla ainda a lógica do processo decisório, permitindo a comparação de alternativas simuladas e resultados planejados com os realizados, facilitando a avaliação de desempenho e resultados da organização; está estruturado de forma a subsidiar os gestores durante o planejamento estratégico – com informações de naturezas variadas, nas simulações do pré-planejamento – através de informações que permitam analisar os resultados a serem alcançados frente a alternativas operacionais selecionadas, durante o planejamento orçamentário (operacional de curto, médio e longo prazo) – oferecendo informações

sobre os eventos planejados e parâmetros para a análise dos desempenhos e resultados, e no controle da atividade empresarial – fornecendo informações sobre os eventos e transações ocorridos facilitando a análise entre o planejado e o realizado. Sua concepção permite evidenciar os seguintes aspectos:

- Decomposição da organização em vários ciclos econômicos, representando as áreas e/ou processos de negócio;
- Demonstração em termos econômicos e financeiros do que ocorre nas atividades operacionais da empresa;
- Orientação para eficácia empresarial e eficiência operacional no consumo de recursos para a geração de produtos e serviços;
- Mensuração dos eventos e transações por receitas e custos, propiciando a apuração de resultados econômicos no momento de sua ocorrência;
- Utilização de centro de lucros e de investimentos, em lugar de utilizar somente o conceito de centro de custos, permitindo uma adequada aplicação do conceito de área de responsabilidade.

A figura a seguir ilustra a integração entre o processo de gestão e o sistema de informação que lhe serve de suporte.



Fonte: Adaptada de Peleias (2002: 12)

Figura 10 - O processo de gestão e o sistema de informação para gestão econômica

5.4.4 O Custo-Padrão e sua contribuição ao Modelo de Gestão Econômica

Peleias (2002) analisa na literatura contábil as definições de padrão e custo-padrão, comumente utilizados na linguagem de negócios e na gestão das organizações, objetivando seu entendimento, sua correta aplicação, utilidade, aplicabilidade, e vantagens em relação a outras sistemáticas de custeio de produtos e serviços:

No enfoque da gestão econômica, um padrão:

“... representa medidas físicas e financeiras, relativas a elementos de receita e custo dos eventos, transações e atividades adequadamente mensurados, que deveriam ser atingidos a partir de condições preestabelecidas, vinculadas à decisão de elaborar uma unidade de produto ou serviço, num determinado momento de tempo”. (Peleias, 2002: 89).

O custo-padrão por sua vez, é utilizado na literatura contábil para “designar o estabelecimento de custos predeterminados de produtos e serviços, dentro de certas condições de operação”. (Peleias, 2002,89).

Para Henrici (1947), o custo-padrão é um parâmetro para comparações, cujas variações podem indicar perdas ou potenciais recuperações; ainda, “os custos-padrão fomentam atitudes positivas, demonstram que o melhor desempenho é atingível, enfatizam o que deverá ser e são um incentivo constante em busca da perfeição”.

Para Bennet (1958), a utilização do custo-padrão, além de facilitar a mensuração da eficácia e da eficiência, quando previstos sob condições projetadas, e comparados aos custos atuais, permite identificar exceções e concentrar atenções para a correção dos rumos necessária a alguns aspectos da gestão.

Horngren e Foster (1987) destacam o uso do custo-padrão para o alcance de metas, a avaliação do desempenho, na integração com o orçamento da organização, e nas economias que propicia quando da execução do registro contábil. Os autores ressaltam ainda a utilização destes custos-padrão na elaboração de orçamentos flexíveis, facilitando a comparação entre o planejado e o realizado.

Na aplicação dos padrões como um dos componentes do sistema de informação do modelo de gestão econômica, Nakagawa (1987: 89) descreve o sistema de padrões como “um modelo de avaliação e informação dos eventos econômicos relativos a um produto ou serviço, mensurado numa determinada data e mercado”.

A análise das contribuições apresentadas permite definir a utilidade do sistema de custo-padrão conforme segue:

- Na avaliação do desempenho operacional – quando o custo-padrão representa objetivos que podem ser comparados aos custos reais do processo produtivo no seu desenvolvimento, permitindo a avaliação permanente do seu desempenho e eficiência;

- Na obtenção de informações econômico-financeiras, enquanto base para o desenvolvimento de orçamentos, estudos econômico-financeiros de suporte à decisão, planejamento da produção e vendas, e processamento de registros contábeis;
- No fortalecimento do controle interno, apontando quando da comparação entre custos padrões e reais, possíveis problemas na produção e seus insumos;
- Na constituição de um elemento motivador, quando propicia a definição de metas atingíveis, envolvendo os gestores e demais responsáveis pelo processo produtivo.

São evidentes a partir das teorias analisadas, as potencialidades de um sistema de custos integrado a outros sistemas de gestão, e apoiado por uma base de informações confiáveis, úteis e tempestivas, enquanto instrumento de gestão a serviço da estratégia da organização, de suporte ao processo decisório, balizando as relações, no caso de uma instituição de saúde, entre a utilização dos recursos e a qualidade de sua atenção; entre o atendimento dos objetivos de ensino, pesquisa e extensão, em se tratando de um hospital universitário e a viabilidade econômico-financeira a partir de receita definida pelo orçamento estadual e repasse de recursos do Sistema Único de Saúde (SUS). Ao incorporar o modelo de atenção como um todo, e atuando de forma integrada, aos demais sistemas de gestão, o sistema de custos torna-se uma importante base para a competitividade desta instituição a médio e longo prazo.

Do mesmo modo, a identificação adequada dos custos, receitas e resultados em relação a atividades, centros de custos e unidades de negócio constitui o primeiro passo importante neste caminho da organização de saúde na busca pela excelência através da utilização de tal instrumento da gestão, principalmente considerando ser esta organização um conjunto complexo de negócios próprios e autônomos, o que torna o uso deste instrumento de gestão uma experiência particularmente complexa e desafiadora.

6. O SISTEMA DE CUSTOS DO HC/UNICAMP

6.1 Sobre o HC e a Faculdade de Ciências Médicas

O Hospital das Clínicas da Unicamp é uma unidade prestadora de serviços à saúde, tendo suas atividades vinculadas à filosofia de atendimento, ensino e pesquisa da Faculdade de Ciências Médicas (FCM). Tem por missão, estabelecida no planejamento estratégico de 1993 “ser um hospital de referência e excelência, prestando assistência complexa e hierarquizada, formando e qualificando recursos humanos, produzindo conhecimento, atuando no sistema de saúde e valorizando os princípios da humanização com racionalização de recursos e otimização de resultados”.

Com a função de servir de campo de atividade para a Faculdade de Ciências Médicas, o Hospital, no organograma da Universidade, tem situação semelhante à dos institutos e faculdades. O órgão deliberativo máximo do HC é o seu Conselho de Administração. Deste modo existe uma sistemática que faz do Hospital das Clínicas uma unidade totalmente integrada aos propósitos da FCM. Ainda que haja subordinação política à FCM, devido ao seu porte e necessidade de agilidade administrativa, o Hospital das Clínicas goza, nesse sentido, de uma autonomia em relação à Faculdade, e tem tido uma autonomia crescente em relação à administração central da Universidade.

Por outro lado, a Faculdade de Ciências Médicas tem na Comissão Assessora para Assuntos Assistenciais da Área de Saúde - CAAAAS, enquanto órgão consultivo e de assessoramento, a instância que estabelece as políticas e diretrizes para as unidades de saúde da Universidade. A CAAAAS, que foi criada através da Portaria GR 170, de 02/12/1994, da Faculdade de Ciências Médicas da Unicamp tem por missão:

- Elaborar e acompanhar a execução da política assistencial da Área de Saúde;
- Elaborar e acompanhar a execução do plano de aplicação dos recursos oriundos de convênios assistenciais da Área de Saúde;
- Emitir parecer sobre relatórios de atividades das unidades integrantes da Área de Saúde;

- Emitir parecer sobre a criação, extinção, fusão, desmembramento e remodelação de unidades assistenciais da Área de Saúde.

6.2 O Hospital das Clínicas da Unicamp e o Sistema Unificado de Saúde

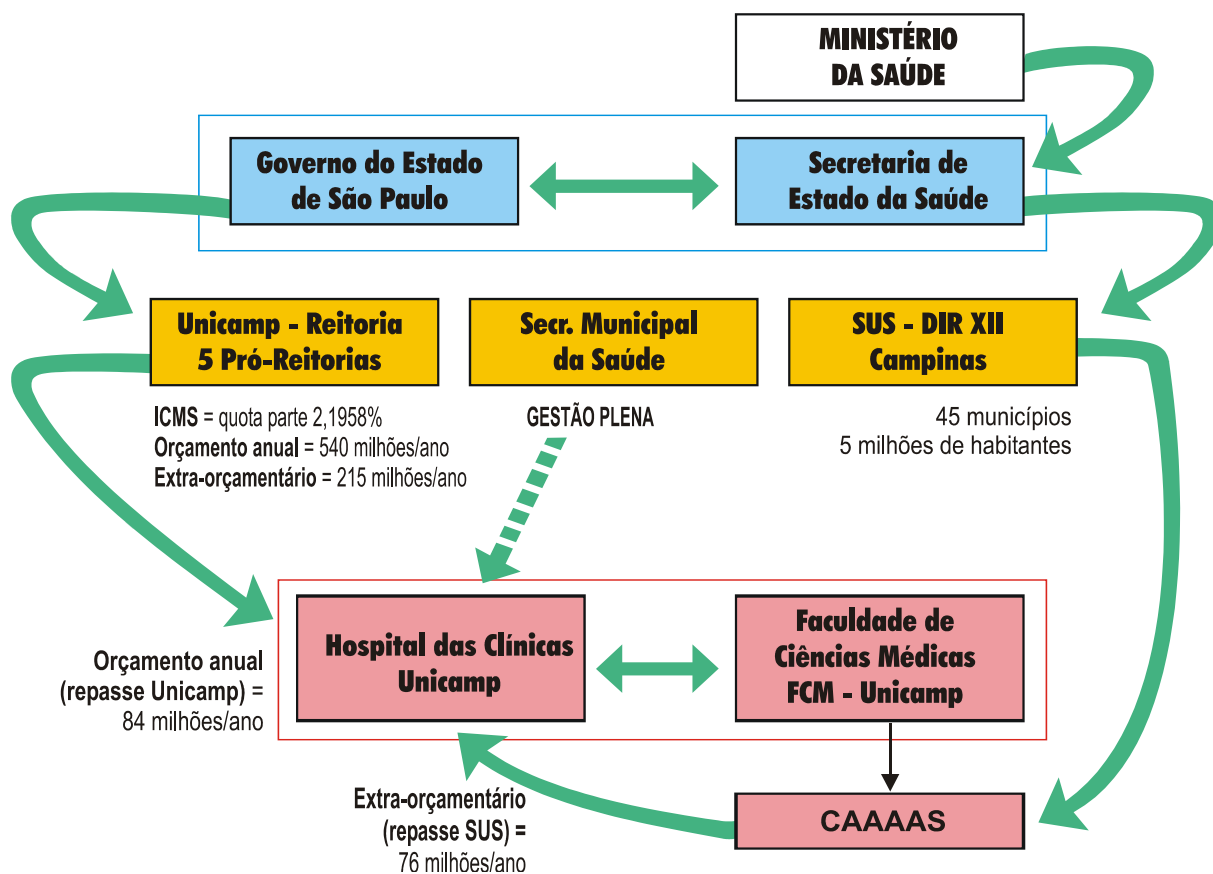
Como hospital universitário o HC integra-se ao Sistema Unificado de Saúde (SUS). Este processo de integração ao SUS existe há vários anos; surgiu com a implantação de um programa de regionalização denominado Pró-Assistência.

