



DEPARTAMENTO DE GESTÃO DE EMPRESAS

Mestrado em Gestão de Empresas

Área de Especialização - Finanças

**A APLICAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO PARA ANÁLISE
FINANCEIRA DE CURTO PRAZO NO SERVIÇO DE OBSTETRÍCIA
DE UM HOSPITAL PRIVADO NA CIDADE DE MACEIÓ**

GLAUCO MONTEIRO CAVALCANTI MANSO JÚNIOR

Orientador: Professor Dr. António Serrano.

Évora - Portugal,
Fev/2008

UNIVERSIDADE DE ÉVORA

Mestrado em Gestão de Empresas

Área de Especialização - Finanças

**A APLICAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO PARA ANÁLISE
FINANCEIRA DE CURTO PRAZO NO SERVIÇO DE OBSTETRÍCIA
DE UM HOSPITAL PRIVADO NA CIDADE DE MACEIÓ**

Dissertação de Mestrado apresentada no Departamento de Gestão de Empresas na Universidade de Évora em Portugal, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Gestão de Empresas.

GLAUCO MONTEIRO CAVALCANTI MANSO JÚNIOR

Orientador: Professor Dr. António Serrano.



168023

Évora – Portugal
Fev. 2008

658.15

RESUMO

O estudo se direciona pela temática "*A aplicação do sistema de custeio para análise financeira de curto prazo no serviço de obstetrícia de um hospital privado na cidade de Maceió*", considerando a aplicação de um sistema de custeio consolida as informações financeiras de qualquer organização. Justifica-se por ser problema que envolve diretamente a população brasileira, está contido nos ditames constitucionais e, ao mesmo, é um dos problemas que mais se apresentam no noticiário da mídia local, mesmo constringendo desde sua promulgação, a Carta da República de 1988 tem sofrido severas dificuldades em ser cumprida em diversos itens, inclusive no quesito que diz respeito à assistência gratuita a saúde para todos. Objetiva o presente estudo determinar os custos de um hospital privado em Maceió, no intuito de investigar diversas variâncias que a análise de custos permite. Com isto, o tema será mais bem especificado no decorrer desta dissertação, vez que a gama de opções disponíveis na análise dos custos de uma empresa é bastante considerável. Aplicou o modelo metodológico a partir de um estudo de natureza exploratória, revisão da literatura com base nas diversas fontes bibliográficas disponíveis. Em seguida, realizou-se a avaliação da sistemática de custo com o objetivo de conseguir avaliar as causas, as origens e os motivos dos problemas, por meio de análise de fatos e situações, além de buscar a possibilidade de alcançar uma fiel reprodução do quadro pesquisado tão fiel quanto possível. Efetuou inicialmente a uma abordagem conceitual e histórica acerca da unidade hospitalar, bem como análise acerca da realidade da saúde no Brasil e em Alagoas, focando, portanto, o departamento de obstetrícia. Procedeu levantamento dos custos hospitalares, considerando sistemas de custeio e a realidade do custeamento dos hospitais. Realizou processo de identificação definindo-se o modelo metodológico aplicado, com a delimitação da amostra e o instrumento de pesquisa. Por fim, apresentou a análise e interpretação dos dados, considerando o setor de obstetrícia de uma unidade hospitalar hipotética, os sistemas de custeios avaliados, a implantação de um sistema de custeio e os resultados obtidos.

Palavras-chaves: Organização hospitalar. Sistema de custeio. Custos obstétricos.

IMPLEMENTATION OF THE SYSTEM OF FUNDING FOR FINANCIAL ANALYSIS, SHORT TERM IN THE OBSTETRICS DEPARTMENT OF A PRIVATE HOSPITAL IN THE CITY OF MACEIO

ABSTRACT

The study was directed to the theme "Implementation of the system of funding for financial analysis, short term in the obstetrics department of a private hospital in the city of Maceio," considering the implementation of a system of cost consolidation of the financial information of any organization. It is a problem that directly involves the Brazilian population is contained in the constitutional dictates and the same, it is one of the problems that most have no news from the local media, even constringendo since its promulgation, the Charter of the Republic of 1988 has suffered severe difficulties to be met on several items, including the query as regards the free health care for all. This study aims to determine the costs of a private hospital in Maceió, in order to investigate several variances that allows the analysis of costs. With this, the issue will be better specified in the course of this dissertation, as the range of options available in the analysis of the costs of a company is quite considerable. Applied the model from a methodological study of exploratory nature, literature review on the basis of various library resources available. Then took place a systematic evaluation of the cost in order to achieve assess the causes, the sources and reasons of the problems through analysis of events and situations, and seek the possibility of achieving a faithful reproduction of the table searched as faithful as possible. After initially approach to a conceptual and historical about the hospital and analysis about the reality of health in Brazil and in Alagoas, focusing therefore the department of obstetrics. There survey of hospital costs, considering systems of cost and the reality of custeamento of hospitals. There verification process setting up the model methodological applied with the division of the sample and a search tool. Finally, presented the analysis and interpretation of data, considering the industry of obstetrics in a hospital hypothetical, the systems custeios assessed, the deployment of a system of cost and results.

Keywords: Organization hospital. System cost. Obstetric costs.

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	7
PARTE I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO	
CAPÍTULO I – HOSPITAL	
1.1. Abordagem histórica	12
1.2. O hospital no Brasil	28
1.3. A realidade da saúde no Brasil	37
1.3.1. O setor hospitalar em Alagoas	39
1.3.2. O setor de obstetrícia	43
CAPÍTULO II – OS CUSTOS HOSPITALARES	
2.1. Custos: conceituação e aplicações	52
2.2. Sistema de custeio	60
2.3. Os custos hospitalares e a realidade	67
PARTE II – INVESTIGAÇÃO	
1. Metodologia	75
1.1. Delimitação da amostra	75
1.2. Instrumento de pesquisa	76
2. Análise e interpretação dos dados	79
2.1. Considerações iniciais	79
2.2. O setor da obstetrícia	79
2.3. Os sistemas de custeios avaliados	80
2.4. A implantação de um sistema	82
2.5. Resultados obtidos	98
PARTE IV – CONSIDERAÇÕES FINAIS	
1. Conclusão	105
PARTE V – BIBLIOGRAFIA	
1. Referências Bibliográficas	108

INTRODUÇÃO

INTRODUÇÃO

O presente estudo está direcionado para abordagem e análise acerca do tema “*A aplicação do sistema de custeio para análise financeira de curto prazo no serviço de obstetrícia de um hospital privado na cidade de Maceió*”, considerando que a aplicação de um sistema de custeio consolida as informações financeiras de qualquer organização.

Neste caso, no Brasil é cada vez maior o número de hospitais em estado de falência, haja vista o problema econômico que atravessa décadas e que, ao mesmo tempo, é corroborada pelo fato da grande maioria sequer conhece seus próprios custos.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, a União Federal passa a fornecer garantias sociais a todos os cidadãos brasileiros, tais como: saúde, educação, segurança entre outras. Destarte, observa-se que o Estado supracitado não possuía e nem possui a devida preparação física-orçamentária para a efetivação da norma contida na Carta Magna, estabelecendo-se condições precárias no atendimento médico-hospitalar aos beneficiários do Sistema Único de Saúde – SUS.

O tema aqui estudado se justifica por ser problema que envolve diretamente a população brasileira, está contido nos ditames constitucionais e, ao mesmo, é um dos problemas que mais se apresentam no noticiário da mídia local, mesmo constringendo desde sua promulgação, a Carta da República de 1988 tem sofrido severas dificuldades em ser cumprida em diversos itens, inclusive no quesito que diz respeito à assistência gratuita a saúde para todos.

Atualmente, é sabido que os hospitais que não conhecem seus custos estão na iminência de seu fechamento, pois através dos custos é possível determinar preços a serem cobrados, lucro e preço de venda mínimo. Através do preço de venda mínimo, é possível aumentar a demanda da empresa naquelas situações onde a procura é baixa. Os hospitais que não possuem custos não sabem quais os preços mínimos a serem cobrados dos seus clientes

e com isso freqüentemente operam “no vermelho” sem saber de onde vem o prejuízo.

A análise de custos permite, também, que o hospital saiba analisar possíveis propostas, pois algumas vezes diante de uma demanda relevantemente alta é possível reduzir os valores cobrados sem prejuízos, ou seja, às vezes temos um custo pelo serviço definido, entretanto, diante de uma proposta para atendimento de uma alta demanda é possível e vantajoso reduzir os preços cobrados. Esta análise é demonstrada através de uma planilha sobre análise de propostas.

Além do que já foi mencionado, serão abordados também os custos que cada procedimento médico-hospitalar possui, diagnosticando se os valores recebidos atualmente são necessários para a execução do serviço.

Outro aspecto importante a ser revelado e estudado será o ponto de equilíbrio de cada setor do hospital, levando em consideração sua margem de contribuição para os diversos setores produtivos do hospital, vez que a metodologia aplicada na formulação dos custos é a de departamentalização. Ou seja, metodologicamente, o estudo ora realizado utiliza a investigação aplicada, pois será objetivada a compreensão dos problemas dos custos na gestão hospitalar, abrangendo os seguintes elementos: sujeito da pesquisa como sendo um hospital privado na cidade de Maceió com características sócias/financeiras similares aos demais hospitais da categoria no Brasil; coleta de dados consoante questionários aplicados aos clientes externos do hospital, observações, formulários constantes em planilhas e histórico do hospital; e a descrição da organização e análise dos dados obtidos resumidos em planilhas contendo os custos dos diversos departamentos do hospital como também, sua respectiva demonstração do ponto de equilíbrio e margem de contribuição.

Outrossim, procura demonstrar este estudo à busca por soluções efetivas – que divergem das políticas – para a real resolução em definitivo do caos que vive a saúde pública brasileira, especialmente os Serviços de Obstetrícias.

Objetiva o presente estudo determinar os custos de um hospital privado em Maceió, no intuito de investigar diversas variâncias que a análise de custos permite. Com isto, o tema será mais bem especificado no decorrer

desta dissertação, vez que a gama de opções disponíveis na análise dos custos de uma empresa é bastante considerável.

Metodologicamente o presente estudo partiu do princípio de que a pesquisa é o processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico, no sentido de descobrir respostas para problemas mediante procedimentos científicos, sendo, pois, desenvolvido um estudo de natureza exploratória, a partir da revisão da literatura aqui exposta com base nas diversas fontes bibliográficas disponíveis. Em seguida, realizou-se a avaliação da sistemática de custo com o objetivo de conseguir avaliar as causas, as origens e os motivos dos problemas, por meio de análise de fatos e situações, além de buscar a possibilidade de alcançar uma fiel reprodução do quadro pesquisado tão fiel quanto possível.

Procedeu-se, pois, inicialmente a uma abordagem conceitual e histórica acerca da unidade hospitalar, bem como análise acerca da realidade da saúde no Brasil e em Alagoas, focando, portanto, o departamento de obstetrícia.

Depois procedeu-se a um levantamento dos custos hospitalares, considerando sistemas de custeio e a realidade do custeamento dos hospitais.

Em seguida, processo de identificação definiu-se o modelo metodológico aplicado, com a delimitação da amostra e o instrumento de pesquisa.

Por fim, apresentou-se a análise e interpretação dos dados, considerando o setor de obstetrícia de uma unidade hospitalar hipotética, os sistemas de custeios avaliados, a implantação de um sistema de custeio e os resultados obtidos.

Espera-se, portanto, com o presente estudo, contribuir para a ampliação dos debates que tanto a temática exige.

PARTE I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO

CAPÍTULO I – HOSPITAL

1.1. Abordagem conceitual e histórica

Visando efetuar uma abordagem histórica com base na revisão da literatura, encontra-se, historicamente, com base em Graça (2000), Lisboa (2002), Mirshawka (1994) e Campos (1978), que a entidade hospitalar surge no período crístico quando, através da religião, o ser humano começa a se preocupar com o seu semelhante. Com isso, entende-se que nos primórdios as vítimas das enfermidades eram banidas do seio social, obrigadas a isolamento compulsório por causa das moléstias e deformidades.

Encontra-se, a partir disso, que a medicina é conhecida há muito mais tempo que os hospitais, quando era exercida, porém, na moradia da pessoa doente. Por isso não se encontra, por exemplo, na Antigüidade egípcia e babilônica nenhum local específico para o tratamento das doenças. Registra-se, entretanto, que um dos únicos locais destinados ao atendimento à saúde na civilização egípcia é o templo de Deir-el-Bahari em Thebes. Lá os pacientes eram consultados pelos sacerdotes de Imhotep, uma divindade que em vida foi médico do rei Djéser- 2800 a.C. Contudo, apesar de não aparecer claramente a existência de verdadeiros hospitais, a medicina egípcia era muito desenvolvida. Os médicos do Egito foram provavelmente, os primeiros a utilizarem drogas como a pimenta hortelã, o óleo de rícino e o ópio, sem falar das técnicas de preservação dos cadáveres. E um dos hospitais egípcio que se pode identificar, é o Templo de Saturno. A cura, porém, era procurada só pela fé.

No Oriente a tradição e moral budista e cristã, eram os principais pontos característicos da assistência a saúde. Peregrinos e viajantes eram hospedados em monastérios budistas. Foi a partir desta atitude que ocorreu uma ampliação gradativa e os centro budistas passaram não somente a abrigar viajantes, mas também a prestar cuidados aos necessitados e doentes. Passando, então, a incluir, além da função religiosa, a de hospedagem e atendimento à saúde.

Na Grécia antiga pode-se encontrar a função dos templos gregos que podem ser considerados os precursores dos hospitais modernos, porém, não

eram exatamente iguais aos hospitais de hoje, havia uma mistura clara entre a medicina, o misticismo e a superstição. Um desses templos, dedicados a Esculápio, o deus da medicina, foi construído no ano de 1134 a.C. . As ruínas atestam a existência de outros templos semelhantes construídos vários séculos antes de Cristo. Nesses a assistência aos outros doentes era corporal e espiritual. Os ginásios, que abrigavam centenas de pessoas, eram utilizados como locais de terapia, era o templo de Kos, onde nasceu Hipócrates, no ano 400 a.C.

É na antiga Grécia que se encontram três tipos de edifícios ligados à saúde: público, privado e religioso. O primeiro deles, era público, tais como o o Prythaneé e o Cynosarge públicos, laicos e geridos pelo Estado sendo construções destinadas respectivamente ao tratamento de saúde e aos cuidados com os idosos. O segundo deles privados, onde era permitido aos médicos estabelecer uma casa – Iatreia- para o abrigo de seus próprios pacientes. Este tipo de construções será mantida no Império Romano, e a versão certamente mais famosa da Iatreia romana é a magnífica "casa do cirurgião" em Pompéia, no séc. III. O terceiro tipo é o religioso que era praticado nos templos consagrados a Asclepios, deus da medicina, onde o tratamento era feito a base de abluções (purificação pela água) e jejum, que conforme Mirshawka (1994:17):

“Segundo a lenda, o Asclépio, hospital-templo, surge das brumas misteriosas da mitologia com o centauro Chiron, filho de Saturno, com Apolo, o gerador das ciências e das artes, com Esculápio, filho de Apolo e da ninfa Coronis, e de envolta Artemisa, Higéa, Panacéa e outras”.

Esses templos eram usualmente localizados fora das cidades, em bosques, e próximos à água corrente, indispensáveis às abluções. O plano típico tinha as seguintes características: no centro era localizado o templo a Asclepios com uma estátua rodeada por um pórtico sagrado reservado aos sacerdotes; junto ao templo localizavam-se os tanques para abluções e eventualmente para banhos de vapor como em Pergamo, aonde havia uma complexa estrutura balneária e termal; e em volta do templo localizava-se o pórtico destinado à "incubação" – Enkoimeterion = sono – por vezes com compartimentos fechados como em Cos. Este pórtico era usualmente utilizado

para a consulta e era geralmente aberto para o templo e fechado para o exterior. Um dos grandes méritos dos templos hospitalares, foi de terem-se transformado em ambientes de ensino para a preparação de médicos não sacerdotes. Graças a uma melhor estruturação social, no Império Grego a saúde é vista de uma forma mais ampla e não tão secundária como no Egito, é daí que surge em Hélade construções específicas no tratamento dos enfermos. Estas edificações se adequavam a três tipos diferentes: públicas, tais como Pythaneé e o Cynosarge, construídas pelo Estado, eram utilizadas no tratamento dos idosos e os Xenodochium que hospedavam estrangeiros de origem tebana. As privadas eram compostas pelas Iatreias que nada mais eram que casas de médicos onde se era proporcionada a assistência aos enfermos, seriam os consultórios dos dias de hoje. E as religiosas, onde a assistência era dada nos Templos consagrados a Asclepios, deus da medicina, onde os pacientes passavam por consultas com sacerdotes e depois eram submetidos a abluções (purificação pela água) e jejum. Passavam a noite e ao amanhecer rumavam para suas casas aguardando pacientemente a cura, daí surge o termo "paciente". Estes Templos tinham o plano típico com as seguintes características: No centro tinha uma estátua rodeada de pórticos sagrados, junto havia os tanques para abluções e em volta localizava-se o pórtico destinado a "incubação", por vezes com compartimentos fechados.

A assistência hospitalar chegou em Roma no século V antes de Cristo. Além de ter-se aperfeiçoado na arte de curar, diversificou muito o atendimento. E uma das formas de atuação da medicina, de então, foi transformar as residências dos doentes em mini-hospitais. A assistência prestada pelos romanos nos templos copiou com perfeição o modelo grego. O primeiro templo foi edificado na Ilha Tiberina, em Roma, no ano de 461 a.C., dedicado a Esculápio. Os doentes eram acomodados em liteiras, ao redor da estátua desse deus. Como a assistência era totalmente gratuita, atraiu grande quantidade de doentes, providos, inclusive, de locais distantes e que transformaram a ilha num imenso hospital a céu aberto. Os escravos que já não tinha cura, eram transportados para lá. Devido a natureza dessa atividade filantrópica, surgiram, no império romano, numerosos templos com essas características. Existia no Império Romano duas formas muito importantes de arquitetura sanitária, além da interpretação do modelo do templo grego:

Valetudinárias e Termas. As Valetudinárias deram-se pelo fato de o Império Romano estabelecer uma organização com finalidade específica de dar assistência aos legionários e escravos das grandes propriedades agrícolas – dois dos personagens principais da força do Império. Ao longo do Danúbio e do Reno, mas também na França e Grã-Bretanha, as fortificações passaram a substituir as tendas provisórias por abrigos mais adequados e duráveis para funções fixas como eram as Valetudinárias. O plano das fortificações respeitava um layout de formato quadrado dividido em Quatro pela intersecção da via Praetoria com a via Principalis. O plano básico das Valetudinárias era constituído de 4 elementos articulados em torno de um pátio central quadrado ou retangular. Três dos elementos abrigavam os compartimentos de aproximadamente 20 m². Estes espaços eram dispostos em ambos os lados de um corredor central de distribuição, cuja cobertura permitia ventilação permanente. O quarto elemento localizado junto a entrada abrigava as funções de administração e serviços gerais. A enfermaria romana é o primeiro local onde o paciente pernoita.

Já as Termas constituíam uma das instituições mais marcantes da civilização e mundo romano; sua distribuição e organização traduzem o espírito de ordem e organização desta civilização. Os banhos termais romanos compreendem geralmente um grande saguão de acesso, vestiários de ambos os lados, salas de repouso piscina descobertas, salas de banhos diferentes de acordo com a temperatura (caldarium e frigidarium) e sauna. Ligavam a estas grandes termas estabelecimentos mais simples, orientados para a cura e terapia com o auxílio de fontes termais naturais. A construção adota a forma simétrica típica desta expressão arquitetônica romana. São quatro piscinas organizadas a partir do local de captação da água. Há escadas dando acesso a 2 salas circulares para banhos frios, ligadas cada uma delas a um banho quente. Entre os banhos há uma área comum para sauna. Há acessos aos locais de banho em lados opostos. O aquecimento é obtido através de fornos subterrâneos que aquecem diretamente as piscinas. Além disso, o calor produzido pela combustão nos fornos circula sob o piso das salas e entre as paredes dupla e ainda no forro. Assim, o calor aquece a estrutura e não o ar diretamente proporcionando maior conforto aos usuários.

Desta forma encontra-se que Roma era caracterizada pelo potencial guerrístico, e vinha passando por uma expansão colossal, devido à conquista de reinos vizinhos. Essa expansão possibilitou o surgimento de uma nova construção destinada a saúde, as chamadas Valetudinárias. Estas enfermarias militares se localizavam nos campos militares fortificados, destinadas a assistir os escravos e legionários (principais representantes da força do Império). Em algumas Valetudinárias, observa-se a preocupação com destino do esgoto, pois o conhecimento científico da época permitia associar os esgotos as doenças. E ainda são nestas enfermarias que pela primeira vez os pacientes pernoitam. Possuíam uma forma quadrada onde se observava uma entrada, atrium, vários compartimentos, área de serviços comuns e um refeitório. Além das valetudinárias, Roma criou as Termas. Estas eram locais de repouso e relaxamento para o restabelecimento e recuperação dos enfermos, sendo que, eram destinadas somente aos cidadãos mais importantes do Império. As Termas eram compostas de piscinas, aquecidas por fornos subterrâneos, e saunas. Foram as construções mais marcantes da época, devida sua estrutura bem organizada e distribuída. Badenweiler, na Alemanha, continua ativa até hoje, utilizada nos tratamento de doenças respiratórias e articulações. A construção adota a forma simétrica, com quatro piscinas, duas salas circulares para banhos frios, sendo cada uma ligada a uma de banho quente e entre os banhos havia as saunas.

Com o início da Era Cristã e com o advento do cristianismo ocorreu grande incremento nas instituições hospitalares. O cristianismo segue os mesmos passos do budismo, isso devido à semelhança da moral religiosa que pregava a necessidade de se ajudar quem precisasse. Os apóstolos instituíram, desde o início da pregação do evangelho, as chamadas diaconias. Destinavam-se a acolher e ajudar os órfãos, viúvas, doentes e peregrinos. As instituições hospitalares propriamente ditas tiveram início com um decreto do Imperador Constantino, durante o Concílio de Nicéia, em 335. O Concílio preconizou que, em cada cidade, houvesse um local para acolher os peregrinos, doentes e pobres. Surgiram assim os *ptochotrophiums* e os *xenodochiums*. Os primeiros hospitais desta época são marcados pelos edifícios de Edesse, Cesarée, Roma e Ostia. A *Xenodochium* de Ostia uma construção mostra a adaptação do pórtico ao esquema basilical adotado pelos primeiros cristãos, foi construído

no séc. IV por Pammachius. O conjunto compreende dois elementos justapostos. O hospital respeita a forma quadrada básica da Valetudinária, distribuindo em torno de um atrium central três unidades para hospedagem ligadas a um corredor. A assistência é dada em locais dentro das próprias Igrejas. O cristianismo e budismo são os responsáveis por propagar, na Europa e parte da Eurásia, a moral caridosa, acabando por influenciar grande parte do mundo. Os novos conceitos implantados foram assimilados e fortificados com o declínio do Império Romano, no mundo Islâmico, por exemplo, observava-se o tratamento dos povos convertidos ou conquistados. O desenvolvimento do cristianismo possibilita que a Igreja assuma o papel de oferecer a saúde a quem precisasse, daí surgem os Hospitais de Caridade. Indo mais além, a Igreja através do Concílio de Nice, propõe que cada Vila reserve um local para abrigar viajantes, pobres ou doentes, estes locais eram chamados ainda de Xenodochium, como na Antiguidade. Estas estruturas uniam as formas quadráticas das valetudinárias e os componentes religiosos, como altar, nave dentre outras.

Para Mirshawka (1994:17), foi: *“somente a partir da era cristã, o nosocômio passou a ser encarado como entidade assistencial para doentes, pobres e peregrinos, numa estrutura em que a proteção e o amor ao próximo constituíam o seu fundamento”*

O império bizantino foi muito influenciado pela cultura Greco-Romana, sendo que, foi durante o período Bizantino que ocorreu um grande desenvolvimento no âmbito sanitário, isto através da construção de diversos hospitais diversificados de acordo com o paciente e sua patologia. O Xenodochium Bizantino lembrava as valetudinárias Romanas, mas se diferencia pela sua flexibilidade de ser transformado em abrigo para preparação de caravanas.