Através da evolução desse programa o Hospital lidera um processo de regionalização, situando-se como o hospital de referência de uma grande parte dos municípios do Estado de São Paulo e do sul do Estado de Minas Gerais. Parte importante do programa de regionalização é a descentralização do agendamento de consultas ambulatoriais, que pode ser feito diretamente pelas unidades básicas de saúde dos municípios, através de uma Central de Vagas instalada na DIR XII (Diretoria Regional de Saúde de Campinas).

O HC está integrado à Rede de Saúde, como hospital de referência terciária da Região de Saúde de Campinas, onde 75% da população atendida advém da Diretoria Regional de Saúde DIR XII – Campinas, composta de 45 municípios, cuja população é de 3.383.076 habitantes, seguindo-se a DIR XV (Diretoria Regional de Saúde de Piracicaba), com 9% e população de 1.237.709 habitantes e DIR XX (Diretoria Regional de Saúde de São João da Boa Vista), com 7% e população de 737.020 habitantes. Nele se desenvolve grande parte dos programas de ensino e residência médica. O encaminhamento de pacientes de outras regiões do estado ou país tem sido cada vez mais freqüente, representando hoje de 15 a 20% dos pacientes atendidos. Aproximadamente 35% dos pacientes atendidos são provenientes da cidade de Campinas.

A figura a seguir mostra a relação política do HC-Unicamp com as instâncias governamentais, orientadas pela regulamentação do SUS. A linha pontilhada ligando o Hospital à Secretaria Municipal de Saúde de Campinas justifica-se pela vinculação do Hospital à Universidade, não se inserindo, portanto, no programa de Gestão Plena do SUS. O município gasta em média 20% do seu financiamento em saúde. O HC-Unicamp atende 35% dos pacientes

provenientes do município de Campinas, mas não recebe financiamento correspondente do município.



Fonte: Lima et al. (2002)

Figura 11 - Relação política do HC-Unicamp com as instâncias governamentais

6.2.1 Estrutura Física do HC – Unicamp

Situa-se no campus da Universidade Estadual de Campinas, com uma área construída de aproximadamente 60.000 m², distribuídos em 6 andares, em 6 blocos interligados. É relativamente uma organização nova. Iniciou suas atividades em fevereiro de 1979, fora do campus, e somente em 1985/1986 teve seu funcionamento iniciado nas instalações atuais. Uma visão geral dos serviços prestados e do volume de atendimento pode ser obtida a seguir:

- 375 unidades de atendimento ambulatorial, relacionadas a 48 especialidades médicas, com capacidade para cerca de 1.000 atendimentos ambulatoriais diários;
- 403 leitos HC distribuídos em 38 enfermarias, 17 departamentos médicos, 44 especialidades e 580 sub-especialidades médicas, sendo 30 leitos de terapia intensiva;
- Centro Cirúrgico com 11 salas para cirurgias eletivas, 4 salas para cirurgias de emergência e 8 salas para cirurgias ambulatoriais;
- Unidade de Atendimento de Internação Diária Leito-Dia, para pacientes com AIDS (Síndrome da Imunodeficiência Adquirida);
- Pronto Socorro, com uma média de atendimento diário de 450 pacientes inclusive com uma Central de Vagas de Urgência/Emergência que atende os hospitais conveniados de Campinas;
- Unidade de Quimioterapia Oncológica;
- Unidades de Transplantes de Medula Óssea, Renal, Hepático, Cardíaco, e Córnea;
- Serviços de Nutrição e Hotelaria;
- Serviços de Apoio a Diagnóstico, sendo 08 serviços de laboratório (Patologia Clínica e Anatomia Patológica), com capacidade para realização de cerca de 5.000 exames diários, e 05 serviços de diagnóstico por imagem (RX – Raio X –, Tomografia, Ultra-sonografia, Radioterapia, Medicina Nuclear e Ressonância Magnética);
- Procedimentos Especializados, totalizando 22 serviços (Endoscopia, Hemodinâmica, Eletroencefalograma, Eletrocardiograma, Fisioterapia, entre outros), que atendem além do HC, outras unidades de saúde internas e externas à Universidade.

6.2.2 Fontes de recursos, ordem de grandeza das despesas e dos investimentos

- **Recursos Orçamentários** = Quota parte 2,1958% do ICMS para a Unicamp, que repassa uma parcela ao HC-Unicamp;
- Recursos Extra-orçamentários = Receita de Convênio SUS;
- Previsão de Despesas de 2006

Tabela 1 - Despesas Orçamentárias do HC-Unicamp em 2006

Despesa Anual	Orçamentário	Extra-Orçamentário	Total
Recursos Humanos	R\$ 107.142.523	R\$ 1.132.913	R\$ 108.275.436
Manutenção	R\$ 5.863.910		R\$ 5.863.910
Restaurante e Transporte	R\$ 1.322.885		R\$ 1.322.885
Contratos de Terceiros	R\$ 16.070.736		R\$ 16.070.736
Total	R\$ 130.400.054	R\$ 1.132.913	R\$ 131.532.967

Fonte: Aeplan/Unicamp

6.3 Sobre o Desenvolvimento e Implantação do Sistema de Custos no Hospital das Clínicas da Unicamp

O Hospital das Clínicas da Unicamp iniciou o seu Projeto de Apuração de Custos em Saúde em parceria com as Secretarias de Estado da Saúde e de Planejamento, e com as Unidades de Saúde da Unicamp, com o objetivo de obter um instrumento:

- Eficaz de auxílio às atividades administrativas dessas unidades;
- Confiável a ser considerado nas discussões de remuneração por serviços prestados pelas unidades de saúde;
- Capaz de possibilitar o adequado planejamento dos recursos necessários à implantação de programas específicos de atenção à saúde da população;
- Útil na programação dos recursos a serem destinados à saúde, bem como na hierarquização de sua alocação;
- Capaz de avaliar os Serviços de Saúde em termos dos processos de trabalho.

Esta parceria propiciou uma reflexão conjunta sobre quais deveriam ser os princípios norteadores do projeto de custos hospitalares, na sua relação com as secretarias de estado e com as unidades de saúde, consistindo de uma proposta inicial de apresentação do projeto. Ela avançou também no esboço de uma metodologia de custeio por absorção, após o que foi desfeita.

Em Novembro de 1997, o HC constituiu o seu próprio **Grupo de Custos**, composto de profissionais de informática e da área financeira do hospital, com a finalidade de continuar os trabalhos até então realizados para a implantação do sistema de custos.

O Grupo de Custos, a partir de um modelo de desenvolvimento de projetos já utilizado no Núcleo de Informática do Hospital para o desenvolvimento e implantação dos sistemas de informação previstos no Plano Diretor de Informática do Hospital, consistindo de um conjunto de técnicas e ferramentas próprios, de um processo de nivelamento conceitual da metodologia de custeio proposta até então, e da estrutura de trabalho disponível, planejou a sua ação, focalizando numa primeira etapa dos trabalhos:

- **Definição da Metodologia de Apuração de Custos** para o HC-Unicamp, tendo sido escolhido o Método de **Custeio por Absorção**, onde o cálculo de custo de produção dos serviços, sob esta conceituação, compreende o custeio de todos os insumos utilizados em toda a extensão do hospital, independente da origem dos custos - operacional ou administrativa. Tal escolha pautou-se principalmente numa estratégia de desenvolver uma cultura de custos em todo o hospital, aproveitando-se os indicadores de produção assistencial existentes, resultantes dos sistemas de informações assistenciais integrados implantados no hospital desde 1990, facilitando a compreensão da metodologia por todas as áreas produtivas do hospital;
- **Estruturação dos Centros de Custos**, em conformidade com a estrutura organizacional do hospital, considerando os principais processos produtivos de cada área. Tal estruturação partiu da Tabela de Órgãos – Unidades Organizacionais do Hospital, e foram realizadas entrevistas com cada diretor ou gerente no sentido de identificar possíveis processos e sub-processos, considerando para isso a existência de estrutura própria, dedicada aos produtos resultantes daquele processo ou sub-processo – mão de obra, máquinas, materiais de consumo hospitalar e ou medicamentos, espaço físico, insumos básicos como água, energia elétrica, telefone e outros. Além da identificação dos produtos e seus atributos, conforme detalhado a seguir. Os Centros de Custos foram então organizados numa estrutura piramidal, cada um com seus custos próprios apurados separadamente, e onde o processo de rateio ocorreria na forma top-down, conforme

método a ser detalhado posteriormente, consistindo na etapa inicial de implantação de 272 centros de custos:

- **Centros de Custos Administrativos** – considerado o primeiro grupo a ser rateado entre os demais centros de custos, correspondem às áreas administrativas do hospital, iniciando-se no nível estratégico, na Superintendência, Assessorias e Secretarias, seguindo pelo nível tático, nas Coordenadorias Administrativas e de Assistência, Diretoria Clínica, igualmente com suas Assessorias e Secretarias, e no terceiro nível hierárquico da estrutura organizacional do hospital, a saber o operacional, nas áreas de Suprimentos, Orçamento e Finanças, Recursos Humanos, Patrimônio, Secretarias das Áreas Médicas, e Departamento de Enfermagem, Comunicação, Contas Médicas, Capelania, Informática, entre outros;
- **Centros de Custos Auxiliares** – correspondem aos serviços de apoio à assistência, sendo os primeiros a receber os rateios dos centros de custos administrativos, e tendo na sua estrutura produtiva indicadores claros da clientela atendida, bem como dos produtos oferecidos. Compõem estes centros de custos as áreas de Serviços Gerais, como Higiene e Limpeza Própria e Parte Terceirizada, Segurança, Transportes de Pacientes e Materiais, Lavanderia e Rouparia, Nutrição e Dietética, Manutenção, Almoxarifado Geral, de Materiais de Consumo Hospitalar e de Medicamentos, Farmácia – Manipulação, Fracionamento e Dispensação de Medicamentos (Prescrição Médica), Central de Esterilização de Materiais, Serviço de Quimioterapia, Oficinas Óticas e Ortopédicas, Núcleos de Vigilância Epidemiológica e Controle de Infecção Hospitalar, Arquivo Médico – guarda e circulação de prontuários médicos, entre outros;
- **Centros de Custos Finais** – correspondem aos serviços prestados diretamente ao paciente, em unidades multidisciplinares autônomas, nas áreas ambulatoriais, enfermarias, pronto socorro, unidades de terapia intensiva, centros cirúrgicos, laboratórios, procedimentos especializados e áreas de diagnóstico por imagem. Tais Centros de Custos consomem a maior parte da estrutura de recursos do hospital, consistindo também do maior percentual da estrutura dos centros de custos definida.