Apesar da evolução hospitalar no Oriente, no Ocidente a situação era bem diferente, digamos que era primária se comparadas. Não existiam Instituições Hospitalares, mas sim, enfermarias anexadas as abadias cristãs. As casas, muitas vezes modestas, eram usadas para o atendimento aos doentes e a assistência dada pela Igreja não tinha um local fixo, era feita a domicílio. A partir do Concílio de Aix-la-Chapele, que estabeleceu a obrigatoriedade da construção de edificações com fins assistenciais à saúde, é que a Europa

Ocidental pode desfrutar de um desenvolvimento na área de saúde. Domus Dei (casa de Deus), era o nome destas construções construídas próximas as catedrais. A abadia de St. Gallen, na Suíça criou um projeto impressionou pela organização, mas o projeto nunca foi colocado em prática. Observe a estruturação: construção dos alojamentos em forma de ferradura, anexo ao edifício da capela; separação dos doentes por patologias; agrupamento dos doentes com risco de vida, próximo ao abade-médico e a farmácia de ervas; separação das funções de apoio e serviços, das funções de hospedagem e tratamento; e valorização do saneamento, ventilação e iluminação naturais.

Vê-se, portanto, que o Xenodochium de Ostia é o primeiro testemunho visível da integração do componente religioso à forma hospitalar, elemento fundamental a arquitetura hospitalar durante os próximos 15 séculos. A Xenodochium Bizantino era destinada primordialmente ao abrigo de estrangeiros, essa construção em Tessalonica adota a forma da Valetudinária romana. Curiosamente, o edifício demonstra flexibilidade para ser transformado em um "caravansérail" – abrigo para preparação de caravanas – por ocasião da conquista islâmica em 1453.

Outros modelos hospitalares podem ser encontrados no tipo hospitalar islâmico que é o Bimaristan cuja etimologia vem de "bimar"= pessoa enferma, e "stan"= casa. Parte do complexo sócio cultural mesquita-escola-hospital, o Bimaristan é ainda um local de ensino sob supervisão de um médico responsável. Além da separação religiosa das áreas para atendimento de homens e mulheres, o edifício segrega os pacientes por grupos de patologias. Provavelmente por influências bizantina, criam-se áreas para atendimento e consultas externas; o dispensário de medicamentos à base de ervas medicinais adota papel importante. Preocupados com a higiene e salubridade, além da divisão dos pacientes por patologias em pavilhões diferentes como no Bimaristan de Bagdad, os muçulmanos estabelecem estratégias para distribuição de água e ventilação dos compartimentos.

Também os modelos encontrados nos hospitais militares da Antigüidade, a exemplo do registro de Samaria onde foram encontradas pinturas que revelam a existência hospitalar desde os idos de 2920 a.C.. No Deuteronômio, Moisés fixou regras excelentes para a manutenção da higiene dos militares e isto há 16 séculos antes de Cristo, fato, inclusive, asseverado

por Hipócrates que afirmava ser a guerra uma excelente escola para os cirurgiões. Escavações próximas ao Danúbio descobriram hospitais militares do primeiro século antes de Cristo. Revelaram, inclusive, que estavam muito bem organizados.

A primeira entidade assistencial que se tem notícia, conforme Graça (2000), é encontrada em Roma, na Itália, por volta de 360 da Era Cristã, com atividades básicas de restaurar a saúde e prestar assistência, produzindo diagnósticos e realizando tratamentos.

Na Idade Média, entre os séculos V e XV, os hospitais eram construídos junto aos mosteiros e sendo fundidos por ordens religiosas hospitalares. Embora as experiências do Império Bizantino e do Islamismo tenham sido essenciais para o início do processo de amadurecimento da tipologia pavilhonar, no ocidente esta morfologia será ainda preterida. A antiga forma das valetudinárias romanas e enfermarias monásticas será uma vez mais revista e reinterpretada. Entretanto, o aparecimento das Ordens hospitalares no fim do séc. X, terá um papel decisivo para o futuro do saber médico e assistencial.

As Ordens hospitalares surgem no fim do séc. X, eram ordens religiosas da Igreja Católica e a grande maioria das unidades possuíam um único pavimento em formato de cruz, com ventilação precária e a circulação era feita por uma abertura no teto. Todos os doentes eram cuidados por religiosos. Foi neste período que surgiram As Misericórdias por causa das pestes e voltadas para o desenvolvimento da assistência hospitalar, funcionando como uma espécie de fundação, com uma diversidade de atividades, como a coleta de sangue para os hospitais, o transporte de doentes, a distribuição de alimentos aos pobres, dentre outras. É provavelmente pela ação, experiência e ensino destas Ordens que as formas de tratamento e a própria arquitetura hospitalar irão evoluir a partir do século XII até o Renascimento. Este período foi marcado pelo surgimento das Ordens religiosas hospitalinas da Igreja Católica, o fenômeno das Cruzadas e a fundação de hospitais por parte de órgãos governamentais. A morfologia básica do hospital medieval é a nave, forma polivalente que reflete o avanço das tecnologias estruturais. Os vão tornam-se cada vez maiores e as condições de iluminação e ventilação dos edifícios melhoram muito. Progressivamente,

graças às experiências dos Leprosários, dois fatores novos foram sendo incorporados ao planejamento hospitalar: separação entre as funções de alojamento e logística, e separação dos pacientes por patologias e sexo. As formas de abastecimento de água passam a ser melhor estudadas pois sua importância como fator de melhoria das condições de higiene fica cada vez mais clara. Entre as instituições religiosas da época, sobressaíram as Ordens dos Crucíferos, Trinidários, Antonianos do Espírito Santo e dos Hospitaleiros de Montepascio. Um acontecimento que propiciou o surgimento de hospitais foram as cruzadas, iniciadas em 1086. As pestes e doenças em geral matavam muitos soldados. Cada frente de cruzados tinha a assistência da Ordem dos Hospitaleiros de São João que implantavam o atendimento aos doentes e feridos ao longo das estradas por onde passava o exército. Em 1099 essa ordem implantou, na Terra Santa, um hospital para atender 2000 pacientes. Enquanto muitos hospitais da Idade Média eram construídos junto aos mosteiros ou fundados por ordens religiosas hospitaleiras, em algumas cidades, particularmente na Inglaterra, começaram a surgir hospitais municipais. O comércio com o exterior incrementou esse tipo de iniciativa. Algumas construções dessa época foram erigidas com muita pompa e os materiais utilizados eram os melhores disponíveis. A maioria dos hospitais tinha um único pavimento e o formato de cruz. A ventilação era muito precária, pois as janelas, embora até muito decoradas, eram pequenas. A circulação do ar era feita, basicamente por uma abertura no teto.

Foi na Idade Média que surgiram também as Casas de Acolhida para leprosos. Funcionavam como atividade suplementar do hospital. Eram instaladas em estruturas físicas precárias, fora das cidades e representavam mais um papel segregacionista do que um centro de tratamento. Os pacientes eram atendidos por um grupo especial de atendentes, membros da Ordem de São Lázaro. Foram construídos, nesse mesmo período, esses três grandes hospitais em Londres, na Inglaterra: Hospital São Bartolomeu, em 1137, o Hospital Tomas, em 1207 e o Hospital Santa Maria de Belém, em 1247. O que marcava, porém, os hospitais da Idade Média, era seu caráter profundamente religioso. É dando aos pobres e doentes os meios para que possam curar sua alma, que o fundador rico pretendia salvar a própria. Assim, a internação num hospital não era feita por solicitação médica e sim por recomendação de um

confessor. Na grande maioria dos Estatutos Sociais das entidades mantenedoras dos hospitais, recomendava-se que se pusessem este aviso, na entrada do hospital: "Nenhum doente pode ser recebido sem antes ter-se confessado". Os doentes e hóspedes eram cuidados e alimentados por religiosos e religiosas que emitiam os três votos de pobreza, obediência e castidade. O caráter religioso do estabelecimento hospitalar é ainda reforçado pelo próprio título dos Estatutos Sociais: "lugar religioso". O hospital é arrolado no patrimônio eclesiástico como as igrejas e os colégios, sendo sempre inalienável. Sob a tutela administrativa e religiosa do bispo, o hospital tinha sua atividade administrativa ordinária levada a efeito por um reitor nomeado por ele ou eleito pela assembléia dos religiosos. E, conforme visto, as formas de tratamento e a arquitetura hospitalar destas Ordens evoluíram a partir do séc. XII até o Renascimento, quando passam a ter uma morfologia básica na nave, uma forma polivalente que reflete o avanço das tecnologias estruturais com grandes vãos iluminados e ventilados. Foi neste período que surgiram os Lazaretos para a quarentena, mercê das grandes epidemias por que foi assolada. Os Leprosários separavam as funções de alojamento e de pacientes por patologias e sexo. Com o fim da Idade Média, os hospitais passaram do poder eclesiástico para a autoridade municipal e, mais tarde, nacional.

Mirshawka (1994:19) chama atenção para o financiamento do hospital medieval, observando que:

"(...) reflete sua origem e seu propósito. A caridade medieval era consequência de um dos mais fortes sentimentos da época, o desejo da salvação, da santificação. Doações, legados, oferendas, terras e construções proveram as bases financeiras do hospital da Idade Médica".

No fim da Idade Média, os hospitais começaram a passar do poder eclesiástico para a autoridade municipal e, mais tarde, nacional. Surgiram também na Idade Média, os Lazaretos para a quarentena, mercê das grandes epidemias por que foi assolada. Pois, foi na Renascença ocorreu o período de liberalização e da universalização da assistência hospitalar, quando este passou a ser considerado como um bem comunitário indispensável e um serviço público por excelência.

Desta forma, observa-se que na Idade Média ocorreu uma revisão nos modelos herdados da Antiguidade e seus vários Impérios, mas a falta de condições financeiras faz com que planos como o da abadia de St. Gallen não saiam do papel. Pois nela é que surgem as Ordens Hospitalares, principais responsáveis pela evolução das formas de tratamento e a arquitetônica hospitalar, isso a partir do Renascimento no século XII. A morfologia hospitalar é caracterizada, basicamente, pela nave e vãos cada vez mais extensos e com melhor ventilação e iluminação. A separação por sexo e patologia é conservada e a ênfase a higiene é muito mais acentuada.

Foi São Camilo de Lellis que revolucionou a assistência hospitalar no séc. XVI, ao perceber que os doentes eram tratadas como objetos e não como pessoas, modificando radicalmente o hospital, conseguindo com que as pessoas internadas fossem colocadas no centro das atenções da instituição e ditou as normas que deveriam ser colocadas em prática por quem presta assistência direta aos pacientes. Foi o precursor de tudo o que é feito, hoje, pela enfermagem, a pastoral da saúde e a atividade dos profissionais médicos.

Até o séc. XX o hospital era considerado como estabelecimento básico e primordial para a recuperação da saúde. A municipalização da assistência hospitalar, que foi muito incrementada nesse período, em substituição em grande parte, à "assistência monástica", não inibiu o surgimento de instituições religiosas que contribuíram decisivamente para a transformação do hospital num atendimento de desempenho profissional, técnico, educacional e, sobretudo, assistência.

Foi neste período que surgiu a arquitetura hospitalar na Espanha, sendo concebidos, sobretudo, três modelos que se perpetuaram e ainda hoje se encontram em bom estado de conservação. O primeiro era do tipo basílica e consistia num grande edifício de pedra, extensos corredores abobadados, janelas estreitas, tudo circundado por uma galeria e, no fundo, uma capela. O segundo era do tipo cruciforme e consistia em duas grandes coxias, de igual tamanho, formando uma cruz grega, com dois pavimentos e no encontro dos braços havia um cruzeiro com o pé direito correspondente a dois pisos, coroado por um grande lampião. Os braços da cruz formavam quatro pátios cujos perímetros se encerravam com coxias nas quais estavam os serviços. A capela era colocada no final do braço da cruz e os pacientes podiam, das

próprias camas ou acostando-se à balaustra, assistir aos ofícios religiosos. O terceiro, do tipo palaciano consistia num complexo quadrado ou retangular, cujo centro era formado por um ou dois pátios, tendo no fundo uma capela.

Segundo Mirshawka (1994:19): *“Na Renascença, as organizações hospitalares foram adquirindo cada vez mais, caráter municipal. Era a consequência do movimento que, a partir do séc. XIII, começou a subtrair os nosocômios da influencia monástica medieval”*.

Em suma, o Renascimento possuiu como principal característica, o modo modernista, arrojado e diferente de ver e fazer as coisas. Foi o causador de um forte impacto desenvolvimentista na época, e essas idéias renascentistas se estenderam por todos os setores da sociedade, e isso não foi diferente na saúde e evolução hospitalar. É durante este movimento revolucionista, que o hospital, finalmente, ganha novas e mais adequadas formas. A estrutura é mais complexa, assumindo duas formas básicas: o elemento cruciforme e o pátio interno ou claustro rodeado por galerias e corredores. O Ospedale Maggiore de Milão, é o exemplo mais importante da arquitetura renascentista. Nele observa-se a expressão renascentista em todos os seus âmbitos modernistas. A composição deste hospital é de: pátios distribuidores, galerias e corredores, pórticos, alojamentos lineares organizados em um plano cruciforme e simetria de conjunto com o eixo de entrada passando sobre a capela. Há a existência de um saneamento muito bem estruturado, através de sistemas de esgotos com efluentes para fossas que eram limpas através de um engenhoso sistema de pressão pluvial, por isso essas construções eram feitas próximas a rios. De acordo com a disposição da estrutura arquitetônica, o hospital podia ser classificado como sendo para homens (forma de cruz) ou para mulheres (forma de T). Estes tipos estruturais influenciariam durante alguns séculos a evolução hospitalar, ou seja, todas as edificações hospitalares construídas neste período eram muito influenciadas pelo renascimento, mas a partir da Era Industrial, os hospitais irão sofrer grandes mudanças na sua arquitetura, e no seu desenvolvimento científico.

A construção hospitalar teve seu grande desenvolvimento a partir do incêndio do Hotel Dieu, de Paris, em 1722. A Academia de Ciências de Paris foi encarregada de elaborar o programa de reconstrução do hospital. As conclusões a que chegaram os membros da academia serviram de orientação

para quase todas as construções hospitalares, por mais de um século. Uma característica foi os hospitais pavilhonados. Isto porque o homem estabelece novos conceitos e, a partir destes, é capaz de modificar de maneira mais aperfeiçoada, moderna e funcional, as estruturas hospitalares já vistas anteriormente. É durante a Era Industrial, no período de 1756 a 1764, que surge uma nova forma hospitalar, e estas foram, um elo essencial para a evolução do design dos edifícios de saúde. As novas formas se caracterizam por serem compostas por uma galeria coberta delimitando um pátio interno de grandes proporções, pavilhões com cerca de seis compartimentos que comportavam até vinte leitos e um isolamento para doenças infecto contagiosas, há um resgate do planejamento das enfermarias de St. Gallen e dos Bimaristan. O Hospital Naval de Plymouth, na Inglaterra, caracteriza muito bem esse novo modelo. Em 1788, após o incêndio do Hotel Dieu em Paris no ano de 1772, a Academia de Ciências, sugere o modelo pavilhonar de Plymouth para a reconstrução do mesmo, mas Poyet sugere um novo modelo pavilhonar no qual os pavilhões estariam dispostos paralelamente entre eles, organizados a direita para homens e esquerda para mulheres e entre eles um extenso e longo pátio que lembrava um imenso corredor. Entretanto, a Revolução Francesa paralisa os planos de reconstrução do Dieu de Paris.

É somente durante os Séculos XVIII e XIX que os Hospitais Pavilhonares são construídos. Esses edifícios são compostos por dois grupos de pavilhões paralelos, separados uns dos outros por jardins e ligados por um pátio interno com um corredor galeria, conservando-se o planejamento de Poyet. O hospital Lariboisiere (França) ilustra muito bem este período evolutivo dos hospitais, era pavilhonar com um sistema de ventilação bastante sofisticado, centro cirúrgico, sala de banho, área de consultas, cozinha, farmácia e necrotério. O modelo pavilhonário irá influenciar as novas construções hospitalares, inclusive, no Brasil, onde, na Santa Casa de Misericórdia, em São Paulo, é possível observar a existência desse tipo de estrutura. Os estudos de Nightingale, em 1859, buscavam corrigir defeitos dos hospitais pavilhonares existentes, principalmente nas questões de iluminação e ventilação naturais, nas pequenas áreas para os leitos e na superlotação. Foi daí que surgiu a idéia de se construir uma estrutura basicamente formada por um salão longo e estreito com leitos dispostos perpendicularmente as paredes,

janelas altas entre um leito e outro de ambos os lados do salão, o posto de enfermagem ficava no centro do salão juntamente com o sistema de calefação, as lareiras.

Durante o Século XIX, associou-se muito a doença a uma inexistência de ventilação, ou seja, se em um lugar eram colocados vários pacientes com patologias em diversos estágios e sem uma ventilação adequada, os pacientes mais recuperados estariam sujeitos a agravarem o seu estado, prolongando, então, a permanência nos Hospitais e sendo um dos fatores da superlotação. É devido a essa visão, que no Século XX, a partir dos novos conhecimentos obtidos surge a ventilação mecânica, mas o modelo pavilhonar/Nightingale, é conservado. A ventilação mecânica consistia em uma central única de ventilação e tratamento de ar com dois ventiladores co-axiais acionados por uma máquina a vapor, através de um ducto esse ar era enviado a um ducto secundário de distribuição. As enfermarias ficavam dispostas de acordo com a posição deste ducto para que pudessem receber a ventilação, havendo então o surgimento de uma nova forma, onde a organização compacta e inteligente não desperdiça espaços.

Na América do Norte, o modelo pavilhonar não é bem aceito pelo fato de não se adequar climaticamente, ocupar muito espaço e em contrapartida a população urbana crescia muito, os altos custos financeiros para construção e manutenção, as extensões colossais dos pavilhões dificultavam muito o trabalho da enfermagem e, ainda os progressos terapêuticos que ditavam a redução da permanência dos pacientes internados. É então que a necessidade de se compactar e verticalizar o Hospital, surge em 1929 às alternativas verticais, onde, no térreo localizam-se os consultórios médicos para consultas marcadas e casualidades - ancestrais das emergências - e as áreas de eletromedicina ou raios X, o laboratório e serviços administrativos se situavam no primeiro andar, no pavimento intermediário ficam as áreas de internação e no último o Bloco Operatório.

Foi no início do séc. XX que se efetuaram a formação dos primeiros sistemas de saúde destinados a dar cobertura completa à saúde de uma determinada comunidade. As instituições de saúde foram hierarquizadas de acordo com sua complexidade e a entrada no sistema foi fixada para ser feita sempre pela unidade mais simples e mais próxima ao domicílio da pessoa.



Em 1925, a Enciclopédia Universal Ilustrada, fixou as seguintes condições para a construção de hospitais: o hospital deve situar-se fora das cidades, em terreno seco e salubre, a área média deve ser de 100 a 150 m² por leito, o pavilhão deve levar em conta a direção dos ventos e cada enfermaria deve ter no máximo, 20 doentes de cirurgia e 30 de clínica médica. E de 1925 para cá os hospitais sofreram mais alterações, sobretudo no que concerne ao número de pisos. Essa inovação teve início nos Estados Unidos, onde foram construídos edifícios hospitalares de até vinte e dois pavimentos.

Até então existem divergências quanto à origem da palavra hospital. Para alguns, segundo Mirshawka (1994), ela deriva da palavra latina *Hospes* que significa hóspede. Nisso o hospital seria uma instituição que acolhe alguém. Para outros, hospital é derivada de *Hospitium*, local onde se mantém alguém hospedado. No caso do Hospital, o vocábulo latino "Hospes", que significa hospede, deu origem a "Hospitalis" e "Hospitium", palavras que designavam o local onde se abrigavam, na antigüidade, além dos enfermos, viajantes e peregrinos.

Por sua complexidade, segundo Mac Eachern¹, a organização hospitalar passou a ser tratada como:

"De todas as empresas modernas, nenhuma é mais complexa do que o hospital. Como objetivo fundamental, tem ele um simples propósito: receber o corpo humano quando, por alguma razão, se tornou doente ou ferido, e cuidar dele de modo a restaurá-lo ao normal, ou tão próximo quanto possível"

Em razão disso, a Organização Mundial da Saúde², criada em 1948, através de comissões específicas, disciplina e orienta toda a atividade hospitalar. E em 1957 definiu assim o hospital:

"O hospital é parte integrante de um sistema coordenada de saúde cuja função é dispensar à comunidade completa assistência à saúde, tanto curativa quanto preventiva, incluindo serviços extensivos à família em seu domicílio e ainda um centro de informação para os que trabalham no campo da saúde e para as pesquisas biossociais".

Assim, a Terminologia Hospitalar foi desenvolvida por uma comissão especial, que elaborou o primeiro trabalho oficial, resultando num conceito

¹ Apud Mirshawka (1994:22).

² Apud Mirshawka (1994:22)

assim definido: "*Hospital é a instituição destinada a internar, para diagnóstico e tratamento, pessoas que necessitam de Assistência Médica e cuidados constantes de enfermagem*". Também definiu-se Assistência Hospitalar a prestação de serviços de saúde que tem por base o Hospital que é a instituição destinada a prestação destes serviços em regime de internação e de atendimento externo. Recebe, por isso, vasta denominação: Casa de Saúde, Clínica, Policlínica, Instituto, Sanatório e outras denominações habitualmente usadas para designar hospitais.

Para Mirshawka (1994:15) encontra-se, com base no Ministério da Saúde, que a assistência médico-hospitalar é:

"(...) aquela que tem por base a ação de um serviço médico (ambulatório, posto de assistência médica, clínica, policlínica, serviço médico hospitalar) e/ou do hospital e assistência hospitalar geral, aquela prestada pelos hospitais gerais e especializados, com exceção dos que se destinam exclusivamente ao tratamento de tuberculose, hanseníase e doenças mentais. Por sua vez, também, define hospital como parte integrante de uma organização médica e social, cuja função básica consiste em proporcionar à população assistência médica integral, curativa e preventiva, sob quaisquer regimes de atendimento inclusive o domiciliar, constituindo-se também em centro de educação, capacidade de recursos humanos e de pesquisa em saúde, bem como de encaminhamentos de pacientes, cabendo-lhes supervisionar e orientar os estabelecimentos de saúde a ele vinculados tecnicamente e estabelecer definição diversa de hospital geral, que seria aquele hospital destinado a atender pacientes portadores de doenças das várias especialidades médicas".

A partir disso, o autor mencionado traz a conceituação de Malcom T. Mac Eachern³, mencionado que: "*Hospital é a representação do direito inalienável que o homem tem de gozar saúde e o reconhecimento formal, pela comunidade, da obrigação de prover meios para mantê-lo são ou de restaurar-lhe a saúde perdida*". Por esta razão, entende o autor mencionado que o hospital deve ser encarado sob a forma de uma instituição dotada de planta física, equipamento e organização adequados à recepção de pacientes em regime de internação como ao seu tratamento, a fim de devolvê-los à comunidade em condições satisfatórias de saúde (MIRSHAWKA, 1994).

³ Apud Mirshawka (1994:16).

A criatividade juntamente com o avanço científico e tecnológico marca o Século XX e marcarão o restante do Século XXI, os Hospitais passam a obter formas inusitadas, isso possibilitado pelos novos conhecimentos e técnicas avançadas. A evolução médica/científica que influenciam diretamente a evolução dos edifícios hospitalares no decorrer dos séculos continua sendo a mola propulsora na construção dos edifícios. O Hospital dos tempos modernos são muito mais especializados, cito como exemplo a Córdio Pulmonar, que só atende doentes cardíacos e pulmonares. Mas há ainda os hospitais gerais, onde cada pavilhão ou andar é responsável por uma específica patologia, sendo estes, geralmente públicos. O sistema pavilhonário é vigente, e os andares unidos por elevadores e escadas são conservados, o que diferencia muito a estrutura dos tempos atuais para as passadas, é a evidente preocupação com a estética do edifício hospitalar, o uso de materiais diversificados e que dão um ar diferente ao Hospital, são muito usados na arquitetura hospitalar. A nova visão médica dá origem a hospitais como os "Day Hospital", que são centros que prestam cuidados a saúde sem a internação, evitando as infecções hospitalares que podem matar muitos pacientes. Mas esses tipos de hospitais ainda são muito limitados, quanto, a oferecer assistência a apenas alguns tipos de patologias. O homem estabelece novos conceitos e, a partir destes, é capaz de modificar de maneira mais aperfeiçoada, moderna e funcional, as estruturas hospitalares já vistas anteriormente.