- **Definição dos Centros de Responsabilidade e Centros Totalizadores**, respeitando os vários níveis hierárquicos da estrutura organizacional. Neste sentido, foram agrupadas em cada Centro de Responsabilidade todas as unidades organizacionais hierarquicamente subordinadas a ele, desde que compusessem um Centro de Custo. Por exemplo, o Centro de Responsabilidade Núcleo de Ambulatórios congregou 15 Centros de Custos correspondentes às especialidades médicas ambulatoriais, além da estrutura de agendamento de consultas/exames e internação, de suporte ao funcionamento dos ambulatórios do hospital. Na estrutura de relatórios do sistema de custos implantado cada Centro de Responsabilidade tem o mesmo conjunto totalizado de informações demonstrado nos relatórios e planilhas dos Centros de Custos;
- **Definição e Sistematização do Fluxo de Informação** para a apuração dos custos no modelo definido para o hospital. Este Fluxo, composto de uma planilha com dados do responsável pela informação, tipo da informação, em que estágio do fluxo ela se situava, qual sub-processo do sistema informatizado alimentaria, como seria feita sua consistência com os padrões do sistema informatizado, a que data e etapa do cronograma de execução mensal do processo de apuração dos custos se referia. Este fluxo orientaria também o agrupamento dos dados coletados na seqüência dos processamentos do sistema informatizado para a apuração dos custos mensais como um todo. Além disso, orientaria o processo informatizado de manutenção dos dados históricos de custos, base para os indicadores de custos que viriam a ser produzidos na segunda etapa do projeto;
- **Definição das fórmulas de rateio, de composição dos custos indiretos.** A partir da identificação dos processos e sub-processos de trabalho, da estruturação dos centros de custos conforme sua natureza, foi possível estabelecer uma seqüência “top-down” de rateio, iniciando-se com o rateio dos custos próprios dos centros de custos administrativos, a partir daquele com o menor custo próprio e que fornecesse produtos ao maior número de centros de custos, cujo fator de rateio seria calculado ou pelo número de pessoas dos centros de custos subseqüentes receptores, ou por alguma unidade de medida específica da produção do centro de custo a ser rateado. Por exemplo, o Centro de Custos Divisão de Suprimentos teria os seus custos próprios rateados pelo número de ordens de compras realizados para os demais centros de custos

da sequência de rateio. O Centro de Custos Serviço de Higiene e Limpeza teria os seus custos próprios rateados na sequência dos centros de custos, cujo fator de rateio seria a quantidade de metros quadrados de limpeza recebida por este centro de custos. Desta forma, o processo de rateio seguia numa sequência, passando pelos centros de custos auxiliares, chegando até aos centros de custos finais. Do mesmo modo, os resíduos de custos resultantes deste procedimento passavam por processo de rateio semelhante, até a sua exaustão;

- **Definição e padronização das fontes de coleta de dados.** Esta ação envolveu desde a negociação com as áreas administrativas da Universidade, para disponibilizar ao Hospital os dados dos sistemas corporativos de administração de recursos humanos, materiais, depreciação de bens patrimoniais e outras despesas, até a padronização destas informações para a entrada das mesmas no processo de apuração mensal dos custos. Os dados agrupados nos sistemas de origem conforme natureza contábil ou eventos para a folha de pagamento das pessoas da Universidade foram então agrupados conforme a estrutura de informações a ser utilizada no processo de apuração mensal dos custos do Hospital. Foram revistos nesta etapa do plano de ação, todos os padrões dos dados existentes nos sistemas assistenciais do Hospital, de responsabilidade do Núcleo de Informática do Hospital, sendo os mesmos adequados ao processo de apuração mensal dos custos proposto. Do mesmo modo, foram padronizados os procedimentos de coleta dos dados manuais, resultantes de processos de trabalho ainda não informatizados do Hospital;
- **Desenvolvimento de procedimentos e softwares para a coleta automática dos dados** de despesa mensal, originados dos sistemas administrativos corporativos da Universidade, para a coleta automática dos dados de produção mensal, dos sistemas assistenciais informatizados do HC, e para a entrada de dados de produção mensal dos processos não informatizados do HC, assistenciais e de suporte à assistência. As entradas de dados manuais foram apoiadas por planilhas eletrônicas padronizadas, e alguns processos de trabalho críticos, como por exemplo o de Controle dos Respiradores, Monitores Cardíacos e similares em uso no Hospital, foram totalmente informatizados;

- **Definição dos dados para os relatórios de suporte ao gerenciamento operacional** dos custos apurados, sendo definidas num primeiro momento as periodicidades mensal, bimestral e trimestral, com um padrão de informações quantitativas físicas, financeiras e percentuais de variação entre as informações do trimestre. Foram padronizadas as informações constantes de cada relatório, de forma a se construir um entendimento homogêneo e evolutivo dos dados de custos, compondo os relatórios a seguir:
 - Planilhas mensais por centros de custos, centros de responsabilidade e centros totalizadores, contendo informações das variações referentes ao último trimestre. Contendo informações dos custos próprios, diretos, indiretos, de rateio, sobre recursos humanos, materiais, equipamentos, custos gerais – água, luz, telefones, etc. Contendo ainda informações da produção e custos da mesma, destes custos para todos os centros de custo atendidos;
 - Planilhas de Composição e Evolução dos Custos no Trimestre, com base nas informações das planilhas anteriores;
 - Planilhas de Avaliação do Desempenho Departamental, contendo informações das variações referentes ao último bimestre, sendo os dados agrupados pelos centros de custos de responsabilidade, evidenciando os custos das grandes áreas de produção, por exemplo, de todas as unidades produtivas do Laboratório de Patologia Clínica do Hospital, a saber Unidade de Bioquímica, Hematologia, Parasitologia, Imunologia, entre outras, ou dos custos das especialidades médicas do Hospital, contendo por exemplo as despesas com os médicos contratados para cada especialidade da Faculdade de Ciências Médicas atuando no Hospital, os custos das secretarias de departamentos da FCM com extensão na estrutura física do Hospital, entre outros custos;
 - Planilhas do Perfil dos Centros de Custos, contendo dados físicos e de produção, buscando evidenciar os custos incorridos na infra-estrutura necessária ao processo produtivo do Centro de Custo. Incluem-se aqui quantidade de pessoas atuando no Centro de Custo por função, área física ocupada, quantidade de equipamentos, consumo de água, energia elétrica, ramais e linhas externas de telefones, entre outros. Incluem-se também os dados da produção do centros por tipo de produto;

- Organização das tabelas e bancos de dados de apoio ao sistema informatizado de apuração de custos, utilizando-se a metodologia de modelagem e armazenamento de dados em prática pelo Núcleo de Informática do Hospital, optando-se por um gerenciador de banco de dados de pequeno porte, utilizado em uma rede de microcomputadores;
- Desenvolvimento do sistema informatizado de apuração dos custos, conforme os padrões de desenvolvimento do Núcleo de Informática do Hospital, em linguagem de microinformática, dado o dinamismo esperado para a manutenção de tal sistema;
- Implantação do sistema informatizado em todas as áreas e centros de custos do hospital. O processo de implantação foi gradual, iniciando-se com o recebimento da planilha de custos próprios, e durante três meses cada centro de custo pode conferir suas despesas próprias e corrigir eventuais distorções, inclusive alterando a estrutura física de suporte ao processo produtivo. Os dados da planilha foram sendo ampliados e acompanhados pelos Centros de Custos, até que os mesmos foram considerados estáveis e representativos da estrutura de custos do hospital.

Após um período de acompanhamento e adequação do sistema de custos implantado, e tendo vencido esta primeira etapa do projeto, o Grupo de Custos definiu em conjunto com a superintendência do hospital que o principal objetivo da segunda etapa do projeto seria promover o desenvolvimento de uma cultura de análise de custos no hospital, entendendo como valores para este trabalho:

- A análise de custos pode ser obtida fundamentalmente da participação de todos os segmentos do hospital, podendo ser inclusive instrumento de desenvolvimento das pessoas como um todo, uma vez que a estrutura dos custos reflete todos os componentes do processo produtivo das áreas, cuja melhoria contínua poderia ser orientada pelo acompanhamento destes dados mensalmente apurados;
- A análise de custos pode ser utilizada no processo de avaliação do impacto financeiro das decisões operacionais de curto prazo do hospital, pelo mesmo motivo acima, cada alteração na estrutura produtiva dos centros de custos teria o seu impacto financeiro imediatamente identificado e passível de utilização para a tomada de decisão operacional do Hospital;

- A análise de custos pode ser utilizada ainda sob um contexto mais amplo, para o desenvolvimento de estratégias superiores, a fim de se obter para o hospital uma vantagem competitiva sustentável:
 - informações úteis para as atividades de controle dos processos;
 - informações úteis para a avaliação do custo dos produtos;
 - informações úteis para a avaliação do desempenho dos gerentes;
 - integração de fatores econômicos, políticos e compromissos sociais nas tomadas de decisões de custos.

Novamente, a partir de um planejamento das ações do grupo, agora cuidando da manutenção dos procedimentos e do sistema informatizado implantado, novas ações foram desenvolvidas, e podemos considerar como resultados desta segunda etapa:

- A criação de um plantão de dúvidas mensal, imediatamente após a distribuição dos relatórios mensais, junto aos usuários do sistema, responsáveis das áreas do hospital, para o correto entendimento de seus dados, e avaliação da satisfação dos mesmos com o sistema implantado, e a contínua adequação da estrutura de custos definida para o seu centro de custos;
- O desenvolvimento de um processo de acompanhamento das apurações mensais dos custos, e principalmente da qualidade dos dados de entrada e saída do processo de apuração dos custos, considerando principalmente o alto volume de dados processados e a complexidade dos processos de trabalho dos centros de custos do hospital. Neste sentido foram sendo definidos e clarificados os papéis dos participantes do Grupo de Custos, para além do planejamento e implementação das novas ações do projeto, mas principalmente para a manutenção da estrutura de custos implantada. Já se percebia aí o estrangulamento de tal estrutura frente ao potencial de crescimento do projeto;
- A melhoria contínua do Fluxo de Informações dos Custos do Hospital, das definições dos produtos, e das fórmulas de rateio, através de reuniões com grupos multidisciplinares, no sentido de avançar no entendimento dos custos específicos de produção;
- O treinamento aos gerentes para a melhor utilização dos dados de custos apurados e avaliação de novas necessidades para o sistema;

- Desenvolvimento dos pilotos de custos para os procedimentos de Transplante de Medula Óssea (Autólogo e Heterólogo) e Colecistectomia (método tradicional e por videolaparoscopia). Estes pilotos foram desenvolvidos por uma consultoria externa, com metodologia e procedimentos próprios, com o suporte do Grupo de Custos, utilizando-se coleta manual dos dados. Os custos de tais procedimentos foram apurados uma única vez;
- A organização do Sistema de Informações Gerenciais do HC para incluir os dados de custos de forma integrada aos dados dos processos de trabalho do hospital. Esta ação, cujo detalhamento não será objeto deste estudo, exigiu um plano de ação e infraestrutura próprios, desde a definição de uma equipe específica, composta de analistas de desenvolvimentos de sistemas, um estatístico, equipe esta liderada por um membro do Grupo de Custos, Sra. Suely Bonilha Esteves, funcionária do Núcleo de Informática do Hospital, especialista em análise e modelagem de dados. A organização desta estrutura permitiu não somente o desenvolvimento de novos modelos de dados gerenciais de custos, mas principalmente deu nova visibilidade aos Indicadores de Custos do HC-Unicamp, através da criação de boletins, entre outras ações, resultando nos gráficos e tabelas nas páginas a seguir.