1.2. O hospital no Brasil

Num enquadramento do setor na realidade brasileira, Polignano (1999) ressalta os determinantes históricos para que se possa compreender a realidade atual, notadamente considerando o contexto político-social do Brasil ao longo dos anos. E, mediante isso, observa-se a partir do autor que os hospitais no Brasil surgiram logo após sua descoberta pelos portugueses e

seguiram a filosofia e a forma de assistência típica das Santas Casas de Misericórdia de Portugal.

Polignano (1999) anota que a primeira Santa Casa de Misericórdia foi fundada em Santos, no Estado de São Paulo por Braz Cubas. A Santa Casa de Santos foi também o 2º hospital das Américas. A segunda Irmandade da Santa Casa de Misericórdia foi na Bahia, fundada por Tomé de Souza, em 1549. Mais tarde surgiu a Santa Casa de Misericórdia de Salvador, com o nome de Hospital Santa Isabel. Por volta de 1606 foi fundada a Santa Casa de Misericórdia de São Paulo, por iniciativa de vereadores. Mas foi a partir do século XVIII que começaram a surgir, no Brasil, as Reais e Beneméritas Sociedades Portuguesas de Beneficência, por iniciativa da colônia portuguesa e se espalharam por todo o país, sob a forma de entidades filantrópicas. Os imigrantes de outras nações fundaram também seus hospitais. Surgiram, assim os hospitais italianos, japoneses, alemães, sírios, israelitas, espanhóis e ingleses. Hoje são hospitais gerais filantrópicos que atendem a todas as pessoas da comunidade. No início do século XX surgiram os hospitais lucrativos, de propriedade de médicos. A partir de 1960 começaram a surgir os hospitais próprios da medicina de grupos, envolvendo tanto os grupos médicos quanto as cooperativas médicas.

Polignano (1999) observa, ainda, que a assistência hospitalar no Brasil afetou sempre profundamente os hospitais, tanto na sua expansão, quanto e, principalmente, no seu desempenho e manutenção. Essa atividade pode ser dividida em três períodos bem delimitados:

Ao longo dos anos, conforme anotado por Fornazier (2002), a administração hospitalar no Brasil foi exercida por pessoas não qualificadas para atuação no setor, a exemplo de como ocorria em todo planeta, onde médicos, religiosos, funcionários públicos e membros da comunidade se dedicavam a tal.

A atividade religiosa, conforme Majewski (2003) foi predominante nos serviços hospitalares onde os médicos possuíam um caráter de profissionais visitantes e o local de trabalho era essencialmente sua residência, o tratamento médico era realizado no próprio domicílio do paciente por meio do médico de família.

Assim, conforme se apreender do que trata Polignano (1999) e Majewski (2003), a história do setor hospitalar se confunde com a história das Caixas de Aposentadoria e Pensão – CAPES e até o atual Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS. Vê-se, pois, que a crise do sistema de saúde no Brasil está presente até o momento presente, podendo ser constatada através de fatos amplamente conhecidos como filas freqüentes de pacientes nos serviços de saúde; falta de leitos hospitalares para atender a demanda da população; escassez de recursos financeiros, materiais e humanos para manter os serviços de saúde operando com eficácia e eficiência; atraso no repasse dos pagamentos do Ministério da Saúde para os serviços conveniados; baixos valores pagos pelo SUS aos diversos procedimentos médicos-hospitalares; aumento de incidência e o ressurgimento de diversas doenças transmissíveis; denúncias de abusos cometidos pelos planos privados e pelos seguros de saúde .

Assim sendo, para analisar e compreender esta complexa realidade é necessário, a partir de Minotto (2002), Matos (1974) Majewsky (2003) e Polignano (1999), localizar o problema da saúde no Brasil para, assim, enquadrar a realidade do setor hospitalar.

Matos (1974) inicialmente entende que a evolução histórica das políticas de saúde está relacionada diretamente a evolução político-social e econômica da sociedade brasileira, não sendo possível dissociá-los; que a lógica do processo evolutivo sempre obedeceu à ótica do avanço do capitalismo na sociedade brasileira, sofrendo a forte determinação do capitalismo a nível internacional; e que a saúde nunca ocupou lugar central dentro da política do estado brasileiro, sendo sempre deixada na periferia do sistema, como uma moldura de um quadro, tanto no que diz respeito à solução dos grandes problemas de saúde que afligem a população, quanto na destinação de recursos direcionados ao setor saúde.

Para se ter uma idéia, Polignano (1999) observa que durante a colonização até a instalação do império, não se dispõe de nenhum modelo de atenção à saúde da população e nem mesmo o interesse, em criá-lo, isto porque a atenção à saúde limitava-se aos próprios recursos da terra (plantas, ervas) e, àqueles que, por conhecimentos empíricos (curandeiros), desenvolviam as suas habilidades na arte de curar.

Nesta direção, Marinho (1998) entende que desde a colonização até 1850, as atividades de saúde pública estavam limitadas à delegação das atribuições sanitárias as juntas municipais e controle de navios e saúde dos portos. Além do mais, a carência de profissionais médicos no Brasil Colônia e no Brasil Império era enorme e em outros estados brasileiros eram mesmo inexistentes. Isto quer dizer que a inexistência de uma assistência médica estruturada fez com que proliferassem pelo país os Boticários (farmacêuticos).

Com a Proclamação da República, segundo Martins (2001) a falta de um modelo sanitário para o país, deixava as cidades brasileiras à mercê das epidemias. E durante a reforma promovida por Oswaldo Cruz foram incorporados como elementos das ações de saúde, tais como: os registros demográficos, possibilitando conhecer a composição e os fatos vitais de importância da população; a introdução do laboratório como auxiliar do diagnóstico etiológico; e a fabricação organizada de produtos profiláticos para uso em massa.

Mirshawaka (1994) observa que neste período, enquanto a sociedade brasileira esteve dominada por uma economia agro-exportadora, acentada na monocultura cafeeira, o que se exigia do sistema de saúde era, sobretudo, uma política de saneamento destinado aos espaços de circulação das mercadorias exportáveis e a erradicação ou controle das doenças que poderiam prejudicar a exportação. Por esta razão, desde o final do século passado até o início dos anos 60, predominou o modelo do *sanitarismo campanhist*. Isto, portanto, deixa claro que, segundo o autor mencionado, até 1930, a assistência hospitalar era prestada às pessoas em geral sem que ninguém pudesse exigí-la por direito, a não ser que pagasse. E a partir da década de 1930, com o advento dos institutos de previdência, parcela muito expressiva da população passou a gozar do direito da assistência, sem que, para isto, tivesse que pagar.

Com a chegada do Estado Novo nos anos 30, conforme observado por Mendes (1996), a política do estado pretendeu estender a todas as categorias do operariado urbano organizado os benefícios da previdência. Desta forma, as antigas CAP's são substituídas pelos institutos de aposentadoria e pensões (IAP). Em 1933, foi criado o primeiro Instituto de Aposentadoria e Pensões : o dos Marítimos (IAPM). Os IAP's foram criados de acordo com a capacidade

de organização, mobilização e importância da categoria profissional em questão. Assim, em 1933 foi criado o primeiro instituto, o de Aposentadoria e Pensões dos Marítimos (IAPM), em 1934 o dos Comerciantes (IAPC) e dos Bancários (IAPB), em 1936 o dos Industriários (IAPI), e em 1938 o dos Estivadores e Transportadores de Cargas (IAPETEL).

Ainda, segundo Mendes (1996), as seguidas crises financeiras dos IAP's, e mesmo o surgimento de outros mecanismos captadores de investimentos (principalmente externos), fazem com que progressivamente a previdência social passe a ter importância muito maior como instrumento de ação político-eleitoreira nos governos populistas de 1950-64, especialmente pela sua vinculação clara ao Partido Trabalhista Brasileiro (PTB), e a fase áurea de "peleguismo sindical". Isto quer dizer que até o final dos anos 50, a assistência médica previdenciária não era importante. Os técnicos do setor a consideraram secundária no sistema previdenciário brasileiro, e os segurados não faziam dela parte importante de suas reivindicações.

Anota, pois, Mendes (1994) que em 1949 foi criado o Serviço de Assistência Médica Domiciliar e de Urgência (SAMDU) mantido por todos os institutos e as caixas ainda remanescentes. No entanto, a escassez de recursos financeira associada a pulverização destes recursos e de pessoal entre diversos órgãos e setores, aos conflitos de jurisdição e gestão, e superposição de funções e atividades, fizeram com que a maioria das ações de saúde pública no estado novo se reduzissem a meros aspectos normativos, sem efetivação no campo prático de soluções para os grandes problemas sanitários existentes no país naquela época.

Andreazzi (1997) anota que em 1953 foi criado o Ministério da Saúde, o que na verdade limitou-se a um mero desmembramento do antigo Ministério da Saúde e Educação sem que isto significasse uma nova postura do governo e uma efetiva preocupação em atender aos importantes problemas de saúde pública de sua competência. Já em 1956, foi criado o Departamento Nacional de Endemias Rurais (DNERU), incorporando os antigos serviços nacionais de febre amarela, malária, peste.

Em 1964, conforme Campos, Oliveira e Tonon (1998), o Brasil é tomado pela repressão militar com regime instituído procurando atuar através da formulação de algumas políticas sociais na busca de uma legitimação do

governo perante a população. Nesta época, o Instituto Nacional de Previdência Social (INPS), produto da fusão dos IAP's, sofre a forte influência dos técnicos oriundos do maior deles, o IAPI. Estes técnicos, que passam a história conhecidos como "*os cardeais do IAPI*", de tendências absolutamente privatizantes criam as condições institucionais necessárias ao desenvolvimento do "complexo médico-industrial", característica marcante deste período.

Neste sentido, Campos, Oliveira e Tonon (1998) entendem que a criação do INPS propiciou a unificação dos diferentes benefícios ao nível do IAP's. Na medida em que todo o trabalhador urbano com carteira assinada era automaticamente contribuinte e beneficiário do novo sistema, foi grande o volume de recursos financeiros capitalizados. O fato do aumento da base de contribuição, aliado ao fato do crescimento econômico da década de 70 (o chamado milagre econômico), do pequeno percentual de aposentadorias e pensões em relação ao total de contribuintes, fez com que o sistema acumulasse um grande volume de recursos financeiros.

Bittar (1997) observa que ao unificar o sistema previdenciário, o governo militar se viu na obrigação de incorporar os benefícios já instituídos fora das aposentadorias e pensões. Um destes era a da assistência médica, que já era oferecido pelos vários IAPs, sendo que alguns destes já possuíam serviços e hospitais próprios. Desta forma, foram estabelecidos convênios e contratos com a maioria dos médicos e hospitais existentes no país, pagando-se pelos serviços produzidos (pro-labore), o que propiciou a estes grupos se capitalizarem, provocando um efeito cascata com o aumento no consumo de medicamentos e de equipamentos médico-hospitalares, formando um complexo sistema médico-industrial.

Bittar (1999) considera que este sistema foi se tornando cada vez mais complexo tanto do ponto de vista administrativo quanto financeiro dentro da estrutura do INPS, que acabou levando a criação de uma estrutura própria administrativa, o Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social (INAMPS) em 1978.

Neste cenário, observa Bittar (1997) que o modelo econômico implantado pela ditadura militar entra em crise e, com isso, o modelo de saúde previdenciário começa a mostrar as suas mazelas: por ter priorizado a

medicina curativa, o modelo proposto foi incapaz de solucionar os principais problemas de saúde coletiva, como as endemias, as epidemias, e os indicadores de saúde (mortalidade infantil, por exemplo); aumentos constantes dos custos da medicina curativa, centrada na atenção médica-hospitalar de complexidade crescente; diminuição do crescimento econômico com a respectiva repercussão na arrecadação do sistema previdenciário reduzindo as suas receitas; incapacidade do sistema em atender a uma população cada vez maior de marginalizados, que sem carteira assinada e contribuição previdenciária, se viam excluídos do sistema; desvios de verba do sistema previdenciário para cobrir despesas de outros setores e para realização de obras por parte do governo federal; e o não repasse pela união de recursos do tesouro nacional para o sistema previdenciário, visto ser esse tripartite (empregador, empregado, e união).

Assim sendo, Bittar (1999) entende que devido à escassez de recursos para a sua manutenção, ao aumento dos custos operacionais, e ao descrédito social em resolver a agenda da saúde, o modelo proposto entrou em crise. E na tentativa de conter custos e combater fraudes o governo criou em 1981 o Conselho Consultivo de Administração da Saúde Previdenciária (CONASP) ligado ao INAMPS. Assim o CONASP passa a absorver em postos de importância alguns técnicos ligados ao movimento sanitário, o que dá início à ruptura, por dentro, da dominância dos anéis burocráticos previdenciários. E o plano inicia-se pela fiscalização mais rigorosa da prestação de contas dos prestadores de serviços credenciados, combatendo-se as fraudes.

Borba (1989) assinala que o plano propõe a reversão gradual do modelo médico-assistencial através do aumento da produtividade do sistema, da melhoria da qualidade da atenção, da equalização dos serviços prestados às populações urbanas e rurais, da eliminação da capacidade ociosa do setor público, da hierarquização, da criação do domicílio sanitário, da montagem de um sistema de auditoria médico-assistencial e da revisão dos mecanismos de financiamento do FAS.

Além do mais, assinala Borba (1989) que o CONASP encontrou oposição da Federação Brasileira de Hospitais e de medicina de grupo, que viam nesta tentativa a perda da sua hegemonia dentro do sistema e a perda do seu status.

Há que se evidenciar, no entanto, que, conforme Martins (2003), o setor médico privado que se beneficiou do modelo médico-privatista durante quinze anos a partir de 64, tendo recebido neste período vultuosos recursos do setor público e financiamentos subsidiados, cresceu, desenvolveu e "engordou". Mas a constituinte de 1988 no capítulo VIII *da Ordem social* e na secção II referente à Saúde define no artigo 196 que : "*A saúde é direito de todos e dever do estado, garantindo mediante políticas sociais e econômicas que visem a redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação*". Com isso estava definido o Sistema Único de Saúde - SUS é definido pelo artigo 198 do seguinte modo:

"As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada, e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes: I. Descentralização, com direção única em cada esfera de governo; II. Atendimento integral, com prioridade para as atividades preventivas, sem prejuízo dos serviços assistenciais; III. Participação da comunidade Parágrafo único - *o sistema único de saúde será financiado, com recursos do orçamento da seguridade social, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, além de outras fontes*".

Conforme Graça (2000), apesar do SUS ter sido definido pela Constituição de 1988, ele somente foi regulamentado em 19 de setembro de 1990 através da Lei 8.080. Esta lei define o modelo operacional do SUS, propondo a sua forma de organização e de funcionamento. No entanto, anos mais tarde a crise de financiamento do SUS agrava a operacionalização do sistema, principalmente no que se refere ao atendimento hospitalar.

Com esta realidade, Minotto (2002) anota que a escassez de leitos nos grandes centros urbanos passa a ser uma constante. Os hospitais filantrópicos, especialmente as Santas Casas de Misericórdia, de todo o país tomam a decisão de criar planos próprios de saúde, atuando no campo da medicina supletiva. Os Hospitais Universitários, último reduto da assistência médica hospitalar de excelência a nível do SUS, também entram em crise e em 1997 os Hospitais Universitários do país "são forçados" a reduzir o número de atendimentos, e induzidos pelo próprio governo à *privatização* como solução para resolver a crise financeira do setor. O motivo da crise foi o baixo valor

pago pelos serviços prestados pelos hospitais conveniados ao SUS e a demora na liberação desses recursos.

Desta forma, conforme entendimento recolhido de Bittar (1999), Borba (1989) e Minotto (2002), do ponto de vista econômico e de acordo com a experiência internacional, a atenção hospitalar é responsável por aproximadamente 50% dos gastos com os sistemas de serviço de saúde.

Mediante isso, Possas (1981) e Beulke e Berto (2000) assinalam que os custos fixos dos hospitais são muito altos, a redução no número de leitos acaba não impactando os custos. E essas repetitivas diminuições no número de leitos abaixa a motivação dos profissionais de saúde, tendo em vista que há uma tendência mundial de diminuição de leitos e de fechamento de hospitais. Para isso não ocorrer, o hospital deve se transformar num lugar exclusivo para eventos agudos, destinando os casos não-agudos para outros pontos de atenção à saúde extra-hospitalares.

Possas (1981) assinala que os hospitais constituem os pontos de atenção à saúde em que as mudanças determinadas pela implantação de sistemas integrados de serviços de saúde se dão com maior força, seja na dimensão física, seja na funcional.

Oliveira e Teixeira (1995) observam que o resultados final das mudanças definidas pelos sistemas integrados de serviços de saúde é a transformação do hospital num lugar exclusivo para eventos agudos, destinando os casos não-agudos para outros pontos de atenção à saúde extra-hospitalares. Quer dizer que as mudanças determinadas nas estruturas hospitalares, pelos sistemas integrados de serviços de saúde, fazem-se em duas direções a integração horizontal e a integração vertical.

A integração horizontal, para Oliveira e Teixeira (1995), significa a fusão ou a formação de *joint ventures* entre unidades hospitalares, com os objetivos principais de obter economias de escala e de escopo e de melhorar a qualidade da atenção.

A integração vertical nos hospitais, segundo Oliveira e Teixeira (1995), significa a consolidação e a comunicação de novos pontos de atenção à saúde, intra e extra-hospitalares.

Um outro ponto de atenção à saúde, na idéia de Barbosa (1996), na linha da integração vertical intra-hospitalar, é a unidade de parto normal.

Nesse caso, a principal motivação seria o resgate do parto como evento fisiológico, evitando uma medicalização excessiva. Além disso, vem sendo crescentemente utilizado a internação domiciliar ou a atenção domiciliar terapêutica.

Em suma, a partir de tais observações e com base Fornazier (2002), a gestão hospitalar no presente, portanto, ressentida de crises nacionais e com dificuldades para balancear custos e receitas, não é apenas um procedimento técnico, pois tem implicações sociais e políticas e deve agir em consonância com a tecnologia disponível, também com os costumes e tradições do meio ambiente, não esquecendo os aspectos relacionados com a força de trabalho. Isto porque hoje o hospital não pode mais estar divorciado dos cuidados primários de saúde e este, por sua vez, não podem estar isolados, mas devem integrar um sistema de saúde mais amplo, no qual o hospital sirva de retaguarda ou de unidade complementar e não rival ou competitiva. Isto mostra, mais uma vez, que a problemática da saúde não está isolada dos fatores de ordem econômica, política e social.

Mediante isso, conforme Minotto (2002) o hospital é um componente importante do sistema sócio-econômico, não pode ser visto como simples reunião de facilidades médicas.

1.3. A realidade da saúde no Brasil

A partir de uma abordagem efetuada com base nas idéias Bittar (1997), Campos (1978), Minotto (2002), Andreazzi (1997), Barbosa (1996), Abbas(2001) e Matos (2005), encontra-se o fato de que nos últimos anos observou-se uma crescente preocupação com o controle dos custos na área de saúde, notadamente no setor hospitalar.

Na observação de Possas (1981), diversos aspectos justificam esta preocupação: os crescentes gastos públicos na área, os problemas relacionados ao financiamento destes gastos, a grande necessidade e ainda pequena disseminação de métodos adequados de apuração ou mensuração de custos, a importância de seu gerenciamento e acompanhamento, de seu

controle, e de seu uso como instrumento de decisão, análise e escolha de programas e estabelecimento de políticas para a área.

Polignano (1999), nesta direção, entende que sobre a impossibilidade ou inadequação da determinação do custo da saúde, uma vez que este custo seria "o custo de um valor sem preço", sabe-se da possibilidade e premência deste cálculo e pretende-se ver a necessidade da integração de diferentes áreas do conhecimento, como economia, administração, contabilidade, em especial da gestão de custos, com a área de saúde para o melhor entendimento do financiamento do setor na busca da "eficiência, eficácia e efetividade dos serviços de saúde" prestados no país.

Graça (2000) e Patpja (1969) têm acompanhado os debates sobre o gerenciamento da área de saúde e o financiamento dos gastos do setor que fazem referência a custos, tratam essencialmente dos gastos com o setor, principalmente gastos públicos, em função da importância do Estado nesta área.

Nestas discussões, Graça (2000) assinala que acabam confundindo gastos e custos, tanto pelo relativo desconhecimento, como pela inexistência e inadequação do cálculo de custos para diferentes setores da área, notadamente no setor público.

Fornazier (2002), no entanto, observa que o generalizado reconhecimento da importância do tema na área levou à idéia de formalizar algumas questões teóricas sobre custos na saúde, levando-se em conta principalmente as grandes mudanças ocorridas também no debate sobre gestão de custos como instrumento de mudança organizacional.

Já Falk (2001) observa que os poucos estudos publicados no Brasil, que discutem custos na área de saúde apontam alguns pontos comuns que merecem destaque ao se apresentar uma discussão que pretende justificar a necessidade de se generalizar uma metodologia de cálculo e gestão de custos: a grande maioria dos profissionais de saúde e avaliadores sabe pouco sobre procedimentos formais de levantamento/apuração e análise de custos; poucos órgãos estatais e municipais realizam estes estudos; as metodologias existentes de apuração de custos apresentam algumas restrições para serem aplicadas, levando a que necessitem de adaptações e simplificações, que nem sempre levam ao custo real dos programas e procedimentos nas diferentes

unidades e que acabam dificultando as comparações com outras unidades; a não utilização dos levantamentos, cálculos e análises de custos como instrumento de gestão, nos diferentes níveis da administração.

Por esta razão, entende Falk (2001) que a necessidade do desenvolvimento de instrumentos de gestão interna nas diferentes unidades de saúde que contribuam mais diretamente para a administração da saúde e elaboração de políticas.

Há que se entender a parti de Oliveira e Teixeira (1995) e Cecílio (1994) que a intensificação nos últimos anos às referências ao custo na área de saúde envolve desde aspectos relacionados aos crescentes gastos públicos na área, aos problemas relacionados ao financiamento destes gastos, à grande necessidade e ainda pequenos disseminação de métodos adequados de apuração ou mensuração de custos, a importância de seu gerenciamento, de seu controle, e de seu uso como instrumentos de decisão, análise e escolha de programas e estabelecimento de políticas para a área.

Luz (1979) traz a idéia de que no Brasil a saúde ainda é precária e tem gastado absurdos onde nem todo dinheiro destinado à saúde chega à própria. O Sistema Unificado de Saúde – SUS, para ele, ainda tem precariedade mesmo o Brasil ter custos tão altos. Além disso, considera que precisa então de órgãos como o Programa de Saúde da Família - PSF onde ajuda famílias necessitadas e diminui consideravelmente o custo da saúde brasileira.

Nesta mesma linha, Martins (2003) observa que a saúde brasileira infelizmente ainda depende de órgãos e de voluntários tentando assim suprir a necessidade de toda a nossa população que por sua maioria não tem dinheiro para ter um plano de saúde privado.

1.3.1. O setor hospitalar em Alagoas

Conforme Manso (2001), a prática da medicina em Alagoas na década de 70 padecia da inexistência, não só na cidade de Maceió, como de resto em todo o Estado, de centros hospitalares que pudessem oferecer, com segurança, condições ideais para o exercício de quaisquer especialidades,

mormente aquelas oriundas da cirurgia. Este cenário representava um óbice difícil de transpor, face aos avanços das especialidades cirúrgicas nas outras regiões do País, contrapondo-se, portanto, com a inércia reinante em nossa região no que diz respeito aos investimentos no setor saúde.