Tais gráficos e tabelas refletem a estrutura física de suporte à produção assistencial do hospital, como podemos observar na Tabela 2 – Estrutura Física e de Produção do HC-Unicamp, a distribuição das despesas pelos principais componentes de custos do Hospital, sendo o maior deles o componente de custos de recursos humanos, seguido do custo com materiais de consumo hospitalar e medicamentos, representando estes dois componentes 87% dos custos hospitalares do HC-Unicamp. Podemos observar da Tabela 3 – Distribuição dos Custos Hospitalares por Natureza da Atividade Produtiva que o Hospital apresenta um equilíbrio dos custos com as atividades dos centros de custos finais em relação aos centros e custos auxiliares e administrativos; na maioria das instituições de saúde a distribuição segue um percentual de 12 a 20 por cento dos custos nas áreas meio e de pelo menos 80% dos custos incorridos nos centros de custos finais. Podemos observar ainda, no Gráfico 2- Distribuição dos Custos Hospitalares por Unidades Assistenciais, o peso da estrutura para diagnóstico (14,04%) e em relação às estruturas de tratamento (cerca de 29% dos custos incorridos), estas últimas responsáveis por grande parte

da produção assistencial. O Gráfico 3 – Custos com diárias e taxas nas enfermarias, UTI'S e Centros Cirúrgicos reflete o alto custo destas estruturas no HC-Unicamp, se comparado com os indicadores de referência nos hospitais do estado por exemplo. Nas Tabelas 4 e 5 encontramos os custos médios da roupa lavada e refeição, evidenciando também os altos custos desta estrutura comparativamente aos custos do mercado, o que possibilitou os processos de terceirização dessas atividades pelo Hospital. Os Gráficos 4 e 5 permitem compreender a distribuição dos custos nas unidades cirúrgicas centrais (cirurgias de médio e grande porte) e nas unidades cirúrgicas ambulatoriais (cirurgias e procedimentos de pequeno porte). Observa-se a mesma distribuição dos custos dos componentes nos dois tipos de centros cirúrgicos, embora os custos totais sejam muito diferentes. Os dois tipos de centros cirúrgicos dependem de uma estrutura de materiais, medicamentos e serviços de diagnóstico e preparação de itens cirúrgicos tal, por exemplo a higiene, esterilização e distribuição dos kits de instrumentos e equipamentos cirúrgicos, o que justifica o alto percentual de rateio na composição dos seus custos totais. Percebe-se o mesmo comportamento dos custos nas Unidades de Terapia Intensiva, nos Gráficos 6 e 7 e Tabelas 8 e 9, novamente pela dependência destas estruturas, além dos materiais e medicamentos, das dietas específicas, dos procedimentos de diagnóstico, e dos equipamentos de monitorização dos pacientes. Além do nível exigido de atenção dos profissionais por leito/paciente, o que explica o percentual de 26,49 do componente de custos com pessoal, bem como dos valores dos salários por paciente-dia. A Tabela 10 e o Gráfico 7 permitem compreender a distribuição dos custos por tipo de material utilizado, ficando evidente o alto custo com medicamentos, responsável pela metade dos custos com materiais e por cerca de 11% dos custos totais do Hospital. E finalmente, o Quadro 3 demonstra o grande distanciamento entre os custos das unidades assistenciais do Hospital e os preços pagos pelo Sistema Único de Saúde-SUS. De todo modo, o desenvolvimento desses indicadores constituiu etapa significativa na evolução do projeto em estudo.

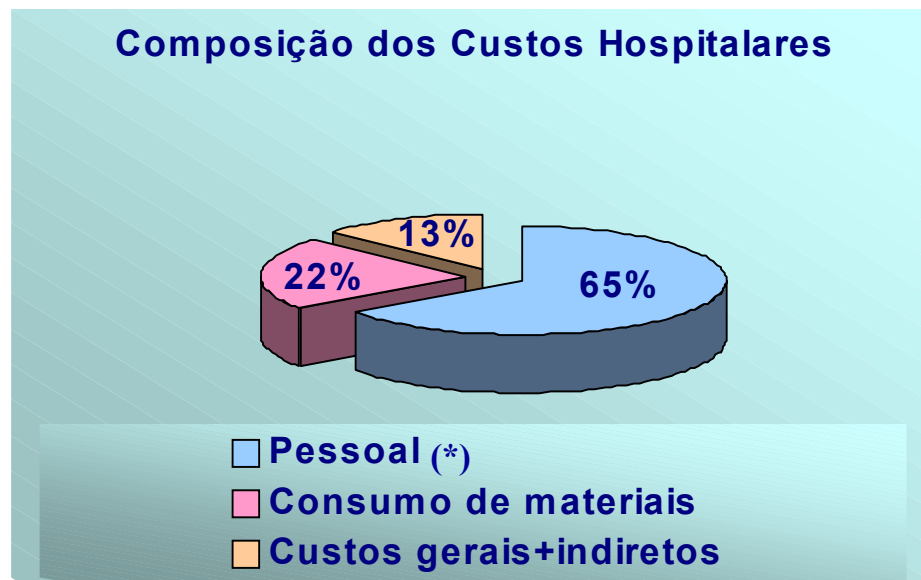
Uma vez concluídos os trabalhos desta segunda etapa do projeto o Sistema de Custos do HC-Unicamp teve sua implantação em produção homologada, estando disponível desde então para utilização das áreas e administração central do HC-Unicamp.

O Grupo de Custos mantém-se ativo, cuidando atualmente da operacionalização do processo trimestral de apuração dos custos hospitalares do HC-Unicamp através do sistema informatizado implantado.

Tabela 2 - Estrutura Física e de Produção do HC-Unicamp

Estrutura	
Área	56.000 m ²
Número de leitos	403
Número de residentes	416
Número de médicos	535
Número de funcionários	3.281
Média mensal de internações	1.300
Média mensal de consultas médicas	32.000
Média mensal de atendimentos no Pronto Socorro	8.500
Média mensal de cirurgias	700
Média mensal de cirurgias ambulatoriais	630

Fonte: Sistema de Custos Hospitalares/HC-Unicamp



(*) inclui salários médicos

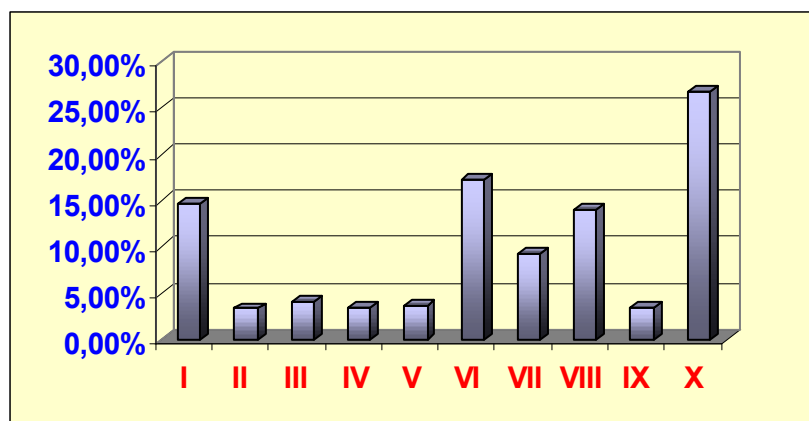
Gráfico 1 - Composição dos Custos Hospitalares por Tipo de Despesa

Fonte: Sistema de Custos Hospitalares/HC-Unicamp

Tabela 3 - Distribuição dos Custos Hospitalares por Natureza da Atividade Produtiva

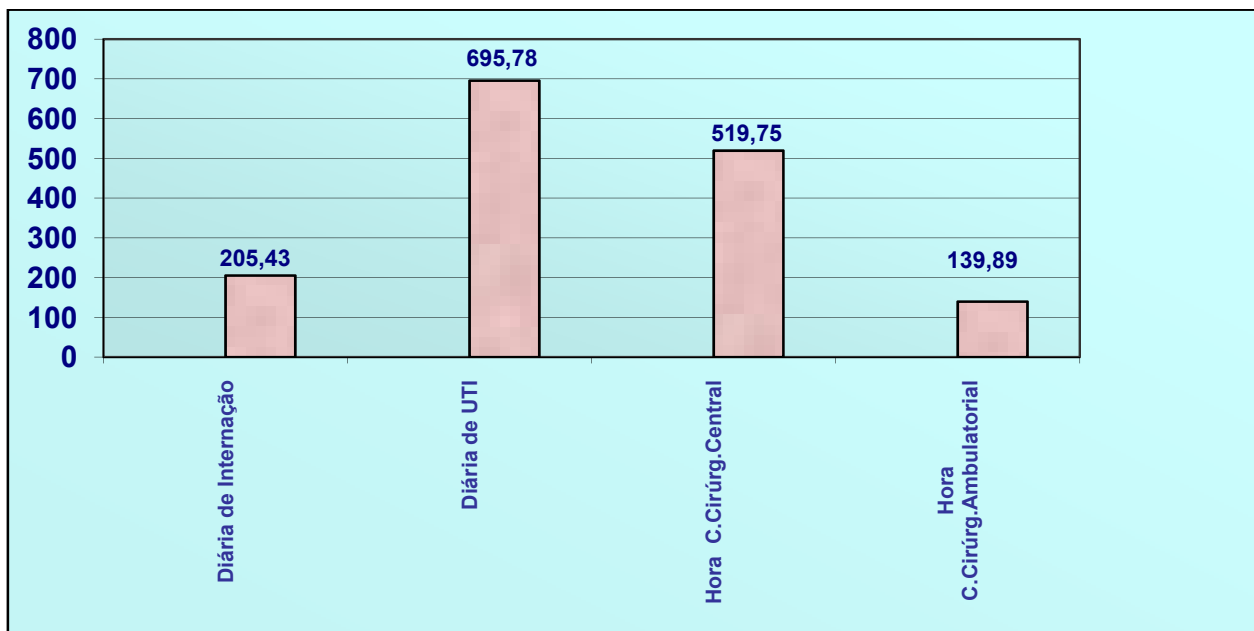
Atividades Produtivas	
Unidades de internação	10,85%
UTI (adulto e infantil)	2,45%
Ambulatórios	2,98%
Pronto socorro	2,53%
Centro cirúrgico	2,70%
Materiais e medicamentos	12,80%
Medicamentos de alto custo	6,86%
Serviços de diagnóstico	10,38%
Outros serviços	2,58%
Honorários médicos	19,79%
Subtotal	73,90%
Atividades Auxiliares e Administrativas	
Nutrição	3,67%
Lavanderia	1,25%
Manutenção	3,01%
Limpeza	4,51%
Outros serviços auxiliares	10,24%
Administração	3,42%
Subtotal	26,10%
Total Geral	100,00%