A bem da verdade é preciso que se diga que em Alagoas algumas áreas já se praticavam o exercício da medicina com desenvoltura tal que, pelo seu êxito, atuava como compartimentos estanques, bloqueando o surgimento das demais especialidades. Assim, é que as áreas da obstetrícia e ginecologia, cirurgia geral, pediatria e clínica médica geral pontificavam na sociedade local com qualidade e recursos peculiares àquela época (MANSO, 2001).

Os jovens médicos recém chegados das residências médicas dos centros mais adiantados do país defrontavam-se com uma situação conflitante com seus interesses e habilidades, pois não dispunham de local apropriado para o exercício profissional, sobretudo aqueles que haviam se especializado nos diversos ramos da cirurgia. Daí a necessidade de criar-se alternativas para a fixação desses profissionais na região (MANSO, 2001).

A Ortopedia e Traumatologia por ser uma especialidade cirúrgica que requer para o seu desempenho satisfatório um acervo complexo e, conseqüentemente, a necessidade de altos investimentos no setor, não conseguiu sensibilizar os dirigentes hospitalares daquela época o que, na verdade, serviu de estímulo para o fortalecimento da idéia da construção de um hospital especializado onde fosse possível aplicarem-se os conhecimentos sedimentados ao longo da residência médica, possibilitando à sociedade o atendimento dentro da cidade de Maceió de lesões complexas do aparelho locomotor, cujo tratamento costumava ser realizado na cidade de Recife (MANSO, 2001).

Nesse conteúdo, Manso (2001) afirma que os grandes hospitais de Maceió no início da década de 70 eram instituições privadas filantrópicas, apesar do Estado de Alagoas manter um hospital geral e outro especializado em doenças infecciosas. Não havia muitas alternativas para o cirurgião, vez que as poucas casas de saúde existentes (denominação reinante à época para os hospitais de pequeno porte) não dispunham de condições para a prática das especialidades cirúrgicas que exigiam a utilização de material

complexo e, portanto, de alto custo. Havia necessidade de investir na compra de material sofisticado e de equipamentos de última geração, além de treinamento das equipes do setor de enfermagem, cuja formação era elementar. Era comum no recrutamento do pessoal de enfermagem, aceitar-se as atendentes de enfermagem, mesmo com formação insuficiente na área, tendo em vista a carência neste importante setor. O quadro era desolador! Raros eram os hospitais que dispunham de enfermeira de curso superior.

Diante desse cenário estava a clientela representada, em sua maioria, por pessoas de baixa renda. Não havia planos de saúde tais como os atuais. Dentre a clientela pagante, grande parte era filiada aos então chamados institutos de pensão e aposentadoria. Apenas, uma pequena parte constituía o verdadeiro cliente particular, destacando-se neste segmento, os empresários da zona urbana, os profissionais liberais e os fazendeiros (zona rural).

Consolidada a idéia da construção do hospital passou-se da teoria à prática – definir o local onde deveria ser edificado. Logo se verificou dificuldade para encontrar um arquiteto especializado no planejamento de um hospital. Na realidade não existia em Maceió profissional especializado no setor. Dispunha-se de engenheiros que se propunham a executar a planta do edifício e executar a obra. Entretanto, tornava-se necessário que os médicos estivessem fornecendo informações em todas as fases da construção. De outra parte, não havia opções para o financiamento da obra. Foi necessário um grande esforço dos três médicos, sócios no empreendimento para, com recursos próprios, levarem a cabo a edificação do hospital, incluindo-se aí a compra do terreno. Foi escolhido o imóvel onde existia um enorme casarão, tendo que ser demolido para a consecução da obra. Terminada a demolição eis que surge um grande problema: um dos sócios resolveu desistir da empreitada, pondo, imediatamente, sua parte à venda para os remanescentes. Face à situação inusitada, a construção do hospital foi adiada até que, quase um ano depois, foi resolvida a situação e a obra pôde ser iniciada. Depois de decorridos cinco anos, finalmente, o hospital estava parcialmente construído, isto é, os três andares estavam edificados, faltando, apenas, o acabamento de um bloco do primeiro andar e de todo o segundo andar. O andar térreo e 2/3 do primeiro andar estavam concluídos, inclusive com três salas de cirurgia, sala de esterilização de materiais e duas

salas de parto. Amplas enfermarias e alguns apartamentos dotavam o hospital de quarenta leitos (MANSO, 2001) .

A inauguração festiva ocorreu no dia 30 de Março de 1973 com a presença da imprensa e da sociedade local. Esperava-se, desse modo, oferecer à população do Estado de Alagoas um serviço altamente especializado, com qualidade e eficiência, através de um corpo clínico qualificado e de equipamentos de última geração . Os equipamentos foram adquiridos em indústrias internacionais - como foi o caso do equipamento de raios X adquirido a Philips - e em empresas nacionais, destacando-se aqui a indústria de equipamentos médicos Baumer, sediada em São Paulo. Entretanto, o primeiro ano de funcionamento foi muito difícil devido ao fato de não se ter credenciamento nos cognominados institutos de pensões e aposentadoria que prestavam, também, assistência médica e hospitalar aos seus associados e , ainda , pelas condições adversas do ressarcimento do financiamento obtido para a compra do material, além de estar excluído do atendimento aos beneficiários do antigo INPS (atual SUS), cujo credenciamento era considerado naquela época fundamental para a subsistência de qualquer hospital em Alagoas (MANSO, 2001).

Cedo foi observado que os outros hospitais mantinham atendimento na mesma especialidade do hospital, embora insuficiente, mas que se constituíam em sérios concorrentes na área. Frise-se, ainda, que havia um outro hospital em funcionamento especializado na mesma área, inaugurado um ano antes do hospital estudado. Constatou-se a necessidade de ampliar os serviços e a partir deste entendimento, estenderam-se os serviços às outras áreas da cirurgia, principalmente à cirurgia geral e à ginecologia (MANSO, 2001).

O hospital foi, inicialmente, credenciado pelo INPS para atendimento em Obstetrícia e para o acidente do trabalho.

Atualmente, o hospital está voltado para uma política de ampliação de credenciamentos, sobretudo, na área dos planos de saúde com, aproximadamente, 30 planos credenciados, além de prestar serviço ao SUS, tanto na área de Obstetrícia como na área das especialidades cirúrgicas.

Conta com um moderno serviço de hemodiálise, e mantém atendimento 24 horas em emergências Traumato – Ortopédicas.

Em 2000 foi inaugurado um moderno serviço de fisioterapia e, em 2001 foi concluída a construção de um setor para consultórios médicos, localizados em um imóvel a poucos metros da sede principal.

O Hospital conta , aproximadamente , com 70 profissionais da área médica , 94 funcionários nas áreas de enfermagem, nutrição, psicologia, assistência social e administrativos. Tem 70 leitos, 4 salas cirúrgicas, um centro obstétrico, UTI neonatal, UTI geral e unidade de fisioterapia.

1.3.2. O setor de obstetrícia

Para que se possa dimensionar o setor de obstetrícia, é preciso, em primeiro lugar, encontrar a classificação dos hospitais para, em seguida, encontrar os departamentos multiprofissionais da organização hospitalar e, por conseguinte, a obstetrícia, foco central do presente estudo.

Segundo Cherubin e Santos (1995), a classificação dos hospitais obedece ao seguinte dimensionamento: geral, especializado, oficial, particular, filantrópico e beneficente.

O hospital geral é aquele capacitado a assistir pacientes de várias especialidades clínicas e cirúrgicas, podendo ser limitado a um grupo etário (hospital infantil), a um determinado grupo da comunidade (hospital militar) ou a finalidade específica (hospital de ensino).

O hospital especializado é aquele capacitado a assistir, predominantemente, pacientes portadores de uma determinada doença, como exemplo Hospital do câncer, Hospital do coração.

O hospital oficial é o que pertence a órgãos oficiais da administração direta ou indireta, federal, estadual ou municipal.

O hospital particular ou privado pertence à pessoas jurídicas, não distribui benefícios a qualquer título; aplicando integralmente os seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos objetivos e em caso de

extinção, seu patrimônio líquido é doado a outra instituição, com objetivos sociais idênticos.

O hospital filantrópico é aquele que não visa lucro e destina um percentual de sua lotação gratuitamente a pacientes desprovidos de qualquer plano de saúde e de recursos e não concede remuneração, gratificação, de qualquer título.

O hospital beneficente é aquele que não possui lucro e que assiste grupos específicos de pessoas; é mantido pela contribuição de seus associados e pela clientela que o utiliza, não distribuindo dividendos e reaplicando os resultados financeiros nas finalidades da instituição.

Quanto à prestação de serviço o hospital classifica-se em: serviço de emergência, que se destina ao atendimento imediato do paciente externo que esteja em grave sofrimento, risco ou perda de função ou de vida; de assistência hospitalar domiciliar, que é o componente da unidade de Paciente Externo onde se promovem as medidas necessárias à prestação da assistência hospitalar domiciliar; de saúde pública ou comunitária, que desenvolve as atividades educativas e profiláticas destinadas a conscientizar a comunidade, pelo hospital, e dar cobertura de saúde.

Há também a condição de quando o hospital particular não visa lucro e destina um percentual de sua lotação para assistir gratuitamente pacientes desprovidos de qualquer plano de saúde e de recursos e não concede remuneração, gratificação, de qualquer título é denominado de hospital filantrópico. Já o beneficente é o hospital particular não lucrativo que assiste grupos específicos de pessoas e é mantido pela contribuição de seus associados e pela clientela que o utiliza, não distribuindo dividendos e reaplicando os resultados financeiros nas finalidades da instituição.

O hospital particular que visa a lucro, compensando o emprego do capital com distribuição de dividendos é denominado lucrativo. A prestação de assistência a pacientes cujo estado clínico se tenha estabilizado é característica do hospital de crônico.

Quanto ao tempo de permanência do paciente, o hospital classifica-se em: longa permanência onde o tempo em geral ultrapassa 60 dias, refere-se a hospitais de psiquiatria, tisiologia e a outros de características semelhantes, e

curta permanência cujo tempo médio em geral não ultrapassa 30 dias, podendo eventualmente atingir até 60 dias.

Em relação à capacidade de lotação existe o hospital de pequeno porte, com capacidade normal ou de operação de até 49 leitos; o de médio porte de 50 a 199 leitos; o de grande porte, de 200 a 499 leitos e de porte especial ou extra igual ou superior a 500 leitos.

Sobre o sistema de edificação tem-se o hospital pavilhonar cujos serviços estão distribuídos por edificações isoladas de pequeno porte que podem ou não estar interligadas; o monobloco, a edificação é em único edifício; o multibloco, cujos serviços se acham distribuídos por edificações de médio ou grande porte que podem ou não estar interligados; o horizontal, de um ou mais blocos estendendo-se predominantemente em superfície e vertical que são edificações com vários pavimentos.

Ao procedimento do corpo clínico o hospital classifica-se em: corpo clínico fechado, funcionários efetivos, sendo o exercício de profissionais estranhos facultado apenas em caráter eventual e mediante permissão especial; corpo clínico aberto, tendo ou não médicos efetivos, permite a outros médicos a internação e o cuidado de seus pacientes; misto, que é a junção dos dois acima citados.

Os elementos do hospital é a área ou dependência que entra na composição de uma unidade do hospital, que pode ser uma unidade física que é o conjunto de elementos físicos, funcionalmente agrupados, visando à execução de atividades afins, já a unidade de administração é o conjunto de elementos onde se desenvolvem as atividades administrativas do hospital.

O setor de internação e alta é o local destinado ao processamento da internação, da alta e da transferência de pacientes e à prestação de informação sobre o seu estado.

A unidade de internação é o conjunto de elementos destinado à acomodação do paciente internado e à prestação dos cuidados necessários ao seu atendimento.

O quarto hospitalar é o compartimento da unidade de internação destinado a acomodar um ou dois pacientes; Enfermaria é destinada a acomodar três ou mais pacientes, o isolamento é dotado de barreira contra contaminação e destinado a acomodar paciente portador de moléstia

transmissível. O leito hospitalar é a cama destinada à internação de paciente no hospital. O local destinado ao comando e controle técnico e administrativo das atividades desenvolvidas na unidade de internação denomina-se Posto de Enfermagem.

A sala de serviço destina-se ao preparo, guarda e distribuição do material e medicamentos utilizados nos cuidados ao paciente. A sala de expurgo destina-se à coleta e higienização do material utilizado. A sala de curativos é a dependência destinada aos exames, curativos e outros procedimentos médicos. A copa é a dependência destinada à distribuição dos alimentos e ao preparo eventual de pequenas refeições. Também há no hospital o depósito de roupa limpa, local destinado à guarda de roupa proveniente de lavanderia e o depósito de roupa suja destinado à guarda temporária da roupa servida. O depósito de material de limpeza é o local destinado à guarda de utensílios e material de limpeza. O estacionamento das macas é o local destinado à guarda de macas e cadeiras de rodas. O local destinado à guarda de peças de mobiliário, aparelhos, equipamentos e acessórios de uso eventual chama-se depósito de equipamento.

A unidade de centro cirúrgico é o conjunto de elementos destinados ao desenvolvimento de todas as atividades relacionadas à cirurgia, em condições ideais de segurança e conforto para o paciente e a equipe de trabalho, nesta unidade encontra-se a sala de operação que é uma dependência da unidade do centro cirúrgico ou obstétrico destinado à realização de intervenções cirúrgicas em condições ideais de técnicas e de assepsia. A área restrita do centro cirúrgico é a zona de maior rigor asséptico, privativo do pessoal com indumentária cirúrgica completa. A área de transferência é o local da unidade de centro cirúrgico onde o paciente a ser operado é recebido e transferido de maca a fim de evitar contaminação, tendo a barreira contra contaminação que é o bloqueio, geralmente por labirinto, tambor ou câmara de descontaminação, que deve existir nos locais de acesso a áreas onde seja exigida assepsia e somente permitido a entrada de pessoas com indumentária completa. A secretaria do centro cirúrgico é a dependência destinada à chefia e à realização das atividades administrativas específicas, inclusive marcação e programação das cirurgias.

O centro de recuperação é a área onde se concentram os pacientes egressos das salas de operação para receberem os cuidados pós-anestésicos e/ ou pós-operatórios imediatos. Deve fazer parte integrante da unidade de centro cirúrgico. A área devidamente equipada, destinada às atividades relacionadas com limpeza, preparo, esterilização, guarda, controle e distribuição de todo o material médico-cirúrgico e de enfermagem, utilizados no hospital. Pode ou não integrar a unidade de centro cirúrgico é chamada de centro de material esterelizado.

Ao conjunto de elementos que acomodam os serviços que contribuem para facilitar o diagnóstico e/ ou a recuperação da saúde do paciente dá-se o nome de unidade de serviços complementares de diagnóstico e tratamento. A unidade de radiodiagnóstico concentra os equipamentos e realiza as atividades concernentes ao uso do Raio X, para fins diagnósticos. A unidade de radioterapia, destina-se ao emprego dos Raios "X" e radiações ionizantes, com fins terapêuticos. Na unidade de medicina nuclear realizam-se as atividades relacionadas com a utilização das substâncias radioativas (radioisótopos), para fins de diagnóstico e tratamento. Na unidade de medicina física – reabilitação destina-se ao emprego de agentes físicos para fins de diagnóstico, tratamento e reabilitação através da eletroterapia, termoterapia, fototerapia, hidroterapia, massoterapia e mecanoterapia. O serviços de anestesiologia e gasoterapia é aquele que utiliza substâncias líquidas e/ ou gasosas para fins de anestesia e tratamento e a sala de anaestesia é o local destinado à indução anestésica.

O laboratório de patologia clínica é o local onde são realizadas as análises clínicas necessárias ao diagnóstico e orientação terapêutica dos pacientes do hospital e para auxiliar existe a sala de colheita que é a dependência destinada a colher e, eventualmente, receber material para exame. O depósito de sangue destina-se exclusivamente ao armazenamento de sangue e derivados, em condições adequadas à preservação das características específicas de seus elementos. O serviço de transfusão de sangue ou banco de sangue é o setor que procede ao recrutamento e à seleção de doadores e à colheita, à guarda, ao controle, à distribuição e à aplicação do sangue. Sangue este que deve passar pelo laboratório de hemoterapia que também realiza atividades semi-industriais de preparo do sangue e seus derivados. O

laboratório de anatomia patológica destina-se à realização de necropsias e de exames macro e microscópios dos tecidos. O necrotério ou morgue o local destinado à guarda e conserva do cadáver até remoção ou a realização da necropsia e velório, o local destinado à permanência do cadáver para ser velado pela família. A capela é o local destinado à realização de atos ou ofícios religiosos. O depósito de drogas ou unidades de dispensação de medicamentos é o local destinado à recepção, à guarda, ao controle e à distribuição de medicamentos industrializados para uso dos pacientes.

No hospital há dois tipos de farmácia, a hospitalar que é a destinada à manipulação de fórmulas magistrais e oficiais e à recepção, guarda, controle e distribuição de drogas, medicamentos, insumos farmacêuticos e correlatos para uso do hospital e seus pacientes, e a semi-industrial, que além das atividades próprias da hospitalar, produz medicamentos em grande escala para uso do hospital e de seus pacientes e/ ou para fornecer a outros hospitais.

A unidade de documentação médica destina-se à guarda, movimentação e ao controle de prontuários médicos e às atividades de estatística médico-hospitalar, podendo ainda, quando couber, elaborar e fornecer material audiovisual e outros recursos de reprografia, e nesta unidade encontra-se o arquivo médico local onde são guardados os prontuários. O almoxarifado destina-se à recepção, guarda, controle e distribuição de recursos materiais necessários ao funcionamento do hospital.

A unidade de terapia intensiva – UTI ou centro de terapia intensiva – CTI é o conjunto de dependências destinadas ao tratamento dos pacientes em estado grave, onde se concentram o pessoal mais qualificado e os equipamentos mais diferenciados do hospital.

O ambulatório ou unidade de paciente externo é uma unidade integrante do hospital ou isolada que se destina ao diagnóstico e ou tratamento do paciente não internado, e o consultório é a dependência destinada a anamnese do paciente, exame físico e prescrição.

Chegando na obstetrícia encontra-se a unidade de centro obstétrico que é o conjunto de elementos destinados ao desenvolvimento das atividades relacionadas com o parto, em condições ideais e conforto e segurança para a parturiente, o feto e a equipe de trabalho e o conjunto obstétrico é o que reúne no hospital, em área adjacente, o centro obstétrico, a unidade de

internação obstétrica, o berçário e eventualmente o lactário. Na unidade do Centro Obstétrico encontra-se a sala de pré-parto que é destinada a acomodar a parturiente durante a fase inicial do trabalho de parto e a sala de parto onde acontece o atendimento do parto normal e do instrumental. A unidade de centro cirúrgico-obstétrico é a que combina as atividades de cirurgia e obstetrícia, em uma única área, indicada em Hospitais gerais de pequeno e médio porte.

A unidade de berçário é o conjunto de dependências destinadas à internação do recém-nascido em condições que possibilitem o seu melhor cuidado, segurança e bem-estar. Além dos setores de atividades de enfermagem devem a unidade de berçário compreender três ambientes diferenciados para abrigar especificamente recém-nascidos normais, os prematuros quando em número de quatro ou mais e os suspeitos de serem portadores de moléstias transmissíveis, estes últimos totalmente independentes dos demais, nele também encontra-se o berço de maternidade que é a cama destinada a recém-nascido sadio, de parto ocorrido no hospital e a unidade de lactário, conjunto de elementos destinados ao preparo da alimentação destinada aos lactentes no hospital.

Segundo Cherubin e Santos (1995:121), à clínica gineco-obstétrica compete programar as internações hospitalares para que não haja superlotação e para que os pacientes ocupem só as unidades de internação específica, manter constante entrosamento com a enfermagem, para que a assistência seja a melhor possível, antes e depois do parto; escalonar os profissionais para que, tanto os partos normais, quanto os cirúrgicos, sejam feitos por médicos obstetras; programar e manter assistência médica ao berçário, as 24 horas do dia; zelar para que seja mantido o melhor padrão assistencial possível, mesmo quando a assistida não tenha direitos ou recursos; orientar os pacientes distribuindo, inclusive, impressos, para que tenham o melhor cuidado à própria saúde e à do recém-nascido; padronizar as técnicas e prescrições para que haja sempre um melhor desempenho; visitar, todos os dias, as pacientes internadas; preencher correta e completamente os formulários necessários tanto ao prontuário das pacientes, quanto os solicitados pela administração; exigir que a enfermagem solicite a presença de um médico, sempre que tiver dificuldades na preparação e acompanhamento das pacientes;

solicitar à família que proceda, com a maior urgência e sempre ao exame do pezinho; orientar a família para as consultas a que o recém-nascido deve ser levado, para que tenha um desenvolvimento físico sadio e correto; instruir a mãe do recém-nascido para que leve sempre seu filho a receber a imunização indicada para as diversas fases da vida, a fim de que não adquira alguma doença contagiosa; propiciar à família todas as informações, para que a criança seja alimentada corretamente, a fim de que tenha um desenvolvimento físico muito satisfatório.

Tendo, pois, conhecimento acerca de toda estrutura hospitalar e, em particular, da obstetrícia, passa-se a análise dos custos hospitalares.

CAPÍTULO II – OS CUSTOS HOSPITALARES

2.1. Custos: conceituação e aplicações.

Buscando apresentar as conceituações e aplicações dos custos, entende-se que estes representam, conforme Abbas (2001), Beulke e Bertó (2000), Nakagawa (1994), Ching (2001), Martins (2001) e Falk (2001), o gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. E, segundo Leone (1997:185). "*Custear significa acumular os custos próprios de cada objeto, organizá-los e analisá-los, com finalidade de compor informações diferentes para atender finalidades gerenciais diferentes*". Isto quer dizer que custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção, no caso bens e serviços, para a fabricação de um produto ou execução de um serviço.

Neste sentido, Hussein (2002:14) entende que:

"Um custo é simplesmente o sacrifício ou comprometimento de recursos em troca de benefícios atuais ou futuros. (...) Os custos podem ser classificados de diversas maneiras. (...) Objeto de custo: item ou atividade para o qual se deseja medir o custo separadamente (como produtos, serviços, atividades, departamentos, clientes). Custo é o valor monetário de bens e serviços que foi gasto para obter benefícios atuais ou futuros".

Já de acordo com Beulke e Bertó(2000), o custo é um tema essencial no gerenciamento das organizações privadas e públicas, sejam com fins lucrativos ou filantrópicos. O correto conhecimento dos custos está intrinsecamente relacionado com a sobrevivência, crescimento e alcance dos objetivos da organização, além de remunerar suficientemente o capital investido.

Nakagawa (1994) trata da importância da determinação dos custos de uma empresa, relacionando-os com a competitividade, vez que esta determinará sua capacidade de desenvolvimento e sustentação de vantagens competitivas que permitam enfrentar a concorrência. Esta competitividade resulta de decisões estratégicas, definindo políticas de investimentos, de marketing, tecnologia, produção, financeira, recursos humanos etc. Sabe-se também, que a competitividade está relacionada com fatores externos à

empresa, tais como: ambiente macroeconômico (taxa de inflação, taxa de juros, taxa de câmbio, estrutura tributária, política salarial etc), infraestrutura econômica (transporte de carga, armazenagem, sistema portuário, energia, comunicações etc) e infra-estrutura técnico-científica e educacional (ensino básico e superior, institutos e centros de pesquisa, laboratórios etc).

Segundo Ching (2001) o conhecimento dos custos leva a organização a obter uma ajuda na tomada de decisão, visto que através dele é possível obter informações sobre os valores relevantes e suas respectivas conseqüências de curto e longo prazo sobre medidas de corte e produtos, fixação de preços, opção de compra ou fabricação etc.

Mediante isso, passa a entender que custo, portanto, através de um sistema é entendido dentro de critérios diferentes tais como de avaliação, cálculo e alocação para fornecer informações específicas exigidas por ambientes de produção e de administração dinâmicas.

Neste sentido, Beulke e Berto (2005) fundamentam a relevância dos custos distinguindo-os em custos diretos, indiretos, fixos e variáveis.

No tocante aos custos diretos, conforme Beulke e Berto (2005), estes são identificados quando estão diretamente identificados em cada unidade de serviço ou procedimento. São caracterizados, portanto, pela possibilidade de sua especificação por serviço prestado.

Na observação de Ching (2001:17), os custos diretos são:

“(...) podem ser diretamente apropriados a um objeto de custo, bastando haver uma medida objetiva de consumo. Os mais comuns são o material utilizado (tendo como medida de consumo kg de material, embalagens usadas, etc.) e mão-de-obra direta (horas de mão-de-obra utilizadas). Em geral, os custos diretos podem ser expressos em uma equação de custo (...) $C = \text{custo do recurso}$; $P = \text{preço unitário do recurso}$; $Q = \text{quantidade do recurso}$; $C = P \times Q$ ”.

Para o autor, portanto, os custos diretos podem ser diretamente apropriados a um objeto de custo relacionado aos componentes operacionais e aos objetos, abrangendo, pois aqueles custos, ou despesas, que podem ser facilmente identificados com o objeto de custeio, pois são diretamente identificados a seus portadores. Não há necessidade de rateio para sua identificação.

No caso do custeio direto, Matz, Curry e Frank (1974) informar serem aqueles que podem ser facilmente identificados com o produto em seu processo produtivo, pois são fáceis

e diretamente apropriáveis ao mesmo em sua fase final. Estes custos não necessitam de rateio por serem fácil reconhecimento, como é o caso da matéria-prima, mão-de-obra direta, material de embalagem, entre outros. E de acordo com Crepaldi (1999:59) os custos diretos *"São os que podem ser diretamente (sem rateio) apropriados aos produtos bastando existir uma medida de consumo (quilos, hora de mão-de-obra ou de máquina). Em geral, identificam-se com os produtos e variam proporcionalmente á quantidade produzida"*.

Já noutra pólo estão os custos indiretos que, conforme Ching (2001:17), não podem ser diretamente apropriados a um objeto de custo, senão por meio de rateios estimados e arbitrários, representando, pois:

"(...) Os mais comuns são os custos de suporte de manufatura ou o overhead. Esses custos são incorridos para fornecer recursos requeridos para desempenhar várias atividades que suportam a produção de diferentes objetos de custo. Tais atividades de suporte incluem engenharia da fábrica, controle de qualidade, manutenção, recebimento de material, expedição, movimentação de material, etc. Porque essas atividades não são realizadas para fabricar um produto específico, é muito difícil encontrar uma medida quantificável direta para atribuir seus custos aos produtos individualmente".

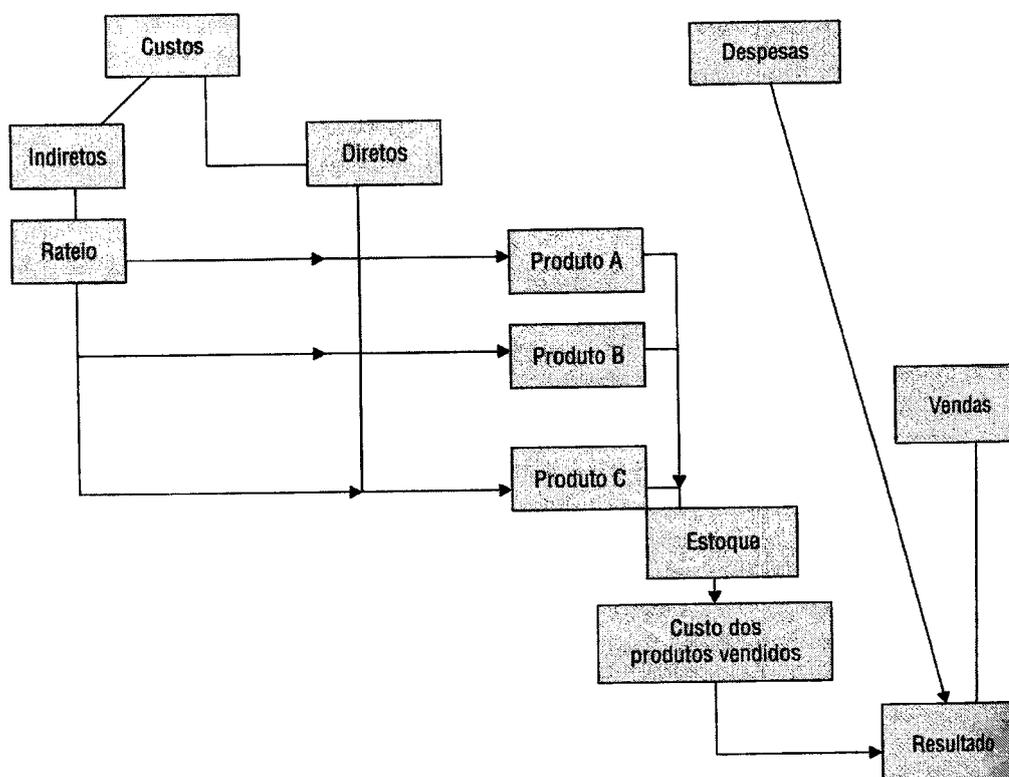
Com isso, entende-se que a atribuição dos custos indiretos aos produtos é geralmente feita usando métodos de rateio para satisfazer a exigências externas de relatório no contexto da contabilidade financeira. Quer dizer, então, que os custos indiretos decorrem da dificuldade de quantificar – com precisão – cada serviço. Dessa forma, conclui-se que são custos comuns a diversos procedimentos e serviços, que não podem ser quantificados de forma individualizada por cada item de serviço prestado, que apresentam uma tendência de cálculos mais complexos para o devido rateio (CHING, 2001; COOPER, 1998).

Os indiretos, conforme Crepaldi (1999), são aqueles incorridos dentro do processo produtivo, mas que necessitam ser rateado aos produtos por não serem facilmente identificados com os objetos de custeio. Este rateio consiste na utilização de um critério de distribuição ou alocação dos custos indiretos aos produtos em fabricação. E isto quer dizer que os custos indiretos não são possíveis de serem vistos com objetividade e segurança a quais produtos se referem, como é o caso do aluguel, da energia elétrica da fábrica, do salário do supervisor, da depreciação, dos gastos com limpeza da fábrica, etc.

Mediante isso, Crepaldi (1999:59) diz que os custos indiretos de fabricação *"(...) são os que para serem incorporados aos produtos, necessitam de utilização de algum critério de rateio"*. Isto quer dizer que a importância do critério está convencionando a manutenção ou

uniformidade em sua aplicação, se houver mudança no critério utilizado, o valor do custo de produção será alterado, o que irá ocasionar uma conseqüente influência no resultado da empresa.

Em relação aos custos indiretos, Ching (2001) assevera que estes não podem ser diretamente apropriados a um objeto de custo, devendo sê-los por meio de rateios estimados e arbitrários e, por definição defendida pelo autor supra, para a classificação de direto ou indireta é em relação ao produto e não à produção ou departamentos dentro da fábrica, conforme figura abaixo:



Fonte: Hong Yug Ching – Pág. 18 Fig. 1.1

Já conforme, Beulke e Bertó (2005), existem os custos necessários ao exercício do controle das operações e das atividades, considerando-se pois, os custos padrões, estimados e por atividades.

Os custos-padrão, para os autores, é um custo predeterminado que considera as condições normais de operação, uma vez que este tipo de custo é mais indicado para operações considerado repetitivas e cujos componentes, quais sejam mão-de-obra, matéria-prima, horas máquina etc., são previamente conhecidos e não variam muito devido à própria

característica do produto ou objeto final, como na produção industrial (BEULKE E BERTÓ, 2005; FORNAZIER, 2002; GRAÇA, 2000).

Com relação aos custos estimados, Beulke e Berto (2005), entendem que, em algumas ocasiões em que as operações não são padronizadas, especialmente quando se trata de serviço ou produto encomendado, ou com características exclusivas, fora da "rotina normal" de produção, a Contabilidade de Custos utiliza as estimações, ocasião em que são utilizados recursos estatísticos, históricos e a própria experiência dos envolvidos diretamente com o objeto de custeio. Há que se observar que são muito utilizados no comércio prestacional, como oficinas mecânicas, laboratórios técnicos em eletrônica etc., onde o cliente deseja uma estimativa do "quanto vai custar".

A outra modalidade identificada por Beulke e Berto (2005), são os considerados custos por atividades, onde a dinâmica do mercado fez com que a Contabilidade de Custos criasse esta metodologia de custeio, identificado como ABC, do inglês Activity Based Costing, identificando-se os custos e as despesas por atividade e, depois, aloca as atividades aos produtos que são seus portadores finais.

Beulke e Berto (2005) ainda identificam os custos relacionados ao período, onde as atividades das empresas são contínuas, contudo, existe a necessidade de se fazer medições periódicas para que se possa acompanhar o desempenho destas atividades contínuas em determinados períodos. Isto quer dizer, portanto, que a Contabilidade de Custos utiliza um dos princípios fundamentais da contabilidade, o Princípio da Competência, onde competência quer dizer fazer competir custos e despesas às receitas decorrentes deles, dentro de um mesmo período.

Noutra observação, aparecem, conforme Beulke e Berto (2005), os custos e Despesas do Produto, os inventariáveis, que são os custos que estão diretamente ligados ao processo produtivo, uma vez que acompanham de perto os processos produtivos e são facilmente identificados e quantificados em cada um dos produtos. São, por exemplo, os custos dos materiais, da mão-de-obra, da energia elétrica e outros de natureza semelhante. Também são conhecidos por custos (ou despesas) inventariáveis porque são debitados aos inventários, principalmente ao Estoque de Produtos em Processo, ou Em Elaboração.

Gitman (1997) também considera os custos e despesas do período não inventariável, considerando ser todos os custos e despesas que não são facilmente identificados aos produtos, que se repetem período a período e são mais ou menos fixos;

pertencem mais aos períodos que aos produtos, e por isto são chamados "do período". São custos e despesas cujos benefícios se realizam no próprio momento em que os custos e as despesas acontecem, este não serão futuros, pois os benefícios são obtidos dentro do período.

Também Ross, Westerfield e Jordan (2002), tratam dos custos e despesas relacionados a uma base de volume, como sendo os custos e despesas são produtos das atividades, o volume destas atividades/operações determina os montantes dos custos e das despesas. Com isto é possível analisar o comportamento dos custos e das despesas diante da variação do volume das operações. Isto quer dizer, portanto, que a Contabilidade de Custos escolhe uma determinada unidade de medida do volume, a que chama de Base de Volume, e verifica como os custos ou despesas se comportam diante da variabilidade dessa base de volume.

Gitman (1997) ainda apresenta os custos ou despesas variáveis, que são os custos ou despesas que variam de acordo com os volumes das atividades/operações que tenham sido escolhidas como referência. Estes volumes são representados por bases de volume, que são geralmente medições físicas. Um exemplo seria o custo das unidades produzidas (base de volume) e a energia elétrica que é um custo que varia de acordo com a quantidade produzida (horas-máquina). Deve-se atentar que o custo variável no total é variável, mas considerado como custo unitário diante do quantitativo da base de volume, ele é fixo.

Traz, também Gitman (1997) os custos ou despesas fixas, que são custos que não variam com a variabilidade da atividade em estudo. Um exemplo seria o custo dos seguros de equipamentos diante da variação da quantidade de horas trabalhadas. Assim como na definição dos custos variáveis, deve-se ser generalista na definição, é necessário definir custos fixos como aqueles que não variam com o volume de uma atividade qualquer tomada como medida de referência. O custo fixo, quando tomado em seus totais é realmente fixo quando analisado em face da variabilidade da base de volume, porém, se tomado por seus valores unitários em face da unidade de medida da base de volume, o custo "fixo" é variável.

Ainda registra Gitman (1997) os custos ou despesas semivariáveis ou semifixas, que são custos que, após análise, observa-se que possuem uma parte variável que se comporta como se fosse custo variável e uma parte fixa que se comporta como se fosse custo fixo.~

Por fim, com base em Ross, Westerfield e Jordan (2002), aparecem os custos em relação à tomada de decisões que quer dizer que, além dos custos resultantes da análise de seu comportamento diante de uma base de volume selecionada, existem outros tipos de custos que

se destinam exclusivamente a ajudar na composição de informações gerenciais para o processo decisório. São custos não registrados por serem subjetivos. Estes são, os custos relevantes e não relevantes, quando comparamos duas alternativas que podem, por exemplos, alterar o processo produtivo, leva-se em consideração os custos que serão alterados com a mudança efetiva de um "componente" da produção, sendo os custos ligados a estes considerados relevantes e os demais, que não serão afetados, não relevantes. Um exemplo seria a decisão de se trocar um equipamento obsoleto por outro mais moderno e que utilize uma fonte de energia diferente do anterior. A nova fonte de energia seria um custo relevante, porém os salários dos trabalhadores que as utilizariam seriam não relevantes.

Também, conforme Ross, Westerfield e Jordan (2002), os custos imputados que são custos revelados, somente servem para o processo decisório. Os mesmos não possuem relação com desembolsos de caixa e, por isso mesmo, não são registrados contabilmente. Um exemplo poderia ser dado ao se fazer um estudo para abertura de uma empresa; devem entrar no processo decisório, informações do tipo: o prédio é próprio, ao invés de alugá-lo, poder-se-ia utilizá-lo para sede da empresa, não haverá aluguel, porém existe um valor de mercado que poderá ser levado em consideração para formação dos preços dos serviços a serem executados.

Já os custos de oportunidade, conforme Ross, Westerfield e Jordan (2002), assim como os custos imputados, estes também são custos "inventados" pois são utilizados também no processo decisório, onde existem alternativas a serem analisadas. Utilizando-se o mesmo exemplo anterior: ao se fazer um estudo para abertura de uma empresa poder-se-ia alugar o imóvel ou utilizá-lo para sede da empresa. Na primeira opção, o valor apurado do aluguel poderia ser aplicado na poupança e o proprietário poderia viver de "rendas" ou, com a segunda opção a empresa seria montada no imóvel. O dinheiro que deixará de ser apurado pelo aluguel do imóvel é o custo de oportunidade da segunda alternativa.

Os custos irreversíveis, conforme Ross, Westerfield e Jordan (2002), são os custos históricos, já contabilizados. De pouca relevância para o processo decisório. Um exemplo seriam os custos originais de uma máquina, mais sua depreciação acumulada. Estes são custos "realizados", "irreversíveis" ou "fundados".

Enfim, conforme Ross, Westerfield e Jordan (2002), outros tipos de custos existem ainda, como sendo diversos outros tipos de custos como os desembolsados e não desembolsados, os custos marginais, médios e totais, os custos discricionários e os custos evitáveis e não evitáveis.

Mediante tudo isso, conforme Falk (2001) a importância da classificação dos custos, principalmente dos diretos e indiretos, definindo-os como diretos os que estão claros e diretamente associados ao objeto de custo, sendo normalmente submetido ao controle direto do responsável do serviço, resultando, portanto, os demais considerados indiretos. Defende, pois, o autor a tese de que os gerentes devem dedicar maior tempo para controle dos custos diretos tendo em vista que os recursos economizados podem ser mínimos se comparados com o retorno sobre o controle dos seus próprios custos diretos.

A esta altura dos estudos, deixa-se claro que, de acordo com Beulke e Bertó (2000), o custo é um tema essencial no gerenciamento das organizações privadas e públicas, sejam com fins lucrativos ou filantrópicos. O correto conhecimento dos custos está intrinsecamente relacionado com a sobrevivência, crescimento e alcance dos objetivos da organização, além de remunerar suficientemente o capital investido.

É nesta direção que Nakagawa (1994) trata da importância da determinação dos custos de uma empresa, relacionando-os com a competitividade vez que esta determinará sua capacidade de desenvolvimento e sustentação de vantagens competitivas que permitam enfrentar a concorrência. Esta competitividade resulta de decisões estratégicas, definindo políticas de investimentos, de marketing, tecnologia, produção, financeira, recursos humanos etc. Sabe-se também, que a competitividade está relacionada com fatores externos à empresa, tais como: ambiente macroeconômico (taxa de inflação, taxa de juros, taxa de câmbio, estrutura tributária, política salarial etc), infra-estrutura econômica (transporte de carga, armazenagem, sistema portuário, energia, comunicações etc) e infra-estrutura técnico-científica e educacional (ensino básico e superior, institutos e centros de pesquisa, laboratórios etc).

É importante levar em consideração a que defende Ching (2001) a respeito do conhecimento dos custos pois este leva a organização a obter uma ajuda na tomada de decisão, visto que através dele é possível obter informações sobre os valores relevantes e suas respectivas conseqüências de curto e longo prazo sobre medidas de corte e produtos, fixação de preços, opção de compra ou fabricação etc.

2.2. Sistemas de custeio

A partir da definição e classificação dos custos, é importante passar para o que, conforme Matos (2005), trata de sistema de custeio a ser utilizado pela empresa dependendo do tipo de sua respectiva produção. Também, conforme Andreazzi (1997), deve-se observar os fatores que levam a empresa a implantar o sistema, visto que são fatores que ajudaram a saber qual a finalidade do sistema. E esse sistema, para Horngren, Datar e Foster (2004), é para controle, para fornecimento rápido de informações para fins de decisões rotineiras e intempestivas, para decisões que não demandam tanta rapidez de dados ou ainda para simples avaliações de estoques a ajudar a contabilidade financeira em sua tarefa de apuração de estoque e resultados.

Há que se considerar que, conforme Barbosa (1996), a decisão de qual modelo usar depende de quem vai receber as informações na ponta da linha e o que fará com elas. Isso definirá o modelo. E definidos os objetivos, torna-se fácil determinar o tipo de sistema a usar, bem como seu nível de detalhamento.

Para Hoji (2003) escolher entre a importação de sistema e o desenvolvimento de um sistema próprio também dependerá dos objetivos da empresa, porém é conveniente falar do perigo da importação de sistemas de custos, pois os usos indiscriminados de pacotes de sistemas, podem provocar estragos. Observa ele, então, que nem sempre o que funciona para um, tem o mesmo resultado para o outro, como já vimos deve ser observado os objetivos da empresa.

Borba (1989) assinala que uma vez escolhido o modelo de sistema, é hora de começar a implantação. Esta pode ser feita de modo gradativo ou de uma só vez. E, segundo ele, deve-se iniciar pela motivação junto ao pessoal, mostrando o que é o sistema global, o que ele pretende fazer, como serão juntadas as informações, etc.

Crepaldi (1999) chama atenção que deve incutir, também, o grau de importância que um pequeno número que terá no funcionamento do esquema inteiro, e de como é importante ser dada à devida atenção. Com isso, se possível, tentar convencer a todos quais benefícios poderão advir para ele do próprio sistema.

Garrison e Norren (2001) observam que após essa etapa, procede-se o treinamento para que o pessoal possa ser esclarecido de todos os tipos de dificuldades que venha a encontrar.

Para Matos (2005) a organização pode, portanto, utilizar-se dos três tipos de sistema de custeio: custeio por absorção, custeio direto e custeio baseado em atividade. Matos (2005) ressalta, ainda, que é possível a adoção simultânea dos três tipos de custos supracitados, tendo em vista que não são excludentes entre si.

A partir disso, conforme Matos (2005), o custeio por absorção é o método mais tradicional utilizado. Seu papel principal é o cálculo do custo de produção, sendo – em regra – os insumos considerados como custo os que estão envolvidos na produção e os demais considerados como despesas operacionais, quais sejam gerais e administrativas.

Corroborando com Matos (2005), Beulke e Berto(2005) ratificam que o modelo mais tradicional de sistema de custeio é o por absorção ou integral. Sua metodologia de cálculo consiste em apropriar todos os tipos de custos – diretos, indiretos, (fixos e variáveis) aos diversos serviços existentes nos hospitais.

Para Iudícibus (1989) o custeio por absorção é um método de custeio que busca adicionar ao custo de produção os custos realmente incorridos, ou seja, tem por objetivo a apropriação de todos os custos de produção e tão somente, aos bens elaborados. Todos os gastos relativos à fabricação são distribuídos para todos os produtos que forem elaborados. Essa adição deve ser feita com todos os gastos que se relacionam com a produção, tanto os diretos quanto os indiretos.

Regonha (2000) salienta que este é um método que derivou da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos. E, conforme Sanvicente (1997), não se torna, necessariamente, um princípio contábil, mas uma metodologia embasada neles, nascida com a própria contabilidade de custos.

Para Padoveze (2003) esse tipo de custeio é, ainda hoje, adotado pelas Auditorias Externas, tendo-o como básico, visto ser o mesmo consagrado pela Lei 6.404/76. Diversos autores o consideram como sendo falho e impreciso. No entanto, o objetivo desse custeio é fazer o rateio de todos os custos entre todos os produtos, não se observando para tanto se é direto ou indireto, variável, semivariável ou fixo. Por isso, Deve-se obedecer a um esquema de apropriação dos custos nesta modalidade de custeio, como sendo um facilitador na apuração do mesmo. São eles: separação dos custos e despesas; apropriação dos custos diretos e indiretos à produção realizada no período; apuração dos custos da produção acabada; apuração do custo dos produtos vendidos; apuração do resultado.

Oliveira e Perez Júnior (2000) consideram as vantagens desse método porque é derivado dos princípios contábeis muito utilizados na contabilidade financeira e este custeio serve de base para o trabalho de Auditoria.

Elencando as desvantagens deste método, Martins (2000) assinala que não é um sistema totalmente lógico e às vezes é falho como um instrumento gerenciador.

No caso do custeio direto ou variável, Prado (2002) observa que se a empresa adota o método de custeio variável, o sistema de acumulação de custos só coletará os custos relacionados diretamente ao produto, para fazerem parte do custo dos produtos, e consequentemente para valorização do estoque. Assim, o custeio variável foi desenvolvido para permitir a utilização mais efetiva dos dados sobre custos na tomada de decisão, pois neste custeio, apenas os custos variáveis, ou seja, aqueles ligados de forma objetiva aos produtos, são considerados no custo final, para não haver problemas de arbitrariedade, como no custeio por absorção, que aloca os custos indiretos através de critérios de rateio por absorção e assim, gerar informações confiáveis para a tomada de decisão.

Num comparativo, Costa e Miranda Filho (2002) observam que no custeio direto, apenas a matéria-prima, a mão-de-obra direta e o custo indireto de fabricação variável são considerados custos do produto, visto que o custo indireto de fabricação fixo é tratado como custo do período. Isto evita ter que levar em cota o volume de produção e o problema a relacionado, de rateio. Assim, para eles, o custeio direto é mais favorável ao planejamento, controle e decisão, pois no custeio direto o lucro se move na mesma direção que o volume de vendas, e facilita a compreensão dos demonstrativos operacionais, por fornecer informações rápidas sobre cálculo de custo, volume, lucro, para avaliação do desempenho. Isto porque, segundo Leone (1997:32): "*O critério do custo variável é muito útil para intervir no processo de planejamento e de tomada de decisão, até porque uma de suas potencialidades está centrada na análise da variabilidade das despesas e dos custos*".

As vantagens do custeio variável são, segundo Copper (1998), o planejamento de operação, quando o plano de orçamentário engloba todos os aspectos de operações futuras designados para alcançar um objetivo estabelecido de lucro, pois o custeio direto facilita a união dos dados; o custo-volume-lucro ou análise do equilíbrio, que facilita no cálculo usado para determinar o ponto de equilíbrio depois que a margem de contribuição e os custos fixos forem conhecidos; as decisões gerenciais, por fornecer a separação adequada entre os custos fixos e variáveis, o que facilita os estudos das previsões de custos, margens de contribuição, análise do volume flexível e muita outras relações; a determinação do preço do produto, por ter informações sobre os custos variáveis dos produtos, facilita na determinação do preço; e o

controle gerencial, tendo em vista os relatórios baseados no custeio direto são mais eficientes para o controle gerencial, e podem ser relacionados mais diretamente ao objetivo de lucro.