Fonte: Sistema de Custos Hospitalares/HC-Unicamp



Fonte: Sistema de Custos Hospitalares/HC-Unicamp

Gráfico 2 - Distribuição dos Custos Hospitalares por Unidades Assistenciais



(*) Valores Médios

Fonte: Sistema de Custos Hospitalares/HC-Unicamp

Gráfico 3 - Custos (*) de Diárias nas Enfermarias e UTI's e Taxas de Salas Cirúrgicas (em Reais)

Tabela 4 - Custo Médio da Roupa Lavada por Kg e por Paciente/Dia

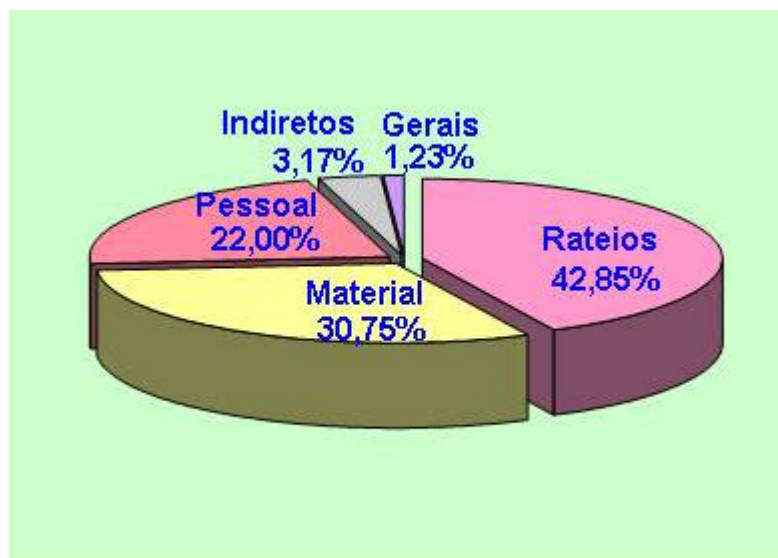
Custo da Lavanderia	
Quantidade de roupa lavada	104.217 Kg
Custo médio de Kg de roupa lavada	R\$ 1,41
Custo de lavanderia por paciente-dia	R\$ 12,67

Fonte: Sistema de Custos Hospitalares/HC-Unicamp

Tabela 5 - Custo Médio por Tipo de Refeição e da Refeição por Paciente/Dia

Custo de Refeição	
Desjejum	R\$ 1,46
Almoço	R\$ 2,81
Merenda	R\$ 0,80
Jantar	R\$ 2,62
Ceia	R\$ 1,57
Custo médio de refeição por paciente-dia	R\$ 9,26

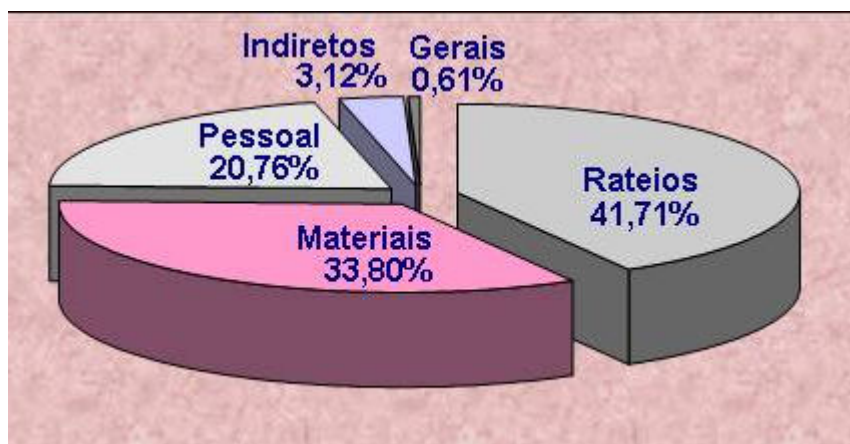
Fonte: Sistema de Custos Hospitalares/HC-Unicamp



(*) Exclui Salários Médicos

Fonte: Sistema de Custos Hospitalares/HC-Unicamp

Gráfico 4 - Distribuição dos Custos Globais (*) dos Centros Cirúrgicos (Central e Ambulatorial) por Tipo de Despesa



Fonte: Sistema de Custos Hospitalares/HC-Unicamp

Gráfico 5 - Distribuição dos Custos Globais (*) do Centro Cirúrgico Central por Tipo de Despesa

Tabela 6 - Custos Médios do Centro Cirúrgico Ambulatorial com Pessoal

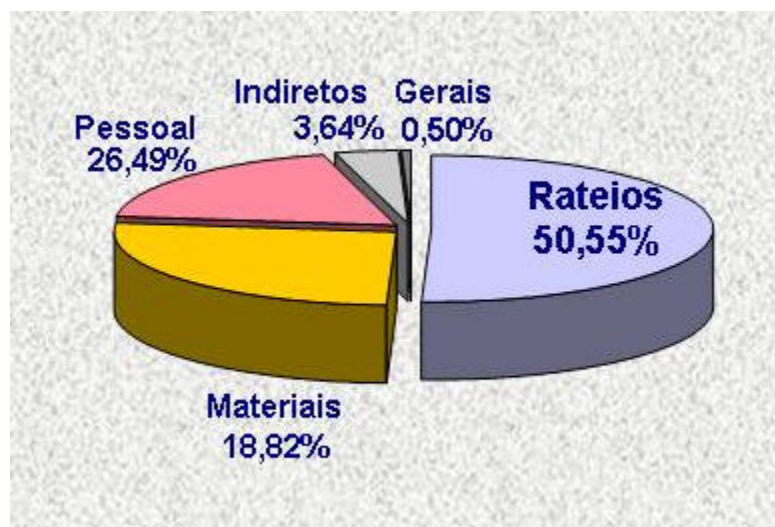
Centro Cirúrgico Ambulatorial Custos com pessoal	
Descrição	Média
Nº de horas cirúrgicas mensais	1036
Nº de funcionários	34
Nº de horas cirúrgicas por funcionário	30,47
Custo dos salários por hora cirúrgica	R\$ 40,19
% de participação do pessoal sobre total dos custos	28,72%

Fonte: Sistema de Custos Hospitalares/HC-Unicamp

Tabela 7 - Custos Médios do Centro Cirúrgico Ambulatorial com Materiais

Centro Cirúrgico Ambulatorial Custos com materiais	
Descrição	Média
Nº de horas cirúrgicas mensais	1036
Custo dos materiais por hora cirúrgica	R\$ 28,56
% de participação de materiais sobre total dos custos	20,40%

Fonte: Sistema de Custos Hospitalares/HC-Unicamp



Fonte: Sistema de Custos Hospitalares/HC-Unicamp

Gráfico 6 - Distribuição dos Custos Globais da UTI por Tipo de Despesa

Tabela 8 - Custo dos Salários por Paciente Dia na UTI e Hora Cirúrgica Ambulatorial

Custo de Pessoal	
Áreas	
	Valor dos salários por paciente-dia
Unidades de internação	R\$ 85,99
UTI (adulto e infantil)	R\$ 288,23
	Valor dos salários por hora-cirurgia
Centro Cirúrgico Ambulatorial	R\$ 40,16

(*) exclue salário médico

Fonte: Sistema de Custos Hospitalares/HC-Unicamp

Tabela 9 - Custo dos Materiais por Paciente Dia na UTI e Hora Cirúrgica Ambulatorial

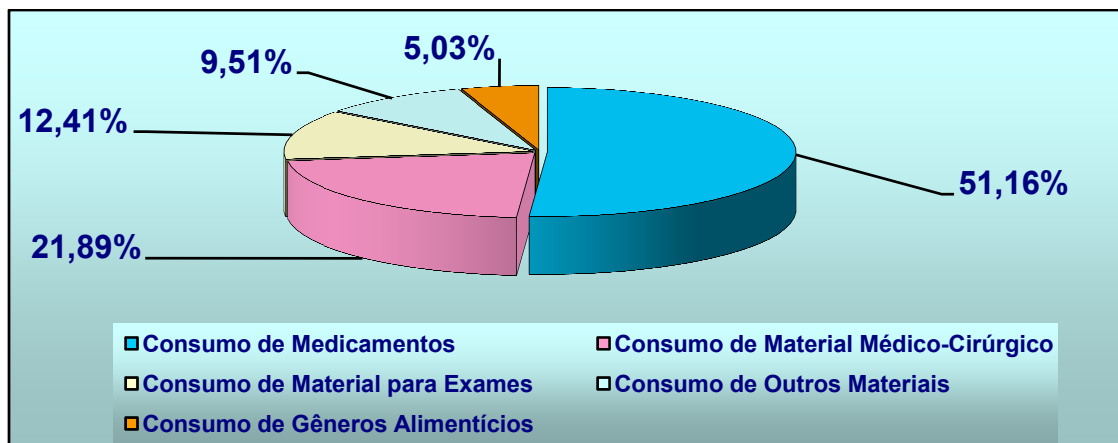
Custo de Materiais	
Áreas	
	Valor dos materiais por paciente-dia
Unidades de internação	R\$ 29,47
UTI (adulto e infantil)	R\$ 123,37
	Valor dos materiais por hora-cirurgia
Centro Cirúrgico Ambulatorial	R\$ 28,20

Fonte: Sistema de Custos Hospitalares/HC-Unicamp

Tabela 10 - Custo dos Materiais por Tipo de Material

Descrição	TOTAL	
	% s/ Custo Materiais	% s/ Custo HC
Consumo de medicamentos	51,16%	11,41%
Consumo de material médico-cirúrgico	21,89%	4,88%
Consumo de material para exames	12,41%	2,77%
Consumo de outros materiais	9,51%	2,12%
Consumo de gêneros alimentícios	5,03%	1,12%
Total	100,00%	22,30%

Fonte: Sistema de Custos Hospitalares/HC-Unicamp



Fonte: Sistema de Custos Hospitalares/HC-Unicamp

Gráfico 7 - Custo dos Materiais por Tipo de Material

Quadro 3 - Comparativo dos Custos HC e Receita SUS

Comparativo entre o custo de algumas unidades e a receita SUS

- **Unidades de Terapia Intensiva (adulto e pediátrica)**
 - **Custo: 600.000,00**
 - **Receita SUS: 130.000,00**
- **Área de Imagem (RX + Medicina Nuclear)**
 - **Custo: 600.000,00**
 - **Receita SUS: 160.000,00**
- **Pronto Socorro (sem os plantões médicos)**
 - **Custo: 500.000,00**
 - **Faturamento: 120.000,00**
- **Laboratório de Patologia Clínica**
 - **Custo: 1.000.000,00**
 - **Faturamento: 400.000,00**

Fonte: Sistema de Custos Hospitalares/HC-Unicamp

7. ANÁLISES E RECOMENDAÇÕES

Esta etapa busca analisar o Sistema de Custos implantado no HC, à luz das referências teóricas apresentadas nos capítulos 4 e 5 deste trabalho, buscando responder ao problema de pesquisa nas questões a seguir, apresentadas na página 7:

- Avaliar se os resultados obtidos com a implantação do sistema de custos do HC-Unicamp contribuíram para a melhoria da gestão estratégica do hospital;
- Analisar como o sistema de custos do HC-Unicamp poderá contribuir para a melhoria da gestão estratégica do hospital.