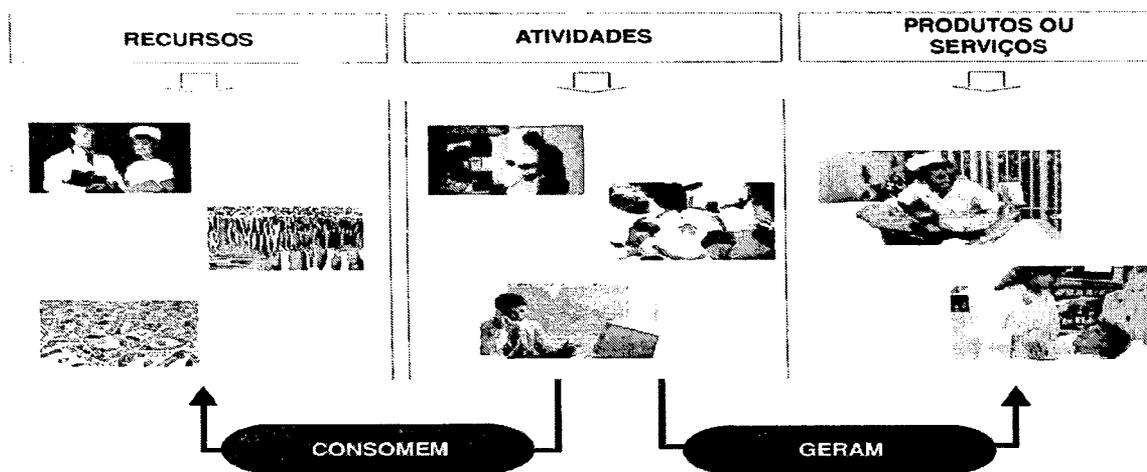
As desvantagens anotadas por Cooper (1999), compreendem os relatórios externos, por problemas quanto a aceitação do custeio direto em relatórios externos, pois não esta de acordo com os Princípios de Contabilidade; e na a separação entre custos variáveis é não- variáveis, onde muitos acreditam que na prática os custos diretos não são obtidos com toda confiança.

De acordo com Beulke e Berto (2005), surgiu o custeio por ABC (Activity-Based Costing), ou seja, custeio baseado em atividade. Esse sistema – devido ao aperfeiçoamento da informática – permite o detalhamento dos custos na organização, sendo seu princípio primordial tornar direto o maior número possível de custos proporcionais e não proporcionais. Nessa ótica de cálculo, tem-se que os serviços consomem atividades e estas consomem recursos.

O modelo ABC (Activity-Based Costing), segundo Nakagawa (1994), é a modalidade de custeio tem merecido, nos últimos anos, uma enorme atenção dentre os diversos assuntos das áreas contábil e administrativa. O mesmo busca, conforme o autor citado, reduzir de forma considerável as grandes diferenças causadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Ele direciona os custos indiretos aos produtos. Esse direcionamento não se faz por centros de custos ou por departamentos, mas sim por atividades.

Nakagawa (1994) considera que uma vez custeadas as atividades, a relação entre estas e os produtos são definidas pelos direcionadores de custos, que levam o custo de cada atividade aos produtos. Todas as atividades importantes são identificadas e passam a possuir um fator pelo qual mede-se, de forma lógica e possível, quantos de seu custo deverá ser alocado em cada produto. Esse fator, denominado direcionador de custos (que, além de ser o grande diferencial deste sistema com os sistemas tradicionais, nada mais é que um determinador de ocorrência de uma atividade), passa a demonstrar, com clareza, a estreita relação dos custos e a elaboração dos produtos. Sendo assim, diminuem-se consideravelmente as imprecisões ocasionadas por rateios arbitrários que são tradicionalmente utilizados por diversos sistemas de custeios.

Sobre o custeio baseado em atividades, Matos (2005) relata ser uma das mais recentes conquistas na área da gestão de custos e resultados. Dessa forma, os custos não são descritos sob a segmentação dos itens de custos e sim por atividades relacionadas à produção de bens e serviços. Verifica-se, portanto, a correspondência entre o valor agregado e suas respectivas atividades.



Fonte: Afonso José de Matos, Gestões de Custos, Pág. 100

Diante disto, vale ressaltar que, conforme Nakagawa (1994), o quão importante é necessária a correta definição das atividades relevantes dentro dos departamentos, assim como dos direcionadores de recursos que irão compor os diversos custos incorridos às atividades. Frequentemente são incluídos nos valores obtidos com o custeio baseado em atividades os valores referentes às despesas administrativas e com vendas, sendo assim, o ABC não é aceito para fins contábeis de avaliação de estoques, visto que os mesmos não comportam estas despesas.

No entanto, para Nakagawa (1994), a quantidade de doutrinas, seminários e conferências, dedicadas ao assunto, tende a fazer crer que o custeio baseado em atividades, mais do que um novo sistema de atribuição de gastos indiretos, constitui-se em verdadeira revolução contábil e administrativa. Grande parte das doutrinas ao sistema ABC caracterizam-se pela ênfase de suas qualidades e sua superioridade sobre os sistemas convencionais de custeio. Poucos falam dos problemas associados à implantação e ao controle ABC, como se não houvessem aspectos controversos a citar com relação a esse sistema. Entretanto, sabem-se falhas existem, em todos os sistemas. Não existe sistema perfeito.

Assim, Nakagawa (1994) analisando as diversas doutrinas existentes acerca do assunto, identificam-se dois empecilhos básicos à adoção do sistema de custeio baseado em atividades, quais sejam: a resistência à mudança e a complexidade do sistema.

Para Nakagawa (1994) o primeiro empecilho citado é meramente psicológico, logo se torna comum a todos os sistemas que afetam a estrutura organizacional da empresa. Pode ser superado à medida que a gerência, em seus níveis mais altos, for realmente inovadora e, por conseguinte, disposta a desafiar as características básicas da natureza humana, a de procurar sempre ser estática às mudanças.

Já o segundo, para Kakagawa (1994), a inegável complexidade ABC nasce também estaticidade humana, ou seja, a dificuldade de mudança. Somente uma administração inovadora pode adotar um sistema cuja complexidade implica num dispêndio de tempo e de recursos que chega a tornar difícil estimar as suas reais vantagens em termos de Custo-benefício. Além desses entraves básicos, nota-se também a grande dificuldade encontrada pelos empresários no direcionamento dos custos, que é o grande diferencial deste sistema. A cansativa pesquisa dos dados numéricos referentes a esses direcionadores e o seu adequado relacionamento com as diversas atividades da empresa são, com freqüência, a maior causa de problemas com a implantação do sistema ABC. A complexidade desse sistema, conforme o autor mencionado, torna, muitas vezes, extremamente difícil à estimativa dos seus custos.

Enfim, são estes os problemas básicos na adoção do Custeio Baseado em Atividades. Outros existem, conforme Nakagawa (1994) como a carga de trabalho empregada na implantação do mesmo, ou até mesmo a insuficiência de recursos humanos e de equipamentos eletrônicos. Logo, fica claro e evidente que, apesar de tecnicamente completo e seguros, o ABC também possui desvantagens, como qualquer outro sistema.

Portanto, há que se considerar que os três sistemas apresentados não são excludentes entre si, podendo conviver em harmonia, dependendo do contexto em que se situa a organização e dos respectivos objetivos pretendidos no cálculo. Mas direcionando pois para um sistema de custeio, enfim, segundo Padoveze (2003:36) pode-se definir Sistemas de Informação como um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma seqüência lógica para o processamento dos dados e tradução em informação, para com seu produto, permitir às organizações o cumprimento dos seus objetivos principais. Assim, segundo ele, um sistema de custo tem a mesma característica dos sistemas de informação, pois este também coleta dados, processa-os e os transforma em informações. Os dados coletados pelo sistema de custos são internos e externos, monetários e não monetários, mas sempre quantitativos.

Neste sentido, Leone (1996:17) entende que "A Contabilidade de Custos se assemelha a uns centros processadores de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais". Assim sendo, os sistemas de informações podem ser classificados em dois grupos principais: sistemas de apoio às operações e sistemas de apoio à gestão.

Desta forma, salienta Padoveze (2003) que o sistema de custo é um sistema de apoio à gestão, pois gera informações para auxílio a tomada de decisão, de fatos passados e futuros necessários para o planejamento. E segundo Matz, Curry e Frank (1974:60) um sistema de custo deve ser aperfeiçoado de forma que: calcule os custo de vendas; proporcione um meio de avaliar os inventários; auxilie no controle e na administração da empresa; meça a eficiência de homens, materiais e máquinas; e ajude a eliminar o desperdício e, como consequência, reduza o custo.

Assim, conforme Matz, Curry e Frank (1974), para que um sistema traga os resultados esperados é necessário que este tenha um objetivo definido, pois o objetivo é sua razão de existência e servirá para definição das suas características, devendo a empresa definir com antecedência os objetivos pela qual o sistema vai ser criado.

Nessa linha, Padoveze (2003: 04), chama atenção para o sistema de acumulação de custo que determina a forma como os valores referentes aos custos utilizados na produção serão armazenados e transformados em informações. É também chamado de custeamento. O que quer dizer que: *"O sistema de acumulação indica os caminhos para coleta, processamento e saída de informação dentro de um sistema de informação contábil, e está ligado fundamentalmente ao tipo de produto e ao processo de fabricação adotado"*.

Beulke e Bertó (2005) enriquecem tais assertivas definindo sistema de custeio como o conjunto de procedimentos adotados em uma empresa para calcular alguma coisa. Em suma; conclui-se que um sistema de custeio é a metodologia utilizada nos processamentos dos custos.

Desta forma, reunindo todo aparato de conhecimentos registrados até agora, entende-se que um sistema de custo deve ser adequado à realidade da entidade, pois o custeamento será definido de acordo com a natureza das atividades de produção adotado. Assim, se a empresa adotar a produção por encomenda o sistema de acumulação de custo será por ordem de produção, já se a empresa adotar a produção contínua o sistema de acumulação de custo será processo (BEULKE e BERTÓ, 2005; LEONE, 1997; PADOVEZE, 2003).

Sendo assim, após todo entendimento até aqui apurado, passa-se às questões atinentes aos custos hospitalares, seus sistemas, escolhas e aplicações.

2.3. Os custos hospitalares e a realidade

Observando a realidade encontrada e o objeto do presente estudo, encontra-se que Martins (2001) ressalta que os hospitais são recursos necessários a comunidade, sendo necessária sua administração com o menor custo possível com o nível máximo de qualidade no intuito de se perpetuar e remunerar adequadamente os fatores de produção: trabalho e capital. Isto quer dizer que numa organização hospitalar existem instalações e equipamentos hospitalares, estoques de materiais e medicamentos, operações de compras e vendas de serviços, pagamentos e recebimentos de dinheiro, entre outros. Por tal complexidade, entende-se que tais atividades requerem alto controle sendo necessário ter conhecimento dos custos que a atividade médico-hospitalar possui.

Segundo Falk (2001) desde 1980 a Associação Americana de Hospitais (AHA) considerou os hospitais como organizações complexas com níveis significativos de gastos. Dessa forma, uma informação mais detalhada sobre os custos oferece maior esclarecimento sobre as variáveis que lhes influenciam nos diversos serviços do hospital, permitindo melhor gerenciamento dos custos do hospital em nível departamental.

No Brasil é sabido que a abertura do mercado de seguro-saúde para as empresas estrangeiras trazem novidades, tais como o pagamento por procedimentos, ou seja, por “pacotes”. Com isso, o hospital necessita obter informações detalhadas sobre faturamento e gasto, obtendo vantagem competitiva em relação aos demais.

Atualmente, é notório observar que está ficando cada vez mais difícil concentrar as atividades estratégicas hospitalares somente com aumento e renda, sem preocupar-se com o controle dos gastos. Neste ponto, Gitman (1997) afirma que administrar um negócio envolve funções diferentes. O papel do administrador financeiro é assegurar que todo o capital investido

esteja disponível nos montantes adequados, no momento certo e no menor custo. Se isso não ocorrer, a empresa não sobreviverá.

Nessa mesma direção, Machado (2002) discorre sobre a importância, ainda, da análise da relação entre custo, volume e lucro pelo administrador financeiro. Dessa forma, no intuito de assegurar a rentabilidade da empresa, a análise desta equação permite tomar decisões financeiras com segurança, possibilitando uma avaliação adequada das alternativas existentes na estrutura de custos da empresa, ou seja, sem o devido conhecimento do custeio dos setores produtivos da empresa, a administração financeira estará fadada ao fracasso. Destarte, as decisões estratégicas da empresa seguirão um rumo confiável no que diz respeito aos problemas complexos da organização como, quais sejam: qual preço de venda (PVE) é o mais adequado aos diversos serviços sem perder a rentabilidade? como calcular o custo de cada produto? qual a quantidade de produção e venda de cada produto? Verifica-se, portanto, as diversas variáveis que o custeio de uma organização pode responder com maior precisão.

Segundo Matos (2005), cada vez mais o cenário da saúde mostra-se mais competitivo, levando os gestores a tomar decisões que por sua vez necessitam de instrumentos gerenciais que demonstrem a utilização dos recursos disponíveis para as atividades operacionais da empresa.

Destarte, a profissionalização dessas organizações faz-se inevitável frente aos desafios encontrados em manter-se e destacar-se no mercado, que se encontra cada vez mais seletivo por instituições que estejam preparadas para a competitividade crescente no setor.

Dessa forma, quando comparados os valores dos custos com a receita, tem-se a avaliação por resultados operacionais, permitindo ao gestor decidir acerca da alteração do mix dos serviços, utilização da capacidade ociosa, capacidade de novos investimentos etc.

A confecção dos custos, conforme Gitman (1997) trazem diversas vantagens para a empresa, quais sejam, gestão de custos operacionais, envolvimento dos gestores, formulação dos preços, análise dos resultados e decisão de investimentos.

No que concerne à gestão dos custos operacionais, ao acompanhar os custos, o hospital administra os recursos utilizados na confecção das

atividades operacionais. Inúmeros itens são produzidos no dia-a-dia em virtude da permanente presença dos pacientes em diferentes unidades do complexo hospitalar. Conseqüentemente, o gestor passará a acompanhar e, por conseguinte a planejar melhor o dispêndio de tais recursos, relacionando com os preços praticados (ABBASM 2001; HONGREN, DATAR e FOSTER, 2004).

Alusivo ao envolvimento dos gestores, apreende-se a partir de Garrisoïn e Norren (2001), que as informações de custos devem ser disseminadas por toda a empresa e não ficar adstrita ao conhecimento dos contadores e administradores financeiros, vez quem tem o exercício de gerência das diversas unidades de um hospital dever conhecer seus “números” para uma adequada gestão dos insumos sob suas responsabilidades, objetivando produzir o máximo com o mínimo possível.

No que tange à formulação de preços, observa-se a partir de Beulke e Berto (2000) que para que uma empresa comercialize um produto, faz-se mister a utilização de uma tabela de preços. Dessa forma, para a definição dos parâmetros da tabela retro, as informações obtidas da análise do custeio são de extrema relevância. Nesse prisma, um hospital que estuda e analisa seus custos nas diversas unidades consegue especificar seus valores de taxas de sala, diárias, exames, medicamentos, gases medicinais, materiais médico-cirúrgicos etc, possibilitando, ainda, a confecção de “pacotes” baseados em dados concretos e não de forma empírica tal qual a grande maioria dos hospitais brasileiros está realizando.

No que trata sobre a análise de resultados nos tempos atuais, conforme Sanvicente (1997) e Martins (2001), devem ser permanentes e para tal faz-se necessário um sistema de custos sob uma orientação gerencial, permitindo a apuração do lucro dos produtos, serviços e áreas de atividades da empresa. A avaliação dos resultados é , portanto, vital à gestão da instituição de saúde, fornecendo solidez aos dirigentes diante das dificuldades e desafios encontrados no segmento empresarial.

Já no que se evidencia das decisões de investimento, segundo Padoveze (2003), com um custeio freqüente, os gestores podem obter dados para os freqüentes investimentos, evitando desperdícios. Isto porque atualmente a tecnologia médica-hospitalar desenvolve-se de maneira crescente e que uma adequação investimento-retorno faz-se necessária, mormente seja a

escassez de recursos e preços demasiadamente baixos pelas prestações de serviços médicos-hospitalares.

Nessa mesma linha de raciocínio, Martins (2000) define que os custos hospitalares são partes integrantes do processo administrativo e proporciona à administração hospitalar o registro dos custos da produção médica, das diárias por paciente, nos métodos de produções médicas, nos procedimentos de compras, planos financeiros de investimentos e financiamentos, além de concretizar as decisões administrativas. Ademais, as informações obtidas com o trabalho de custeio propiciam: fixar a meta de resultados; estabelecer objetivos departamentais, consoante metas finais; e determinar, controlar e analisar variações que desviam dos padrões estabelecidos.

Martins (2000) assevera, ainda, que a otimização dos recursos é uma das principais “obrigações” da administração do hospital, salientando, outrossim, que os recursos são investidos em edifícios, equipamentos hospitalares, instrumentos laboratoriais, instalações médicas, móveis e utensílios denominados imobilizações como também, em capital de giro tal qual: bancos, clientes, estoques de materiais médicos e medicamentos. Dessa forma, pode-se considerar os custos hospitalares como instrumento fundamental para a otimização das operações do hospital, servindo de alerta para a administração para quaisquer resultados que exijam correções, além de auxiliar na determinação do preço de venda, decisões de investimentos em imobilizado, expansão de instalações hospitalares, definição de volumes de estoques de materiais e medicamentos, entre outros.

De acordo com Press (2002:121):

“A fim de obter vantagem competitiva, e assim sobreviver com o sucesso no atual ambiente empresarial globalizado, os administradores precisam entender plenamente a estrutura de custos do seu negócio. Com base em informações acuradas, eles podem elaborar estratégias que permitam atingir a mais alta qualidade e o mais baixo custo na linha de produção – requisitos fundamentais para cativar o cliente e vencer a concorrência”.

Nesta mesma ótica, Hussein (2002) define três principais objetivos nos negócios: gerar lucro, vencer a concorrência e satisfazer os clientes. Então, com uma compreensão dos custos da empresa, pode-se usar a

informação para desenvolver estratégias no intuito de produzir a mais alta qualidade possível com o menor custo, obtendo uma vantagem competitiva sobre os demais concorrentes. E de acordo com a estratégia adotada pela empresa, podem-se ter três questões: posicionamento estratégico do negócio: baixo custo (liderança em custos) ou superioridade do produto (diferenciação do produto); análise de cadeia de valor : fornece análises da cadeia de custos para a empresa e para o cliente; e direcionadores estratégicos dos custos.

Observa-se, disso, que a primeira questão refere-se ao posicionamento estratégico do negócio. Portanto, uma empresa que lidere em custos necessita manter controle rigoroso dos seus custos e buscar – de forma contínua – soluções para reduzi-los. Por outro lado, uma empresa que preocupa-se em diferenciar-se no mercado irá estar preocupada com a frequência e velocidade de introdução de novos produtos (HUSSEIN, 2002).

Assim, a empresa que escolhe a estratégia de liderança dos custos objetiva tornar-se o produtor com os menores custos do seu setor, definindo preços que possam tirar a vantagem na eficiência de seu custeio, ameaçando os concorrentes (HUSSEIN, 2002).

No tocante a estratégia de diferenciação, objetiva-se fazer com que seus clientes percebam que seus produtos são superiores ao da concorrência, restringindo o acesso a esses produtos (HUSSEIN, 2002).

A cadeia de valor reporta o conjunto de atividades geradoras de valor, desde a extração da matéria-prima até a entrega do produto final ao cliente, estendendo-se, portanto, além dos limites da empresa. Sua relevância insere-se na necessidade do controle de seus custos, tal qual os de marketing e suporte ao cliente (HUSSEIN, 2002).

A última questão relatada por Hussein (2002) diz respeito os direcionadores estratégicos de custos, pressupondo que estes são delineados de acordo com o volume produzido; em suma: quanto mais a empresa produz, menos elevados seus custos.

Sanvicente (1997) ressalta a importância da determinação do ponto de equilíbrio das operações, objetivando determinar o valor em que as receitas deduzidas das despesas e custos seja igual a zero.

Corroborando as entrelinhas supracitadas, Hoji (2003) complementa que a empresa deve analisar a relação custo-volume-lucro, haja vista que

objetiva o cálculo do ponto de equilíbrio (breakeven point), determinado quando as receitas se igualam as despesas e custos, tendo um lucro zero. Ademais, tal análise torna-se extremamente útil na medida que auxilia a tomada de decisões de planejamento do nível de produção e venda.

Mediante isso, Martins (2001:136) atenta para o fato de que o custeio não deve apoiar-se apenas no sistema de informações, consoante prescreve:

“O sucesso de um sistema de informações depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar. O sistema representa um conduto que recolhe dados em diversos pontos, processa-os e emite, com base neles relatórios na outra extremidade. Esses relatórios não podem ser, em hipótese alguma, de qualidade melhor do que a qualidade dos dados recebidos no início do processamento. Porém é ser pior, se seu manuseio não for absolutamente correto. Mas todos os dados iniciais quase sempre dependem de pessoas, e, se estas falharem ou não colaborarem, todo o sistema acabará por falir”.

Destarte, malgrado seja a dificuldade de implantar-se um sistema que consubstancie – de fato – a análise dos custos, o problema mais grave reside na qualificação e competência do pessoal envolvido. A solução para evitar-se tais transtornos seria o treinamento do pessoal com rotinas e formulários simplórios, com facilidade de obtenção dos números necessários à confecção dos custos, objetivando gradualmente a melhora da qualidade das informações detectadas.

Mirshawka (1994) destaca que os custos sofrem um incremento crescente, independentemente do controle médico, devido ao avanço vertiginoso da tecnologia. Um exemplo disso, uma cama hospitalar, já não é mais tão simples. Tornou-se uma plataforma de alta tecnologia com inúmeros circuitos eletrônicos, sensores e recursos patenteados, destinados a ajudar no conforto, tratamento e recuperação do paciente. Têm-se atualmente camas hospitalares por até US\$ 10.000 a unidade, quando na década de 70 elas custavam em torno de US\$ 1.000 cada. Com isso é imprescindível que o hospital compre o equipamento adequado à sua necessidade, recusando os apelos dos marketeiros, evitando onerar os custos das suas organizações de forma desnecessária, quando for o caso.

PARTE II – INVESTIGAÇÃO

1. Metodologia

1.1. Delimitação da amostra

A delimitação de um estudo, segundo Vergara (2007:30), corresponde ao momento em que se explicita o que fica dentro das fronteiras concernentes às variáveis, aos pontos abordados, ao período de tempo objeto da investigação, ou seja, segundo a autora “(..) a moldura que o autor coloca em seu estudo”

A amostra ora realizada corresponde à possibilidade da especificação adotada para alcançar um determinado grau de certeza prefixada, na busca pela garantia de uma medida para as conclusões de estudo.

Desta forma, baseado no entendimento de Vera (1983:49), uma amostra significa:

“(..) Denomina-se amostra a um conjunto de elementos selecionados e extraídos de uma população com o objetivo de descobrir alguma característica dessa população, e baseando-se no postulado de que as conclusões formuladas sobre a amostra valem também para a população da qual esta foi extraída (...) Uma amostra pode ser representativa da população”.

Neste sentido, o presente estudo pretende abordar, à luz da teoria dos sistemas de custos, o processo sistêmico de custeio ideal para se efetuar uma análise financeira de curto prazo no serviço de obstetrícia de um hospital privado na cidade de Maceió. Para tanto, fixar-se-á atenção no estabelecimento das configurações que determinam as características essenciais do ambiente para a adoção de um sistema ideal.

Com isso, o presente estudo está delimitado ao universo compreendido à obstetrícia no que concerne ao sistema de custeio adequado para sua efetiva atividade.

Entendendo, pois, que a obstetrícia, conforme visto anteriormente, é um departamento do complexo hospitalar, o presente estudo tratará de efetuar uma investigação analítica no sentido de, avaliando os sistemas de custos definidos para efetuar levantamento da estrutura, encontrar, dentro deste universo, o sistema de custeio ideal para eficiência das atividades do setor.

1.2. Instrumento de pesquisa

O instrumento de pesquisa realizado para o desenvolvimento do presente estudo foi viabilizado a partir da disponibilização bibliográfica para base teórica e análise departamental da obstetrícia no sentido, a partir do custeio de suas atividades, encontrar o sistema ideal para desenvolvimento de sua proposta profissional.

Assim sendo, na primeira parte dos estudos ora realizados, considerou-se que a pesquisa é um processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico, objetiva o presente estudo abordar, analisar e encontrar o sistema de custeio eficiente para aplicar no setor de obstetrícia de um hospital privado em Maceió, possibilitando o encontro de respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos.