O Sistema de Custos implantado no HC representou um marco no processo de desenvolvimento do hospital, e podemos ressaltar na sua importância, a iniciativa pioneira de se apurar os custos na área da saúde pública ou privada, enfrentando os desafios de uma estrutura complexa, de processos variáveis, e um grande volume de informações. Ainda, a iniciativa pioneira de se apurar os custos de uma unidade organizacional na Universidade, que até então não dispunha de uma estrutura de informações desta natureza.

Dos resultados obtidos com a implantação deste sistema, podemos destacar:

- A organização dos sistemas de informação da produção assistencial do hospital nos centros cirúrgicos, enfermarias e laboratórios, produzindo um conjunto consistente dos produtos e volumes de produção prioritários, resultantes da assistência ao paciente nestes locais, constituindo base de informação importante para a melhoria contínua do processo de implantação do sistema, conforme as recomendações a serem feitas no final do capítulo;
- O desenvolvimento dos Indicadores de Custos, que constituem as informações gerenciais para a tomada de decisão do hospital, que representam parte significativa da estrutura de custos do hospital, principalmente no que diz respeito aos centros de custos finais do hospital, e aos itens relevantes da composição desses custos;
- O impacto das informações de custos no desenvolvimento dos gerentes, através do conhecimento das suas próprias áreas, e da relação com as áreas clientes e fornecedoras, aumentando o nível de consciência sobre os possíveis desperdícios de recursos no

desempenho de suas atividades, e o nível de preocupação com tais custos. Ainda, com o treinamento dos gerentes e supervisores na utilização do sistema de custos, incentivando uma revisão nos seus processos de trabalho como incentivo à melhoria contínua dos produtos oferecidos pelo sistema;

- A utilização dos dados de custos de suporte às decisões administrativas e gerenciais, quando do desenvolvimento de alguns estudos dos custos de atividades operacionais do hospital, a saber, dos serviços de lavanderia e higiene e limpeza, motivando a terceirização destas atividades.

Considerando os resultados anteriormente apresentados podemos concluir que o Sistema de Custos implantado no HC-Unicamp desenvolveu, desde o início do projeto para sua implementação, as bases para contribuir com a gestão estratégica do hospital.

Enquanto primeira etapa do processo evolutivo da gestão dos custos do HC-Unicamp, conforme Beulke e Bertó (2000: 66), a implantação do sistema de custos propiciou através da familiarização das áreas de negócios com os conceitos e números gerados, a identificação com a sua realidade, constatando alguns problemas e desvios e desenvolvendo algumas iniciativas de correção de rumos, no sentido de melhorar o desempenho da prestação de serviços do hospital, as quais podem ser destacadas por exemplo na reorganização dos almoxarifados de materiais hospitalares e de medicamentos.

No exame dos resultados obtidos e sua adequação aos objetivos inicialmente definidos para o sistema faz-se necessário resgatar as bases conceituais de gestão utilizadas na sua implantação. Este sistema foi implantado apoiado na visão tradicional do controle de gestão, processando e produzindo informações conforme a teoria contábil de custos. Tal concepção decorreu da interrupção da parceria da Universidade com as Secretarias de Estado da Saúde e Planejamento, mudando o foco do instrumento de custos enquanto auxiliar na integração dos atores envolvidos nos sistemas de saúde, nas várias esferas da gestão pública para o controle das demandas internas do hospital. Contribuiu também para o modelo de custos implementado, a inexistência à época, de outras experiências inovadoras na área da saúde, utilizando metodologias mais adequadas ao custeio hospitalar.

Dessa maneira, o sistema atendeu muito bem à necessidade básica do controle, através das informações dos custos próprios dos centros de custos das unidades organizacionais do hospital,

facilitando a identificação com a sua realidade, a compreensão de cada conta no centro de custo, bem como da importância de cada componente de custos. Permitiu ainda, o acompanhamento dos custos repassados das áreas de apoio, facilitando o aprimoramento das unidades de medida do fornecimento interno dos serviços e produtos e a adequação dos valores repassados, uma vez que cada gestor pode compreender as despesas envolvidas na prestação de seu serviço ou produto, bem como constatar seus problemas e desvios.

O projeto não avançou, contudo, no intuito de facilitar o avanço das ações de importância para a gestão estratégica do hospital, garantindo a sua sobrevivência econômico-financeira, através da exploração de suas potencialidades e da implementação de medidas necessárias à contínua evolução do Sistema de Custos implantado, cabendo destacar no aspecto da gestão operacional:

- O detalhamento e acompanhamento do orçamento econômico-financeiro nos centros de custos;
- O controle dos custos, a adequada avaliação e reposição dos estoques de materiais e medicamentos, correspondentes a 22% do custeio do hospital;
- O controle dos custos com recursos humanos, correspondentes a 65% do custeio do hospital, compreendendo o adequado planejamento deste quadro, bem como a apropriação dos seus custos incluindo todos os benefícios legais e indiretos;
- O controle e otimização da apropriação dos custos com depreciação;
- O controle e otimização da apropriação dos custos gerais, particularmente as contas de água e energia elétrica;
- O detalhamento e acompanhamento dos custos dos produtos, diferenciados pelo processo de produção (custeio das atividades), principalmente nas áreas assistenciais que representam 73.9% dos custos do hospital;
- A documentação da assistência ao paciente, de forma a permitir a composição da conta médica, facilitando a comparação com os preços praticados pelo SUS, bem como o controle dos limites impostos ao faturamento e eventuais defasagens nos recebimentos.

Do mesmo modo, o sistema de custos implementado precisaria contemplar as necessidades de um sistema de informações, para um modelo integrado de gerenciamento, sendo necessário

para isso sua vinculação à estratégia desenvolvida para o hospital, conforme caracterizado por Johnson (1992), onde:

“Faz-se necessário uma atenção ao custo da complexidade implícita na organização do trabalho e das pessoas, em processos separados e desbalanceados... Há que se reconhecer ainda, a economia em custos e o aumento da flexibilidade e da confiabilidade nas relações organizacionais, quando dos esforços para se remover as causas sistêmicas ou comuns das variações nos processos de trabalho”. (Johnson, 1992: 51)

Ainda conforme Johnson e Kaplan (1987: 224):

“Para que tais indicadores cumpram o seu papel, de dar suporte à implementação e monitorarização da estratégia, é necessário que eles sejam consistentes com os fatores estratégicos básicos, com a evolução desses fatores, bem como com as tecnologias de produtos e processos”.

O sistema também precisaria avançar no atendimento dos aspectos priorizados por Donabedian (2001), permitindo o registro e análise dos indicadores de eficiência clínica e produtiva do ponto de vista dos processos assistenciais, compreendendo a apropriação dos custos dos procedimentos críticos e prioritários, fornecendo informações adequadas e precisas sobre o diagnóstico, tratamento e resultados obtidos para o paciente e para a sociedade, entendendo-se aí as informações sobre os custos de atendimento aos objetivos iniciais acordados com as Secretarias de Estado da Saúde e Planejamento, apontando ainda os custos dos programas em curso em parceria com a Diretoria Regional de Saúde do SUS.

A utilização do sistema para o gerenciamento do resultado do hospital exige melhorias nas suas funcionalidades, conforme Beulke e Bertó (2000), no sentido de facilitar a compreensão das margens de contribuição dos produtos e serviços dos centros de custos, orientando as atividades do hospital e o planejamento da assistência junto à Faculdade de Ciências Médicas da Universidade. Do mesmo modo não avançou no desenvolvimento de estudos das relações entre os custos, volumes adicionais e recursos ociosos, de forma a permitir o mesmo planejamento assistencial junto à Faculdade de Ciências Médicas, a identificar oportunidades de um adequado balanceamento dos produtos e serviços oferecidos ao Sistema Regional de Saúde, facilitando ainda, negociações para adequação dos preços praticados junto às entidades reguladoras e pagadoras. O desenvolvimento de tais estudos poderia orientar também a definição ou não de terceirização de alguns processos de produção assistenciais, atividades ou áreas do hospital, a

ampliação de outros processos assistenciais, como, por exemplo, a realização de transplantes, bem como a análise de viabilidade econômico-financeira dos investimentos em equipamentos e instalações, mesmo quando financiados pelas organizações de fomento de pesquisa através da Faculdade de Ciências Médicas da Unicamp.

Em relação ao cálculo, ainda na visão de Beulke e Bertó (2000), o sistema não avançou no sentido de integrar-se aos processos de trabalho do hospital, minimamente os assistenciais, permitindo otimizar desde a contratação dos fatores de produção e distribuição, até o ciclo de formação da receita. Alguns processos de trabalho assistenciais, os de produção dos exames de patologia clínica por exemplo, fortemente dependentes de tecnologia e materiais químicos, poderiam ser redesenhados sob a orientação da diminuição dos custos gerados.

E finalmente, considerando o modelo de gestão econômica proposto por Peleias (2002), o sistema de custos implantado poderia avançar no sentido de permitir o desenvolvimento dos padrões esperados dos produtos e serviços disponíveis no hospital, enquanto medidas físicas e financeiras a serem alcançados pelas áreas, bem como a definição dos custos esperados destes produtos e serviços nas condições estabelecidas pelos padrões, de forma a orientar a avaliação de desempenho operacional do hospital, o fortalecimento do controle interno da produção destes produtos e serviços, e a elaboração de metas e orçamentos atingíveis, que poderiam propiciar um maior envolvimento dos gerentes e colaboradores do hospital nos processos produtivos e na gestão estratégica do hospital como um todo, garantindo a viabilidade econômico-financeira desejada.

Podemos concluir sobre a importância natural de um sistema de custos enquanto um instrumento de gestão, dadas as potencialidades e contribuição deste sistema para o planejamento, execução e controle de ações, tomadas de decisão e acompanhamento dos resultados desejados no cumprimento da estratégia da organização, assegurando o seu futuro. A sua efetiva utilização, deste modo, exige uma integração deste sistema ao modelo de gestão estratégica da organização, o que não ocorre no Hospital das Clínicas da Unicamp.

Por outro lado, a demanda ainda atual da viabilidade econômico-financeira do Hospital das Clínicas da Unicamp exige que tais medidas, a serem implementadas no processo evolutivo da implantação do sistema de custos do hospital, sejam integradas a outras, de cunho estratégico, para que o sistema de custos possa efetivamente contribuir para a melhoria da gestão estratégica do hospital.

Constituem limitações à evolução deste sistema no Hospital das Clínicas da Unicamp portanto, a própria compreensão por parte do corpo estratégico do Hospital e da Faculdade de Ciências Médicas, das suas potencialidades na contribuição para a melhoria da gestão estratégica do hospital como um todo. Ainda, isto compreendido, os custos a serem considerados no resgate e aperfeiçoamento da estrutura técnica necessária à continuidade dos trabalhos do projeto de custos hospitalares ora interrompido.

Neste sentido, e através das referências conceituais estabelecidas particularmente nos capítulos 4 e 5, sobre a evolução dos sistemas de custeio, e sobre a utilização das informações de custos como estratégia de gestão na saúde, recomendamos as melhorias para o processo de gestão do hospital, a seguir:

- Desenvolvimento de um modelo gerencial de suporte ao processo de gestão do hospital, facilitando a tomada de decisão em todas as suas etapas, nos níveis planejado e realizado, valorizando a busca por resultados econômicos, e incorporando conceitos e definições integrados, que englobem o processo de gestão, conforme orientado por Catelli et al. (1997) e Peleias (2002), nos capítulo 5.4.3 e 5.4.4;
- Desenvolvimento de um sistema de informação gerencial, confiável, útil e oportuno, de suporte ao processo de gestão do hospital, indutor das ações gerenciais para a otimização dos resultados, através de um fluxo de informações que facilite a tomada de decisão e reflita a lógica do processo decisório, conforme proposto na Figura 10, adaptada de Peleias (2002: 12);
- Estruturação do processo de Comunicação Institucional, de suporte à definição, formalização e divulgação às pessoas do hospital, da sua missão, visão, crenças, valores e políticas de atuação. Ainda, dando publicidade das diretrizes, questões e objetivos estratégicos definidos, planos de ação de médio e longo prazo, e resultados obtidos. Tal processo visa a participação e consequente comprometimento de todas as áreas do hospital, direcionando os esforços para o alcance dos objetivos propostos;
- Estruturação do processo de Comunicação do Sistema Organizacional, dando clareza dos papéis, autoridades e responsabilidades dos gerentes, suas atividades e interdependência. Ainda, facilitando a elaboração, divulgação e incentivo à utilização pelos gerentes em suas áreas, das normas e procedimentos do hospital;

- Elaboração de um plano de evolução do sistema de custos implantado, de suporte ao acompanhamento da estratégia do hospital, contemplando o desenvolvimento de custos-padrões, a otimização do sistema de custeio do processo produtivo utilizando o método de custeio por atividades, considerando o paciente de forma individual e por grupos, integrado à melhoria dos processos produtivos do hospital, a apuração dos custos da inovação tecnológica e atualização dos equipamentos de saúde de uma forma geral, e finalmente, a apuração dos custos com o desenvolvimento dos recursos humanos, bem como do presenteísmo, absenteísmo e acidentes de trabalho.

Possibilidades de trabalhos futuros

Atender as demandas assistenciais crescentes da área da Saúde, as demandas de inovação tecnológica para garantia das respostas necessárias à produtividade acadêmica e eficiência clínica pela Faculdade de Ciências Médicas da Unicamp, diante das dificuldades de financiamento do ensino e particularmente do Sistema Único de Saúde, constitui desafio importante, que exige a articulação dos órgãos da saúde na publicidade interna e externa de seus temas, na relação com os seus pares no modelo assistencial regional, na negociação com entidades de financiamento, bem como na padronização de suas práticas de gestão.

Neste sentido, seguem sugestões de trabalhos futuros, ligados ao tema central desta dissertação, embora não explorados na oportunidade deste projeto de pesquisa:

- Expansão do modelo de gestão estratégica aos demais órgãos da saúde da Universidade, visando a otimização dos sub-sistemas de gestão, nas etapas de planejamento, execução e controle dos resultados obtidos, garantindo o tratamento conjunto das prioridades na área de saúde, bem como possibilitando a avaliação dos serviços prestados em termos dos processos de trabalho;
- Implantação do Sistema de Custos Hospitalares nos demais órgãos da saúde da Universidade, visando o desenvolvimento de custos padrões da assistência, a serem considerados nas discussões de remuneração por serviços prestados, na programação dos recursos a serem destinados à saúde, bem como na hierarquização de sua alocação,

possibilitando o adequado planejamento dos recursos necessários à implantação de programas específicos de atenção à saúde da população.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMS, John D. et al. **Transforming work**: a collection of organizational transformation readings. EUA: Miles River Press, 1984.

AECA (1997a): La Contabilidad de Gestión en los Centros Sanitarios Principios de Contabilidad de Gestión. Documento 14. Madrid.

AMAT, J.M. Modelo Integrativo del Control de Gestion. Madri: Instituto de Empresa, 1994.

ANTHONY, Robert; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.

AZEVEDO, C S. **Gerência hospitalar: a visão dos diretores de hospitais públicos do municio do Rio de Janeiro**. Dissertação de mestrado. Instituto de Medicina Social, Universidade federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro. 1993.

BENNET, Clinton W. **Standard costs**: how they serve management. New Jersey: Prentice-Hall, 1958.

BERWICK, Donald M. et al. **Melhorando a qualidade dos serviços médicos, hospitalares e da saúde**. Tradução de José Carlos Barbosa dos Santos. São Paulo: Makron Books, 1994.

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dálvio J. **Gestão de custos e resultado na saúde**. São Paulo: Saraiva, 2000.

BIERMAN, Harold Jr.; DICKMAN, Thomas R. **Management cost accounting**. New York: McMillan, 1971.

BURMESTER, Haino. Reflexiones sobre los programas hospitalarios de garantía de calidad. **Revista Panamericana de la Salud**. Washington, v. 1, n. 2, p. 149-154, feb. 1997. Disponível em: <http://www.scielo.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1020-49891997000200017>. Acesso em: 30 jun. 2006.

CAMPIGLIA, Américo O.; CAMPIGLIA Oswaldo R. **Controles de gestão**. São Paulo: Atlas, 1993.

CALZADO, Y; GARCIA, T.; LARRÁN, M. (1999): La Contabilidad de Gestión en los Hospitales Públicos. Técnica Contable Año LI No. 605.

CARTIER , E. Apuntes del Posgrado em Costos para la gestion empresarial. 2001. **apud** COLMAN, Carina Peombo. Costos y gestion en salud. In: CONGRESO DE COSTOS DEL MERCOSUR, 3.; CONGRESO DE LA ASOCIACION URUGUAYA COSTOS, 2., 2006, Colonia del Sacramento, Uruguai. Montevideo: AURCO, 2006.

CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos A. Sistema de gestão econômica – Gecon; um instrumento para mensuração, otimização e avaliação de resultados e desempenhos. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE COSTOS, 5., Acapulco, México, jul. 1997. p. 2.

COLMAN, Carina Peombo. Costos y gestion en salud. In: CONGRESO DE COSTOS DEL MERCOSUR, 3.; CONGRESO DE LA ASOCIACION URUGUAYA COSTOS, 2., 2006, Colonia del Sacramento, Uruguai. Montevideo: AURCO, 2006.

CORELLA, J. **La Gestión de servicios de salud**. Madrid: Diaz de Santos, 1996.

CORONEL TRONCOSO, Gregorio. Costos en entidades de salud. **Costos y Gestión**, Buenos Aires, v. 8, n. 30, p. 93-128, 1998.

CORONEL TRONCOSO, Gregorio. Costos y Gestión en Empresas de Salud en Ambientes Desregulados. El Caso Argentino. Anales del VII Congreso del Instituto Internacional de Costos. León. 2001.

DONABEDIAN, Avedis. Monográfico sobre la obra del professor Avedis Donabedian. **Revista de Calidad Asistencial**. Dirigido por Julio Frenk e Rosa Suñol. v. 16, Supl. 1, p. 40. 2001.

EGAN, Gerard. **Adding value**. San Francisco, CA: Jossey-Bass, 1993.

FRIES, B.; COONEY JR, L. Resource utilization groups. A patient classification system for long-term care. *Med Care*, Hagerstown, v. 23, n. 2, p. 110-122, Feb. 1985.

FRIES, B.; SCHNEIDER, D.; FOLEY, W.; DOWLING, M. Case-mix classification of medicare residents in skilled nursing facilities: resource utilization groups (RUG-T18). *Med Care*, Hagerstown, v. 27, n. 9, p. 843-857, Sept. 1989.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1991. **apud** SILVA, Edna Lúcia da; Menezes, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. ed. rev. atual. Florianópolis: Laboratório de Ensino à Distância da UFSC, 2001. 121 p.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GOMES, Josir R. Simeone.; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GONZÁLES GARCÍA, Ginés. Las reformas sanitarias y los modelos de gestión. **Revista Panamericana de la Salud**, Washington, v. 9, n. 6, p. 406-412, June 2001. Disponível em: <http://www.scielo.org/scielo.php?pid=S1020-49892001000600013&script=sci_arttext>. Acesso em: 30 jun. 2006.

GRAY, Jack; JOHNSTON, Kenneth S. **Contabilidade e administração**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1977.

GURGEL, Garibaldi D; VIEIRA, Marcelo M F. **Qualidade total e administração hospitalar: explorando disjunções conceituais**. *Revista Ciência e Saúde Coletiva*, v.7 n.2, p.325-334, 2002. Disponível em <http://www..scielo.br/scielo.php?script=sci_arttex&pid=S1413-81232002000200012&Ing=pt8,nrm=isso>. Rio de Janeiro, 2002.

HENRICI, Stanley B. **Standard costs for manufacturing**. Nova York: McGraw-Hill, 1947.

HORNGREEN, Charles T. **Cost accounting – a managerial emphasis**. Englewood Cliffs: Prentice-Hall, 1962.

HORNGREEN, Charles T.; FOSTER, George. **Cost accounting: a managerial emphasis**. 6. ed. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1987.

JOHNSON, H. Thomas. **Relevance regained**: from top-down control to bottom-up empowerment. New York, NY: The Free Press, 1992.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **Relevance lost**: the rise and fall of management accounting. Boston, MA: Harvard Business School Press, 1987.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **A Relevância da Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação**: balanced scorecard. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

LEONE, George S. G. **Custos** – planejamento, implantação e controle. São Paulo: Atlas, 1994.