Objetivando, portanto, efetuar uma análise dos sistemas de custeio para o setor obstétrico de um hospital privado em Maceió, observando-se na primeira etapa uma pesquisa de natureza exploratória, de caráter descritivo e bibliográfica objetivando conhecer, recolher, selecionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre o assunto determinado.

A segunda etapa do presente estudo foi realizada através de uma pesquisa in loco, documental e descritiva, efetuada no departamento de obstetrícia de uma unidade hospitalar da rede privada de Maceió, junto às áreas administrativa/financeira de uma instituição hospitalar, visando obter informações acerca das atividades desenvolvidas na área.

A pesquisa bibliográfica compreendeu a reunião de fontes bibliográficas disponíveis em livros, publicações e sites da Internet, bem como publicações internas da instituição como resultados, relatórios, consultorias, programas, dentre outros. Isto quer dizer que o enquadramento metodológico passara pelos campos teóricos e práticos, ou seja, as publicações, estudos científicos, artigos, livros sobre área médica hospitalar será de importância impar para que viabilize o posicionamento sobre o cotidiano de uma unidade hospitalar.

Assim, por se tratar de uma compilação com exposição do pensamento de vários autores que escreveram sobre o tema escolhido para os

estudos ora realizados, optou-se, pois, por uma revisão literária baseada numa base bibliográfica, organizando as várias opiniões, antepondo-las logicamente quando se apresentarem antagônicas e harmonizando os pontos de vista existentes na mesma direção.

Com isso, a revisão da literatura objetiva fundamentar o problema, os objetivos de estudo, as hipóteses levantadas, a familiarização com o conhecimento atual e com os procedimentos metodológicos adotados em outras pesquisas, construindo a primeira moldura conceitual para a interpretação dos resultados.

De posse das informações coletadas, estas foram tabuladas e submetidas a uma análise comparativa e conclusiva, estabelecendo-se deduções e considerações dos dados obtidos. Assim foram elencados, organizados, agrupados e apresentados num todo coeso e inteligível, visando maior esclarecimento dos problemas levantados no decorrer dos estudos.

Assim, a pesquisa será desenvolvida de natureza exploratória, objetivando proporcionar maiores informações sobre o assunto; e bibliográfica, tendo como objetivo conhecer, recolher, selecionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre o assunto.

2. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

2.1. Considerações iniciais

Para o melhor entendimento dos estudos ora realizados, convém, a esta altura do trabalho, à guisa de demonstração e base conclusiva, encetar paralelo acerca do setor de obstetrícia e os sistemas de custeio abordados.

2.2. O setor de obstetrícia

O setor de obstetrícia, conforme exposição efetuada anteriormente com base em Cherubin e Santos (1995), integra o centro obstétrico que é o conjunto de elementos destinados ao desenvolvimento das atividades relacionadas com o parto, em condições ideais e conforto e segurança para a parturiente, o feto e a equipe de trabalho e o conjunto obstétrico é o que reúne no hospital, em área adjacente, o centro obstétrico, a unidade de internação obstétrica, o berçário e eventualmente o lactário.

Localizada na unidade do Centro Obstétrico encontra-se a sala de pré-parto que é destinada a acomodar a parturiente durante a fase inicial do trabalho de parto e a sala de parto onde acontece o atendimento do parto normal e do instrumental. A unidade de centro cirúrgico-obstétrico é a que combina as atividades de cirurgia e obstetrícia, em uma única área, indicada em Hospitais gerais de pequeno e médio porte.

A unidade de berçário é o conjunto de dependências destinadas à internação do recém-nascido em condições que possibilitem o seu melhor cuidado, segurança e bem-estar. Além dos setores de atividades de enfermagem devem a unidade de berçário compreender três ambientes diferenciados para abrigar especificamente recém-nascidos normais, os prematuros quando em número de quatro ou mais e os suspeitos de serem portadores de moléstias transmissíveis, estes últimos totalmente independentes dos demais, nele também encontra-se o berço de maternidade que é a cama destinada a recém-nascido sadio, de parto ocorrido no hospital e a unidade de lactário, conjunto de elementos destinados ao preparo da alimentação destinada aos lactentes no hospital.

Segundo Cherubin e Santos (1995:121), à clínica gineco-obstétrica compete programar as internações hospitalares para que não haja superlotação e para que os pacientes ocupem só as unidades de internação específica, manter constante entrosamento com a enfermagem, para que a assistência seja a melhor possível, antes e depois do parto; escalonar os profissionais para que, tanto os partos normais, quanto os cirúrgicos, sejam feitos por médicos obstetras; programar e manter assistência médica ao berçário, as 24 horas do dia; zelar para que seja mantido o melhor padrão assistencial possível, mesmo quando a assistida não tenha direitos ou recursos; orientar os pacientes distribuindo, inclusive, impressos, para que tenham o melhor cuidado à própria saúde e à do recém-nascido; padronizar as técnicas e prescrições para que haja sempre um melhor desempenho; visitar, todos os dias, as pacientes internadas; preencher correta e completamente os formulários necessários tanto ao prontuário das pacientes, quanto os solicitados pela administração; exigir que a enfermagem solicite a presença de um médico, sempre que tiver dificuldades na preparação e acompanhamento das pacientes; solicitar à família que proceda, com a maior urgência e sempre ao exame do pezinho; orientar a família para as consultas a que o recém-nascido deve ser levado, para que tenha um desenvolvimento físico sadio e correto; instruir a mãe do recém-nascido para que leve sempre seu filho a receber a imunização indicada para as diversas fases da vida, a fim de que não adquira alguma doença contagiosa; propiciar à família todas as informações, para que a criança seja alimentada corretamente, a fim de que tenha um desenvolvimento físico muito satisfatório.

2.3 Os sistemas de custeios avaliados

Efetuando uma análise sobre os sistemas de custeio, esta exige uma observação atenta e acurada sobre a estrutura organizacional da empresa, seus processos e procedimentos, para que sejam definidos tanto o setor organizacional e que este possa ter seus custos acumulados por ordem de produção ou por processo, utilizando-se o custeio variável ou por absorção, se implantará o custo real e o padrão, para que, com isso o sistema possa gerar as informações desejadas pela administração.

Assim sendo, conforme observado anteriormente no presente estudo, Matos (2005) sinaliza que para a construção de um sistema de custo requer um processo de completo entendimento de estrutura organizacional da empresa, procedimento ou processos de manufatura e tipo de informação de custo desejada e exigida pela Administração. Tal fato leva, portanto, para a preparação do sistema de custo, quando a Contabilidade de Custo emprega vários sistemas que representam, o conjunto de critérios, convenções, procedimentos e registros que interagem, de modo coordenado, no sentido de atender as finalidades para as quais o sistema vai ser criado. Assim, para fazer escolha do sistema a ser desenvolvido é necessário saber se ele terá a finalidade de controle ou de gerar informações. Se for para gerar informação, deve-se fazer um levantamento das informações que este sistema irá fornecer e qual procedimento ele utilizará para chegar a essas informações, pois desta forma será definido seus objetivos e seu nível de detalhamento, o que facilitará na escolha.

Acerca disso, Martins (2001:379), considera que:

“A primeira pergunta para se chegar á conclusão é: “É para que se quer o sistema?” É para controle, para fornecimento rápido de informação para fins de decisões rotineiras e intempestivas, para decisões que não demandam tanta rapidez de dados ou ainda para simples avaliações de estoque a ajudar a Contabilidade Financeira em sua tarefa de apuração de Estoque e Resultados”.

Mediante isso, vê-se que o sistema de custo deve refletir o procedimento de manufatura, os processos e métodos de fabrica, da empresa em particular a que se destina. Pois só assim, o sistema alcançará os objetivos pelo qual foi criado. E na escolha de um sistema para implantação é necessário fazer um levantamento dos custos que este sistema terá e se este custo compensará em relação benefícios gerados, pois um sistema requer equipamentos, pessoais especializados e principalmente tempo, uma vez que para implantação de um sistema se requer muito trabalho.

Para Martins (2001:378) a informação é generosamente cara: “(...). *Porque consome tempo para se obtida, tempo, às vezes, de equipamentos para ser processada e tempo para ser lida. Consome horas desde setores mais barato até a Alta (e cara) Administração*”. E para se chegar a essa relação entre custos e benefícios antes da implantação não é muito fácil, uma vez que

os custos poderão ser medidos, já os benefícios só será possível ser medidos após sua implantação.

Conforme Leone (1997:447) não é fácil medir os benefícios, “(...) *mas os custos deverão ser medidos. A medida dos custos já servirá de base para que administração julgue os benefícios que os resultados do sistema a ser implantado trarão*”. Também é necessário fazer uma avaliação do custo/benefício após implantado o sistema uma vez que os gastos com captação de dados, transformação e geração de informações é alto e tende a aumentar com o passar do tempo, pois as informação geradas, no início terá bastante utilidade, mas poderá não Ter mais tanta utilidade com o passar do tempo. Cada informação provoca um gasto (nenhum é gratuita) e pode trazer um benefício. Essa relação entre gasto e benefício precisa ser muito avaliada na hora da implantação do sistema, e mesmo depois, durante todos o seu funcionamento.

Leone (1997) observa que diariamente, são encontrados inúmeros relatórios com números e dados que acabam por nunca virar informação, ou então jamais trazem qualquer benefício, mas continuam a ser produzidos em série tão-somente porque no modelo inicial estavam previstos. E no dizer de Martins (2001:30), *“para se obter informação é necessário ter sacrifício, “(...) porém este sacrifício não pode ser maior que os benefícios gerados, desta forma, é necessário fazer esta avaliação continuamente, pois o sistema pode sofrer mudanças com o passar do tempo, como na utilidade da informações geradas ou na qualidade dos que são processados”*.

2.4. A implantação do sistema

Para implantar um sistema é normal haver reações contrárias e uma implantação de forma geral poderá não ocorrer de acordo com o esperado, o ideal é que seja feita a implantação por partes, ou seja, departamentos, produtos etc, para que as pessoas possam se familiarizar com o sistema de forma gradativa e até se sentirem motivadas a contribuir para que o sistema traga os resultados esperados. E, no dizer de Martins (2001:379), *“Tendo-se em vista o comentado quando ás reações contrárias á implantação de*

qualquer Sistema de Custo, bem como o próprio custo de seus funcionamento, é fácil verificar que a implantação deve, normalmente, ser gradativa”.

Assim sendo, para a implantação do sistema é necessário que seja criado um modelo específico para empresa, obedecendo suas características, e procurando gerar as informação necessária a administração, o que, conforme Martins (2001:380), *“O uso indiscriminados de” “Pacotes” de um sistema já premoldados e desenhados, pode na maioria das vezes, provocar extraordinários insucessos”.*

Assim, um modelo de sistema pode estar funcionando bem em uma empresa, mas não funcionar em outras, uma vez que, cada empresa possui característica peculiares diferentes, como qualidade de pessoal, estrutura organizacional etc.

Um sistema não é constituído apenas de máquinas e recursos, ele também é constituído por pessoas, as quais geralmente tem reação contrária ao sistema, principalmente as pessoas ligadas á produção, alegando que pelo sistema de custo ser uma forma de controle ele traz burocracia. Esta reação contrária gera problemas comportamentais como rejeição e resistência na colaboração com o sistema.

Para Martins (2001), a primeira reação é a da sensação de estar sendo iniciada uma era de controle, e toda pessoa que sempre trabalhou sem sentir formalmente essa “Fiscalização” têm uma natural predisposição contrária. Pessoas que sempre sentiram ser de confiança da Administração podem passar a achar que perderam, pelo menos parcialmente, essa condição. Ou seja, para Martins (2001:377): *“O ideal é que haja motivação do pessoal, mostrando como são importantes e podem contribuir para que o sistema dê certo, e ainda, como o sistema pode facilitar o seu trabalho, pois assim, todos iram se envolver com o sistema e não haverá mais este tipo de problema”.* Ou seja, de acordo com Martins (2000) , para a confecção do sistema de custos hospitalares, deve-se compreender: estrutura da organização da empresa; procedimentos médicos; e qual o tipo de informação de custos desejados. Destarte, o sistema de custeio deve adequar-se à estrutura organizacional do nosocômio, de tal forma que os responsáveis pelos diversos setores do hospital sejam responsabilizados pelas prestações de contas dos

custos relacionados em suas respectivas áreas, consoante modelo de organograma demonstrado na figura abaixo:

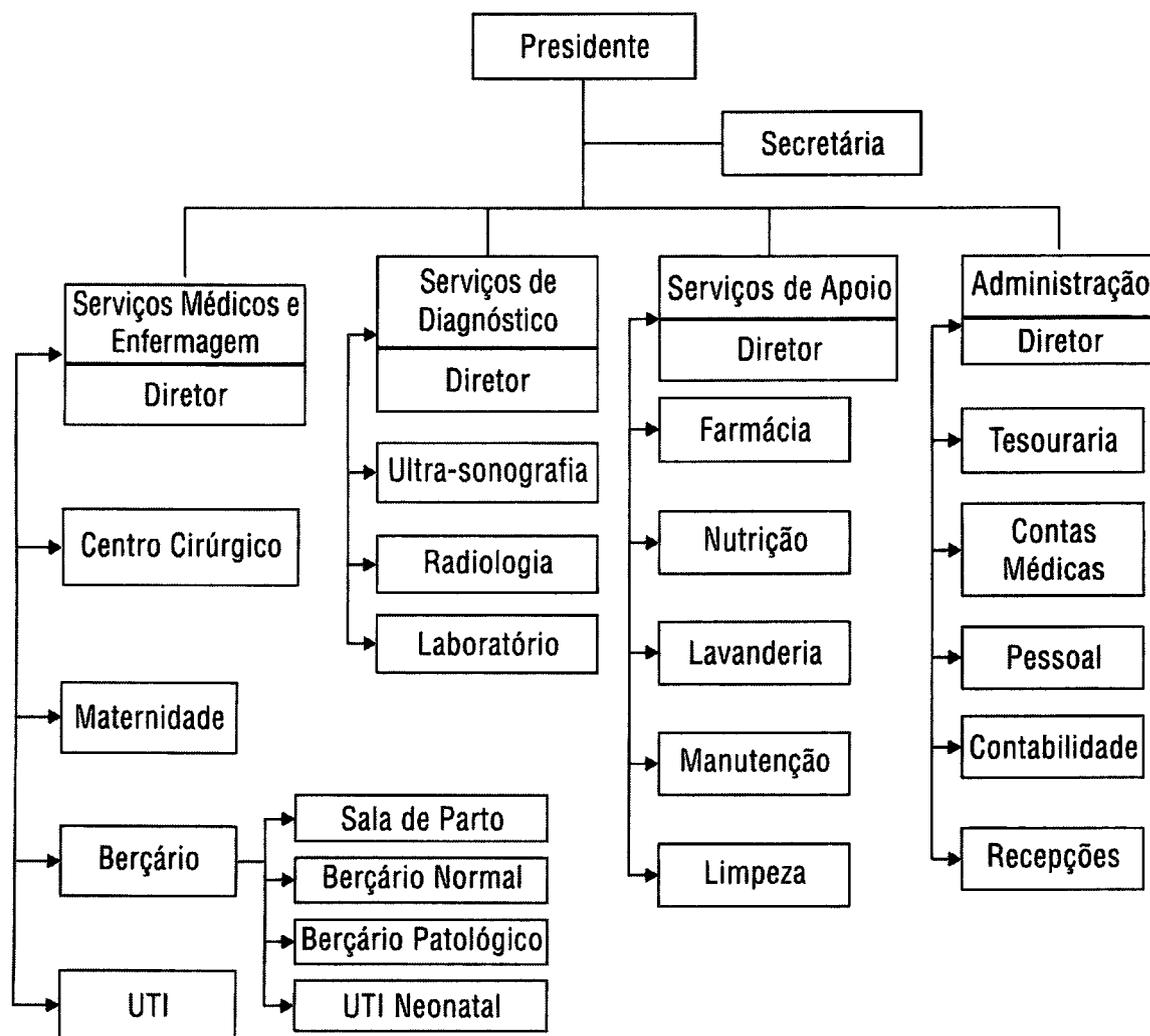


Figura 1.2 Organograma do hospital.

Fonte: Domingos Martins ,Custos e Orçamentos, Pág. 20 Fig. 1.2

Mediante isso, Martins (2000) discorre, ainda, que o sistema de custeio deve ser aperfeiçoado de maneira que: efetue o cálculo dos custos totais dos serviços vendidos e os custos por procedimento; torne possível a avaliação de estoques de materiais médicos, medicamentos etc; contribua para a eliminação do desperdício; e sirva de auxílio para a confecção do preço de venda.

Ressalta ainda Martins (2000) quando relata que um hospital está organizado em áreas/departamentos para respectivos atendimentos. Decorre, destarte, a departamentalização que objetiva: controle custo / paciente; determinação dos custos totais

hospitalares; e fixação do custo / paciente. Assim sendo, o hospital possui duas categorias, quais sejam: departamentos produtivos e departamentos não produtivos ou de apoio. Os primeiros são geradores de receitas, tais como UTI, Radiologia, Centro Cirúrgico, Ambulatório, Emergência etc. Os departamentos de apoio são aqueles em que os pacientes não passam e que não geram receitas, tais como: farmácia, Nutrição, Manutenção, Limpeza e Administração. O que segundo Martins (2001:237):

“A departamentalização hospitalar é de significativa importância para a determinação dos custos por paciente, dos custos por procedimentos médicos e para o efetivo controle dos custos hospitalares. À medida que os pacientes transitam pelos departamentos de produção médica (produtivos), recebem débitos de materiais médicos, medicamentos, taxas de equipamentos médicos, salas etc”.

Objetiva-se, ainda, a determinação do custo padrão de cada item, confortando-os com os custos reais, levando o hospital a atingir a meta do lucro, pois estar-se-á aferindo não apenas os valores detectados, como também se estes números estão abaixo ou acima da meta orçada.

Também Ching (2001) assevera que a escolha do sistema de custeio mais adequado para a empresa deve responder a seguinte pergunta: para que se quer o sistema de custo? E isto quer dizer que a competitividade leva a gestão de custos como algo fundamental para a sobrevivência das empresas, assegurando o uso dos recursos com a máxima eficiência possível. Dentre as funções do sistema de custeio, pode-se citar: a prevenção dos custos antes de relatá-los; observar a relação entre desempenhos operacionais e objetivos estratégicos; averiguar os valores de lucratividade, dos fluxos de caixa dos produtos e serviços e respectivos custos; inserir os custos das atividades administrativas e comerciais no custeio total; observar se o incremento da tecnologia trouxe a rentabilidade esperada e seus respectivos custos; dispõe os custos indiretos baseados em análise de diretrizes de causa e efeito; e disponibiliza uma forma de fazer negócios e não apenas algo contábil.

Malgrado sejam as considerações supracitadas de ímpar relevância, Martins(2000) lembra outros aspectos que o sistema de custeio deve estar atento, tais como: a qualidade do pessoal envolvido no processamento das informações; se o sistema está adequado com as condições e necessidades da empresa; utilização de unidades físicas associadas aos valores monetários; e observar a relação custo-benefício no que diz respeito à utilidade e respectivo sacrifício para obtenção de determinada informação.

No entanto, conforme Ching (2001:237):

“Por fim, dois alertas a todos os usuários de custos. Primeiro, nenhum sistema é capaz de resolver todos os problemas de custo da empresa. Isso está ligado diretamente com a qualidade dos dados processados e com o modelo desenhado para atender às diversas funções e necessidades da empresa. Os relatórios gerados não podem ser melhores do que os dados imputados. Segundo, para um instrumento eficiente da empresa, o sistema precisa desenvolver-se constantemente. Caso as necessidades dos usuários mudem ou o próprio mercado exija mudanças, o sistema de custo precisa adaptar-se e aprimorar-se. Resistências devem ser eliminadas, e todo elemento da organização deve ser conscientizado da necessidade e utilidade de cada informação de custo”.

Ou seja, conforme Ching (2001) defendendo a doutrina que custeio significa forma de apropriação de custos, tais como: custeio por absorção ou total; e custeio direto ou variável. O autor supra, ressalta, ainda, as vantagens e desvantagens dos métodos.

Conforme visto anteriormente, Ching (2001) trata que o custo por absorção possui como vantagens o reconhecimento da estrutura dos custos atuais, tendo em vista que todos os custos são debitados para os respectivos centros de custos e os estoques são mensurados por seu custo total. Entretanto, as desvantagens do sistema do custeio retro dizem respeito à alocação dos custos indiretos – haja vista que são calculadas de forma subjetiva -, não classificações dos custos fixos e variáveis etc. No que diz respeito ao custeio por absorção – método que apropria todos os custos variáveis (diretos e indiretos) – estes possuem as seguintes vantagens: o lucro de um período não é afetado por mudanças na absorção dos custos fixos, resultantes do aumento ou redução do volume de estoques; os dados de custo-volume-lucro, necessários ao propósito de planejamento de lucro, são diretamente obtidos dos relatórios contábeis regulares; dados de lucro marginal facilitam a apreciação relativa do produto, tipos de clientes e outros segmentos do negócio, sem que os resultados sejam obscurecidos pela alocação de custos fixos; elimina as flutuações dos lucros, causadas pelas diferenças entre os volumes de vendas e produção; permite realizar análises do ponto de equilíbrio por produto; sua aplicação é simples e rápida se comparada com o custeio por absorção. (CHING, 2001).

Ademais, Matos (2005) reporta acerca da relevância nos fundamentos do custeio por absorção versus a prática corriqueira utilizada nos serviços de saúde. Ocorre que o sistema em apreço trabalha apenas com os custos, entretanto, os hospitais utilizam não só os custos mas as despesas na totalidade dos insumos, orientação esta denominada de “custeio por absorção pleno”. Com isso, os nosocômios que adotam este sistema de custeio

utilizam-no no intuito de segmentar os custos por seus respectivos centros de custos. Por isso Matos (2005:99), entende que:

“A apropriação de custos por centros de custos e o custeio de procedimentos hospitalares representam as duas formas mais usuais de expressão do custo de um serviço gerado por uma empresa hospitalar. O custo gerado pela apropriação por centros de custo corresponde às unidades de serviços produzidas em cada um dos centros de custos definidos para o hospital. As expressões de custo unitário associadas a cada um dos centros de custos corresponderão, portanto, a uma diária hospitalar, a uma taxa de sala cirúrgica, a uma consulta, a um exame, entre outros.”

Regonha (2000) ratifica que o sistema de custeio por absorção é muito utilizado na apuração dos custos dos hospitais brasileiros. Esse sistema ressalta o interesse da apuração dos custos dos serviços prestados aos pacientes, através do custos por centros de custos que são representados pela departamentalização do hospital.

Segundo Regonha (2000), as etapas para a apuração dos custos por absorção são: estruturação dos centros de custos: essa sistemática dá ênfase à apuração dos centros de custos das seções do hospital e através de rateios específicos permite a apuração dos custos unitários referentes a cada serviço prestado pelo nosocômio; centros de custos produtivos: diz respeito aos centros geradores de serviços finais aos pacientes, tais como : unidade de internação pediátrica, unidade de internação maternidade, unidade de internação cirúrgica, unidade de terapia intensiva, centro cirúrgico, pronto socorro, ambulatório, laboratório, radiologia etc; centros de custos auxiliares : são os serviços de apoio do hospital, entretanto, geradores de custos fornecendo suporte aos centros de custos produtivos, tais como: nutrição e dietética, lavanderia, central de esterilização, limpeza, manutenção etc; centros de custos administrativos: dizem respeito as unidades de natureza administrativa, ou seja, os custos gerados por esses centros de custos são de atividades burocráticas do hospital (administrativos), a saber: departamento pessoal, tesouraria, contabilidade, compras, faturamento etc; rateio dos custos: esta etapa consiste na transferência dos custo aferidos nos centros de custos auxiliares e administrativos para os centros de custos produtivos. Isso porque a apuração final dos custos dos serviços do hospital é feita nos centros produtivos, haja vista que os serviços só ocorrem nestes centros. A

participação de todos é imprescindível, no sentido de fornecer as respectivas informações para o cálculo do custo.