LIMA, M. B. B. P. B.; ROCHA, M. R. A.; PINSETTA, W. J. M. **Diagnóstico da Unidade Hospitalar do Hospital de Clínicas da Unicamp**. 2002. Monografia (Curso de Capacitação Gerencial para Dirigentes Hospitalares) – Instituto de Administração e Ciências da Saúde (IAHCS) / Reforço ao Sistema Único de Saúde (REFORSUS), São Paulo, 2002.

MARTINEZ-ALARCÓN, Jordi de Falguera. **La contabilidad de gestión en los centros sanitarios**. 2002, 481 p. Tese (Doutorado) – Universitat Pompeu Fabra, 2002. Disponível em: <http://www.tdx.cesca.es/TESIS_UPF/AVAILABLE/TDX-0429103-125251/tjfm1de1.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2006.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1978.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1990.

MARTINS, Gilberto A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. São Paulo: Atlas, 2002.

MÉDICI, André Cezar; MARQUES, Rosa Maria. Sistemas de custos como instrumento de eficiência e qualidade dos serviços de saúde. **Cadernos FUNDAP**, São Paulo, n. 19, p. 47-59, jan./abr. 1996. Disponível em: <<http://www.fundap.sp.gov.br/publicacoes/cadernos/cad19/>>

Fundap%2019/SISTEMA%20DE%20CUSTOS%20COMO%20INSTRUMENTO%20DE%20EFICIENCIA%20E%20QUALIDADE.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2006.

MÉDICI, André Cezar; MARQUES, Rosa Maria. Hospitais universitários: passado, presente e futuro. **Revista da Associação Médica Brasileira**, São Paulo, v. 47, n. 2, p. 149-156, abr./jun. 2001. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ramb/v47n2/a34v47n2.pdf>>. Acesso em: 20 jul. 2006.

MINTZBERG H A. **Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações**. São Paulo: Atlas, 1995.

NAKAGAWA, Masayuki. **Estudo de alguns aspectos de controladoria que contribuem para a eficácia gerencial**. 1987. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, 1987.

ORTÚN RUBIO V. Innovación en sanidad. In: MENEU R; ORTÚN RUBIO, V. (Ed.) **Política y gestión sanitaria**: la agenda explícita. Barcelona: Asociación de Economía de la Salud, 1996.

PELEIAS, Ivam R. **Controladoria** – gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 2002.

PEREIRA, E. **Custos hospitalares**. 2004. Disponível em: <www.corporativo.biomed.com.br>. Acesso em 20 ago. 2006.

ROCHA, W. Gestão estratégica. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6., 1999. São Paulo, 1999.

ROSE, T. G. **Controle administrativo**. Rio de Janeiro: Ao Livro Técnico, 1971

SILVA, Edna Lúcia da; Menezes, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. ed. rev. atual. Florianópolis: Laboratório de Ensino à Distância da UFSC, 2001. 121 p.

TEMES, J.; PASTOR, V.; DIAZ, J. **Manual de gestión hospitalaria**. Madrid: Mc Graw-Hill Interamericana de España, 1992.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1992.

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE CAMPINAS. **PLANES** – Planejamento Estratégico da Unicamp – Fase II: proposta da COPEI. Campinas: Unicamp/CGU, 2003. Disponível em: <http://www.cgu.unicamp.br/pei/fase_II_planes/proposta_planes_unicamp.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2003.

VASCONCELOS, C. M. Notas sobre a crise dos hospitais universitários no Brasil, p.13-14, 2006. Disponível em: <<http://www.daab.org.br/texto.asp?registro=96>>. Acesso em: 20 out. 2006.

YIN, Robert K. **Case study research - design and methods**. Newbury Park, CA: Sage Publications, 1989.

BIBLIOGRAFIA

ARGYRIS, Chris. Double loop learning in organizations. **Harvard Business Review**, Boston, v. 55 n. 5, p. 115-125, Sept./Oct. 1977.

ARGYRIS, Chris. **Overcoming organizational defenses: facilitating organizational learning**. Needham, MA: Allyn & Bacon, 1990.

ARGYRIS, Chris. **On organizational learning**. 2. ed. Cambridge, MA: Blackwell Publishers, 1999.

ARGYRIS, Chris; SCHÖN, D. **Organization Learning: a theory of action perspective**. Reading, Mass: Addison Wesley, 1978.

BAKER, Judith J. **Activity-based costing and activity-based management for health care**. New York, NY: Aspen Publishers, 1998.

BLOCK, Peter. **Flawless consulting**. San Francisco, CA: Jossey-Bass Pfeiffer, 1981.

BOISVERT, Hugues. **La comptabilité par activités**. Montreal: Éditions du Renouveau Pédagogique, 1998.

BRASIL. Ministério da Saúde. Lei n. 8.080, de 19 de setembro de 1990. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Brasília-DF, 1990. <<http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/bibliotecavirtual/dh/volume%20i/saudelei8080.htm>>. Acesso em: 20 out. 2006.

BRASIL. Ministério da Saúde. A NOAS e a Gestão de Planejamento do Hospital Público. In: SEMINÁRIO DE MODERNIZAÇÃO GERENCIAL, 2., 2001. Brasília-DF, 2001a.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Norma operacional básica de assistência à saúde/SUS (NOAS/SUS) 01/2001**. Brasília, DF: Ministério da Saúde, 2001b.

BRASIL. Ministério da Saúde. Redes assistenciais: organizando a assistência e hierarquizando serviços. In: _____. **Reduzindo as desigualdades e ampliando o acesso à assistência à saúde no Brasil 1998-2002**. Brasília-DF: Ministério da Saúde, 2002. p. 58-59.

BRYMAN, Alan. **Research methods and organization studies**. 3. reimp. New York: Routledge, 1995.

CAPRA, Fritjof. **Sabedoria incomum**. São Paulo: Cultrix, 1988.

CHING, Hong Y. **Gestão baseada em custeio por atividades**. São Paulo: Atlas, 1995.

COGAN, Samuel. **Modelos de ABC/ABM**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1998.

COSTA, Ana Claudia Athayde da. **Educação corporativa: um avanço na gestão integrada do desenvolvimento humano**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.

COSTA, Eliézer Arantes da. **Gestão estratégica**. 2. ed. rev. atual., São Paulo: Saraiva, 2003.

DRUCKER, Peter F. **Managing for the future: the 1990's and beyond**. New York, Truman Talley, 1992.

DRUCKER, Peter F. **Administrando em tempos de grandes mudanças**. 5. ed. Tradução de Nivaldo Montignelli Jr. São Paulo: Pioneira, 1996.

DUTRA, Joel S. (Org.) **Administração de carreiras: uma proposta para repensar a gestão de pessoas**. São Paulo: Atlas, 1996.

DUTRA, Joel S. **Gestão por competências**. São Paulo: Gente, 2001.

FLEURY, A. C.; FLEURY, M. T. L. **Aprendizagem e inovação organizacional: as experiências de Japão, Coréia e Brasil**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

FUNDAÇÃO PARA O PRÊMIO NACIONAL DA QUALIDADE. **Planejamento do sistema de medição do desempenho global**: relatório do comitê temático. São Paulo: FPNQ, 2001.

GOLDRATT, Eliyahu M.; COX, Jeff. **A meta**: um processo de aprimoramento contínuo. 21. ed. Tradução de Claudiney Fullmann. São Paulo: Educator, 1995.

HARMAN, Willis; HORMANN, John N. O **trabalho criativo** – o papel construtivo dos negócios numa sociedade em transformação. 12. ed. São Paulo: Cutrix, 1997.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Cost and effect**: using integrated cost systems to drive profitability and performance. Boston, MA: Harvard Business School Press, 1998.

LAKATOS, Eva M.; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2001.

MEISTER, Jeanne C. **Educação corporativa**. São Paulo: Makron Books, 1999.

MINTZBERG, H. Crafting strategy. **Harvard Business Review**, Boston, v. 65, n. 4, p. 66-75, July/Aug. 1987.

MINTZBERG, H. Crafting strategy; AHLSTRAND, Bruce; LAMPEL, Joseph. **Safári de estratégia**: um roteiro para a selva do planejamento estratégico. Tradução de Nivaldo M. Júnior. Porto Alegre: Bookman, 2000.

NISEMBAUM, Hugo. **A Competência essencial**. São Paulo: Infinito, 2000.

PEREZ, José H. et al. **Controladoria de gestão** – teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1997.

PETERS, Thomas J.; WATERMAN, Robert H. **Para além do modelo racional**. In: STARKEY, K. (Ed.). **Como as organizações aprendem**: relatos do sucesso das grandes empresas. Tradução de L. Peres. São Paulo: Futura, 1997. p. 44-56.

PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva**: técnica para análise de indústrias e da concorrência. 15. ed. Tradução de: Elizabeth M. P. Braga. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

PRAHALAD, C. K.; BETTIS, Richard. **A lógica dominante**: uma nova relação entre diversidade e desempenho. In: STARKEY, K. (Ed.). **Como as organizações aprendem**: relatos do sucesso das grandes empresas. Tradução de L. Peres. São Paulo: Futura, 1997. p. 126-152.

PRAHALAD, C. K.; HAMEL, Gary. **Competindo pelo futuro**. São Paulo: Campus, 1995.

ROGERS, Carl R. **Um jeito de ser**. São Paulo: EPU, 2003.

ROGERS, Carl R. **Tornar-se pessoa**. São Paulo: Martins Fontes, 1985.

SENGE, Peter M. **O novo trabalho do líder**: construindo organizações que aprendem. In: STARKEY, K. (Ed.). **Como as organizações aprendem**: relatos do sucesso das grandes empresas. Tradução de L. Peres. São Paulo: Futura, 1997. p. 342-375.

SENGE, Peter M. **A quinta disciplina**: arte e prática da organização que aprende. 10. ed. Tradução de OP Traduções. São Paulo: Best Seller, 2002.

SENGE, Peter M. et al. **A quinta disciplina – caderno de campo**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão estratégica de custos**: uma nova ferramenta para a vantagem comparativa. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

TEIXEIRA, Andréa. **Universidades corporativas X educação corporativa**: o desenvolvimento do aprendizado contínuo. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.

THIOLLENT, Michel. **Metodologia da pesquisa-ação**. 11. ed. São Paulo: Cortez, 1986.

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE CAMPINAS. Grupo de Facilitadores da Qualidade do HC-UNICAMP. **Projeto para desenvolvimento de uma organização de qualidade no HC-Unicamp**. Campinas: Unicamp, 1999a.

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE CAMPINAS. Grupo de Facilitadores da Qualidade do HC-UNICAMP. **Relatório de 98/99 e Planejamento 2000 do Programa de Qualidade do HC-Unicamp**. Campinas: Unicamp, 1999b.

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE CAMPINAS. Grupo de Facilitadores da Qualidade do HC-UNICAMP. **Relatório de 00/01 e Planejamento 2002 do Programa de Qualidade do HC-Unicamp**. Campinas: Unicamp, 2001.

WHEATLEY, Margaret J. **Leadership and the new science**. 2. ed. San Francisco, CA: Berrett-Koehler, 1999.