Regonha(2000) lembra ainda que a distribuição dos custos, deve obedecer um sistema a partir da descrição dos custos diretos, os materiais, os custos gerais, os custos indiretos e o rateio.

Matos (2005) completa o exposto sedimentando que o sistema de custeio por absorção é o mais utilizado pelas instituições hospitalares. Tal sistema objetiva a verificação do custo dos produtos ou serviços produzidos pela empresa. Tal sistema utiliza-se da nomenclatura “custo” para os itens compreendidos nos custos propriamente dito, quanto à despesas operacionais, razão pela qual esta metodologia é também denominada de custeio por absorção pleno. Por conseguinte, os custos serão segmentados por centros de custos, distintos da seguinte forma: centros de custos produtivos; e centros de custos auxiliares e administrativos.

Os centros de custos produtivos são as unidades de produção do hospital, correspondendo à prestação de um serviço ao paciente, sendo objeto de uma remuneração pelos respectivos serviços.

Já os centros de custos auxiliares e administrativos representam Os serviços de apoio e os de caráter administrativo. Destarte, não são objetos de remuneração pelo paciente, sendo apenas um serviço interno do hospital, auxiliando os centros de custos produtivos.

No entanto, as desvantagens classificadas por Ching (2001) no sistema de custos por absorção são as separações dos custos semivariáveis em fixos e variáveis e subavaliação do custo do produto em relação aos estoques.

Por outro lado, para Ching (2001), o custeio variável direto permite ao gestor a determinação do ponto de equilíbrio e margem de contribuição. Aliás, através desta última é possível: escolha do mix de produtos; decisão de eliminar um produto; decisão de reduzir preço versus aumentar volume; e estabelecimento de relações entre custo, volume e lucro (conceito de ponto de equilíbrio).

No que tange ao custeio direto, conforme Ching (2001) este se opõe ao custeio por absorção. O foco principal do primeiro é suprir os gestores com informações que possam levá-los a tomar decisões embasadas na realidade do hospital. Com isso, o administrador pode tomar decisões sobre

preços diante de eventuais capacidades ociosas das diversas unidades produtivas do hospital, além de poder adequar o *mix* dos serviços no intuito de obter maior rentabilidade.

Outra relevância desse sistema, conforme Ching (2001) é que através dele é possível o cálculo do ponto de equilíbrio, margem de contribuição marginal, alavancagem operacional, sendo possível a análise em relação ao mix de vendas e decisão sobre preços de venda.

Martins (2000) consubstanciando o exposto defende a classificação dos custos em diretos ou indiretos agrupando os gastos de acordo com os elementos: salários, materiais, serviços, depreciação, impostos etc.

Dessa forma, para Martins (2000) o hospital terá um custo total que será correspondente à soma de todos os gastos, inclusive com produção médica, despesas administrativas, financeiras, tributárias, comerciais e de pessoal. Com isso, é necessário entender que, segundo Martins (2000), exemplos na área da saúde de custos diretos são: consumo de medicamentos, órtese e prótese, materiais médico-hospitalares, gêneros alimentícios, filme utilizado no exame radiológico, comissões médicas por cada exame; todos estes quando aplicados separadamente por conta/paciente/procedimento.

Na mesma linha de raciocínio, Matos (2005) defende que os custos diretos correspondem aos incorridos no hospital e que tenham identificação com um produto ou serviço e os indiretos os que são necessários a definição de referência com que estão sendo feitas as classificações, ou seja, a classificação pode variar em função do ponto de referência. Os custos indiretos deverão ser apropriados pelos critérios de rateio, devido à proporcionalidade para a distribuição aos diferentes produtos e serviços.

Neste sentido, Martins (2001:187) discorre que os custos diretos e indiretos devem ser posicionados em relação ao produto feito e não em relação a produção no sentido geral ou departamentos dentro da fábrica, conforme segue: *“Cada vez que é necessário utilizar qualquer fator de rateio para a apropriação ou cada vez que há o uso de estimativas e não de medição direta, fica o custo incluído como indireto”*.

Ainda de acordo com Beulke e Berto (2005), a discussão acerca dos custos diretos e indiretos não é pacífica nem uniforme, haja vista os pontos controversos existentes. Destarte, o administrador financeiro deve sempre

utilizar-se do bom senso, tornando o maior número possível o valores relativos ao custo direto, conforme prescreve a moderna teoria de custos informatizada, evitando eventuais distorções no cálculo do custeio.

Não obstante a classificação dos custos em diretos e indiretos, faz-se mister, ainda, frisar e identificar outras classificações. E de acordo com Beulke e Berto (2005), os custos são compostos por dois tipos principais, quais sejam variáveis e fixos. Logo, os custos variáveis sofrem variação de acordo com as atividades da empresa, sendo sua característica o fato de que se o nível de produção mudar, os custos variáveis mudarão. Dessa forma, havendo redução na venda de produtos ou na prestação de serviços, os custos também cairão, facilitando sua monitoração.

Já os custos fixos presumidamente permanecerão no mesmo nível, independentemente da variação das atividades da empresa. Logicamente que nenhum custo é indefinidamente fixo, vez que o administrador financeiro, percebendo sua ociosidade, poderá reduzi-lo ou aumentá-lo frente ao novo ritmo de produção da empresa. Entretanto, o que difere o custo fixo do custo variável é que o último pode ser mudado automaticamente com relativa velocidade. Um exemplo claro disso pode ser verificado em relação ao aluguel das dependências de uma empresa e/ou impostos. Ora, independentemente da produção o aluguel deve ser pago no valor avençado. Observa-se, outrossim, que as organizações preferem aumentar seus custos variáveis em vez dos custos fixos em virtude da maior flexibilidade que este último tipo de custo permite. Pode-se citar como exemplo a contratação de funcionários temporários em épocas de incremento de vendas em vez de equipes permanentes.

No mesmo norte, Braga (1996) afirma que os custos variáveis são aqueles cujo valor total aumenta ou diminui diretamente de acordo com as flutuações ocorridas na produção da empresa, citando com exemplos: matérias-primas, materiais de produção, energia, fretes, contribuições calculados sobre o faturamento etc. Os custos fixos por sua vez permanecem constantes dentro de um certo intervalo de tempo, independentemente das variações ocorridas no volume de produção e vendas durante esse período, tal qual: salários e encargos sociais, depreciação linear, despesas financeiras, aluguéis, imposto predial etc.

Ainda existem os custos semivariáveis ou semifixos que possuem elementos variáveis e fixos de maneira que se agregam nas categorias fixas e variáveis. Um bom exemplo disso seria a parte fixa e variável da remuneração dos vendedores etc.

Nesta mesma linha, Beulke e Berto (2005) asseveram que o que é fixo ou variável decorre no grau de variabilidade dos custos quanto ao nível de ocupação e não de mutabilidade. Dessa forma, são variáveis os custos quando decorrem de valores que se modificam em virtude do volume de atividade: aumentando quando este cresce; diminuindo quando o atendimento é reduzido. Exemplos desses custos na área hospitalar, seriam os medicamentos e materiais médico-hospitalares; consumo de gêneros alimentícios; consumo de filmes radiológicos; valor de comissões médicas etc. Com isso, quanto maior o número de pacientes atendidos no período, maior será o valor total gasto e vice-versa quando houver uma retração dos atendimentos médico-hospitalares. Por outro lado, existem valores que mostram-se inalterados em relação ao quantitativo de atendimentos. Bons exemplos seriam os gastos com áreas de apoio e administrativos formam os custos fixos.

Ching (2001) relata que a nomenclatura em custos fixos e variáveis diz respeito aos seus respectivos comportamentos em relação às mudanças no volume de produção ou direcionador de custo da atividade. Os custos serão, portanto, fixos quando a capacidade dos recursos fornecidos não sejam excedidos independentemente do volume da produção e variáveis quando tivermos, por exemplo, um maior volume fabricado e conseqüente maior consumo de recursos.

Falk (2001) complementa que os custos podem ser subdivididos em fixos e variáveis, sendo os fixos estáveis independentemente do número de pacientes atendidos enquanto que os variáveis, ao contrário, estão intrinsecamente relacionados com o volume de pacientes. Dessa forma,, quanto maior o número de pacientes atendidos, maiores os custos variáveis.

Mediante tudo isso e de acordo com Martins (2000) os custos hospitalares podem classificar-se em três grupos: variáveis, semivariáveis e fixo. Possuem as seguintes características fundamentais:

- Custos hospitalares variáveis: variáveis de acordo com o total consumido no período; responsabilidade pela variação é do serviço de enfermagem.
- Custos hospitalares semivariáveis: sofrem variações em proporções diferentes em relação ao volume de produção médica. Exemplo : Salário fixo de uma enfermeira chefe, podendo variar caso haja aumento de demanda por mais serviços de enfermagem em virtude do aumento do número de pacientes.
- Custos fixos hospitalares: são fixos independentes da produção médica; responsabilidade da alta administração

Na mesma linha de raciocínio, Matos (2005) assevera que os custos podem classificar-se em fixos e variáveis, conforme o comportamento em relação ao volume das operações. Os custos fixos estão vinculados à infraestrutura e não se alteram com as mudanças decorrentes do volume de produção. Já os custos variáveis sofrem mutações na mesma proporção do volume de produção.

Ainda de acordo com Matos (2005), os somatórios dos custos fixos e variáveis acarretam o custo total. O custo total é, portanto, o resultado dos custos fixos e variáveis de uma determinada atividade ou produção. A figura abaixo demonstra um quadro com seu respectivo gráfico demonstrando o supracitado.

Da mesma forma, Hussein (2002:245) complementa o exposto retro citado:

“Os custos são classificados com base na sua maneira de reagir às mudanças nas atividades que estão sendo avaliadas. Custos que crescem proporcionalmente à atividade são classificados como variáveis. Custos que não mudam quando a atividade muda são classificados como fixos. Custos que são nem totalmente variáveis nem inteiramente fixos são classificados como custos combinados ou semivariáveis”.

Mediante o exposto, constata-se que a alocação de custos é realizada em dois estágios. No primeiro, as despesas são alocadas aos departamentos produtivos de acordo com critérios de alocação para cada área prestadora de serviços. No segundo, o método rateia os custos indiretos acumulados dos departamentos produtivos para os produtos, seguindo taxas predeterminadas

para cada área da empresa. E de acordo com Martins (2000), departamentalizar os custos indiretos significa dividir o hospital em partes chamadas departamentos, sendo debitados os custos indiretos do hospital. O motivo reside no fato de que com a departamentalização permite o controle adequado dos custos indiretos e a obtenção de um custo mais preciso por paciente.

Bertó e Beulke (2005:216) posicionam-se no sentido de destacar que a setorização ocupa de forma destacável um lugar nos sistemas de custos tradicionais, dividindo a empresa em diversos locais de ocorrência dos custos, denominando-se tecnicamente de “centros de custos”.

“Centros de custos é uma unidade operacional autônoma, distinta das demais, pulsando nele, em consequência, uma vida própria, demonstrada no conjunto dos seguintes fatores: área circunscrita de abrangência, em termos de responsabilização; fonte geradora de custos; identidade de objetivos comuns, favorecendo a convergência e sinergia no alcance de suas metas; existência de unidade de mensuração específica, relativamente ao montante processado ns centros diretos; etc”.

Os critérios para distinção dos diversos centros de custos de um hospital são: a homogeneidade funcional e unidade de responsabilidade.

O primeiro critério aborda a necessidade de que para a determinação de um centro de custo – fator imprescindível no custeio por absorção – far-se-á uma análise verificando se as atividades realizadas naquele setor são – de fato – semelhantes sob o mesmo centro aglutinando funções homogêneas. O segundo critério relata que os centros são divididos consoante divisão hierárquica do hospital, devendo-se, portanto, observar o organograma do hospital em apreço para respectiva divisão setorial.

Dessa forma, Martins (2000) ratifica que os departamentos de um hospital são classificados em produtivo e de apoio hospitalar. O número de departamentos depende do processo de produção médica e da ênfase que é dado ao controle dos custos indiretos podendo ser diferente em cada hospital.

Martins (2000) ressalta, ainda, que a composição e designação dos departamentos devem ser elaborados, considerando a importância do serviço e o custo do serviço prestado.

Na mesma linha de raciocínio, o autor supra assevera a importância da classificação dos custos diretos e indiretos, consoante exposto abaixo:

- | | |
|--------------|---|
| 1. Diretos | 1. Medicamentos |
| | 2. Materiais Médicos |
| | 3. Taxas (salas, equipamentos médicos etc.) |
| | 4. Exames |
| | 5. Outros |
| 2. Indiretos | 6. Água |
| | 7. Energia Elétrica |
| | 8. Telefone |
| | 9. Seguros |
| | 10. Depreciação |
| | 11. Manutenção |
| | 12. Manutenção de Terceiros |
| | 13. Aluguéis |
| | 14. Impostos |
| | 15. Taxas |
| | 16. Gêneros Alimentícios |
| | 17. Material de Limpeza |
| | 18. Material de Lavanderia |
| | 19. Material de Expediente |
| | 20. Material de Manutenção |
| | 21. Combustível |
| | 22. Salários, encargos, benefícios |
| | 23. Outros |

Fonte: Martins (2000:54).

De acordo com Martins(2001), o esquema da contabilidade de custos deve seguir: separação entre custos e despesas; apropriação dos custos diretos diretamente aos produtos,; apropriar os custos indiretos que pertencem aos departamentos, agrupando, à parte, os comuns; ratear os custos indiretos comuns e dos da Administração Geral da produção dos diversos departamentos; escolha da seqüência do rateio dos custos acumulados nos departamentos de serviços e sua respectiva distribuição aos departamentos; e atribuir os custos indiretos aos produtos segundo critérios fixados.

Ao utilizar-se o sistema em mesa, o gestor de custos deve obrigatoriamente determinar os critérios de rateios dos custos indiretos do hospital. Seu objetivo é determinar o custo final dos produtos e serviços, ora representados pelas unidades de produção dos centros de custos produtivos.

Dessa forma, para determinação dos custos indiretos por unidade de produção do hospital, faz-se mister definir critérios de rateio específicos a cada um dos itens de custos identificados.

Obviamente que cada unidade hospitalar deve adotar seus respectivos critérios de rateio, tendo em vista a singularidade de cada serviço de saúde.

Outros custos também devem ser rateados neste critério, quais sejam os custos constantes nos centros de custos auxiliares e administrativos. Este rateio far-se-á mediante distribuição dos valores aferidos nessas unidades para os respectivos centros de custos produtivos. Outrossim, esses custos também devem estar definidos os critérios apropriados que correspondam à cada unidade dos seus respectivos centros de custos.

Matos (2005) aponta tipos de rateios para os centros de custos auxiliares e administrativos. O primeiro deles consiste no rateio simples, significando dizer que neste tipo os centros de custos auxiliares e administrativos transferem, apenas, seus custos para as unidades de custeio produtivas. Tal sistema mostra-se falho, tendo em vista que as unidades auxiliares e administrativas também participam dos valores aferidos e não apenas as unidades produtivas.

O segundo tipo é o rateio seqüencial (step down). Este método é o mais apropriado, pois consiste em alocar os custos das unidades auxiliares e administrativas em função de um critério que não dá exclusividade aos centros produtivos, sendo possível um rateio entre um centro de custo e outro da mesma categoria, ou seja, essas unidades não rateiam apenas os custos que tiveram origem no centro de custo, mas também as parcelas recebidas de outros centros auxiliares e administrativos, perfazendo uma verdadeira “bola de neve”.

Falk (2001) complementa a análise afirmando que os centros de custos hospitalares podem ser classificados e agrupados.

Dando continuidade ao processo por absorção, Falk (2001) lembra a importância de se alocar através do método step-down os gastos de custos gerais para os centros produtores de renda. Não obstante à necessidade de discernimento do funcionamento das teorias retro citadas, Matos (2000:50) põem em relevo a importância da coleta de dados. Para a aplicabilidade dos sistema em comento, o administrador deverá obter dados e transformá-los em informações para o gerenciamento. Dessa forma, o dados serão coletados em diversas unidades do hospital, onde diversas planilhas devem ser distribuídas aos variados setores da unidade hospitalar em estudo dos custos. Matos (2005) lembra que todos os setores devem participar, sendo cada qual responsável por suas respectivas planilhas. A planilha referente aos custos e

estatística de pessoal deve ser confeccionada pelo departamento de pessoal e deve compreender não só os valores, mas todos os encargos e benefícios pagos aos funcionários no período estudado. A planilha referente ao consumo de requisições de materiais deve fornecer os dados dos materiais consumidos nos diversos centros de custos (ver quadro), devendo-se verificar o consumo real destes itens e o não o que foi comprado pelo hospital, devendo esta planilha ser entendida como o consumo dos de materiais. No mesmo horizonte, o gestor deve aplicar a planilha referente aos valores dos custos e despesas gerais, que devem alocar os custos diretos e indiretos, dispondo os valores inerentes aos serviços de terceiros, manutenção e conservação depreciação etc nos diversos centros de custeio definidos no sistema.

Continuando o sistema por absorção, entende Matos (2005) que o gestor deve elaborar a planilha acerca dos dados estatísticos, cuja finalidade é fornecer informações estatísticas destinadas ao processo de rateio dos custos indiretos e centros de custos auxiliares e administrativos. Ainda faz-se mister elaborar uma planilha verificadora dos dados inerente ao Serviço de Nutrição e Dietética do Hospital. Seu objetivo é ratear os custos referentes ao serviço supra. Dessa forma, a alimentação será calculada em razão das diferentes quantidades de refeições que o serviço requer, sendo, portanto, atribuído “peso” correspondente ao tipo de refeição multiplicado pela quantidade produzida, tendo o total de unidades equivalentes. Em suma, um centro de custo pode receber uma distribuição de valor menor, apesar de ter utilizado um maior número de refeições, em virtude dessas refeições serem de menor porte resultando em menor quantidade de unidades equivalentes. A lavanderia, por exemplo, quando presente no nosocômio, deve ser estudada. A informação a ser aferida, deve ser a quantidade de quilos de roupa lavada no período com o respectivo centro de custo.

No tocante ao volume dos materiais esterilizados, presente da CME (central de Material esterilizado do Hospital), corresponde aos seus custos nas respectivas unidades de custeio do hospital. Deve-se observar, outrossim, os valores equivalentes, tendo em vista os diversos volumes esterilizados na central, evitando o erro de se calcula tais valores apenas por números absolutos.

Finalmente, o gestor deve confeccionar a planilha referente à estatística da produção. Esta estatística demonstra o volume da produção dos serviços prestados aos pacientes do hospital, calculando-se as diárias, horas de cirurgia, atendimentos, consultas e exames. Matos (2005) assevera, ainda, que os hospitais têm utilizado a estatística de cirurgias por porte (pequeno, médio e grande porte).

Matos (2005) lembra que à medida que a estruturação dos centros de custos é finalizada, com respectivas classificação e cálculo de custos totais e unitários dos serviços com respectivos métodos de apropriação, a organização está apta a confeccionar relatórios gerenciais, permitindo a sua respectiva utilização pela administração do hospital para gerir com maior eficiência o hospital.

Os contornos finais do sistema por absorção ganham maior relevo quando se consegue apurar o custo total para cada centro produtivo. Dessa forma, os custos alocados nos centros de custos auxiliares e administrativos devem ser concentrados nos centros de custos produtivos, em razão dos instrumentos de rateios dos respectivos centros de custos.

A celeuma criada acerca do sistema mais apropriado para o hospital não está adstrito ao território brasileiro. Ching (2001) ressalta os diversos métodos de custeio nos Estados Unidos, quais sejam: Método da Relação Custo-receita – Ratio of Costs to Charges method (RCC); Método da Unidade de Valor Relativo – Relative Value Unit method (RVU); e o Método dos Custos Baseados em Atividades – Activity Based Costing (ABC).

O método RCC, por exemplo, consiste aplicação da relação percentual custos indiretos dividido por custos diretos para calcular o custo total do tratamento, sendo esse percentual aplicado indistintamente a todos os tratamentos, partindo da premissa que a taxa de percentual obtida reflete de forma precisa o montante gasto com os custos indiretos. Este método é o mais popular nos EUA na área de saúde, pois é aceito por um programa federal denominado Medicare.

Já o método RVU estabelece medidas de intensidade padronizada de acordo com a complexidade de um procedimento no que diz respeito à quantidade consumida e o tempo necessário para determinado tratamento. Sua vantagens são que reconhece os recursos utilizados na prestação de um

serviço e permite a administração do custo de aquisição de recursos, entretanto, possui a desvantagem de supor que cada RVU utiliza a mesma quantidade de recursos e uma proporção constante.

O custeio por ABC é tido como um dos mais recentes avanços na contabilidade de custos, tendo como propósito calcular com maior precisão os recursos consumidos nos tratamentos, considerando suas respectivas diversidades em grau de complexidade.

Enfim, consoante Bertó e Beukle (2000), estão envolvidos diversos aspectos no cálculo do custeio. De início, detectou-se que o ciclo operacional está envolvido no processo, haja vista que dele resultam o tempo do processo produtivo envolvido, determinando sua maior ou menor eficiência da empresa. Destarte, enquanto a análise do capital de giro/financeiro da empresa preocupa-se em detectar as causas para eventuais problemas financeiros, o cálculo de custos intenta em preservar a substância patrimonial da entidade. Com efeito, ambas as análises são imprescindíveis para a empresa, pois a primeira busca a causa do problema enquanto a segunda procura manter o resultado positivo da produção da entidade.

2.5. Resultados obtidos

Mediante o exposto, estudando todos os modelos de sistematização de custeio, optou-se pelo modelo de avaliação departamental. Para tanto, operou-se uma avaliação hipotética do setor obstétrico de um hospital qualquer, encontrando-se o seguinte resultado para demonstração do modelo de custeio adotado.

Inicialmente efetua-se apresentação de uma tabela demonstrativa de levantamento de custeio considerando o valor pago pelo SUS e o valor de custo e venda PVE para cada parto normal no setor obstétrico hipotético.

TABELA I - Tabela demonstrativa entre o valor pago (SUS), valor custo e preço de venda (PVE) para cada parto normal.
CUSTO POR PROCEDIMENTO
PROCEDIMENTO : Parto Normal

Centro de Custo	Unid. Medida	Quantidade	Custo/Unitário	Valor Total	PVE/UNIT	PVE/TOTAL	V.P.G.SUS
DIÁRIAS							
UNID.INTERNAÇÃO	DIÁRIA	1	R\$ 35,94	R\$ 35,94	R\$ 47,92	R\$ 47,92	
BERÇÁRIO	DIÁRIA	1	R\$ 45,74	R\$ 45,74	R\$ 60,99	R\$ 60,99	
TAXA DE SALA							
Centro Obstétrico	Hora	1	R\$ 54,46	R\$ 54,46	R\$ 72,61	R\$ 72,61	
SERV. DIAGNÓSTICOS							
Exames Laboratoriais	exame			R\$	R\$	R\$	
RX	exame			R\$	R\$	R\$	
Ultrassom	exame			R\$	R\$	R\$	
Mat/ Med							
			R\$ 56,63	R\$ 56,63	R\$ 55,51	R\$ 55,51	
TOTAL				R\$ 192,77	R\$	R\$ 237,03	R\$ 186,05
DIFERENÇA ENTRE VALOR PAGO PELO SUS E VALOR DEVIDO				R\$ (6,72)		R\$ (50,98)	
Quantidade Média de Procedimentos por mês				107		107	
Total (em média) das diferenças				R\$ (719,20)		R\$ (5.454,50)	

TABELA II - Tabela do valor pago (SUS), valor custo/preço de venda (PVE) p/cesariana.
CUSTO POR PROCEDIMENTO
PROCEDIMENTO : Cesariana

Centro de Custo	Unid. medida	Quant.	Valor Unitário	Valor Total	PVE UNIT	PVE TOTAL	V.PG. SUS
DIÁRIAS							
UNID.INTERNAÇÃO	DIÁRIA	3	R\$ 35,94	R\$ 107,82	R\$ 47,92	R\$ 143,76	
BERÇÁRIO	DIÁRIA	1	R\$ 45,74	R\$ 45,74	R\$ 60,99	R\$ 60,99	
TAXA DE SALA							
Centro Obstétrico	Hora	2	R\$ 54,46	R\$ 108,92	R\$ -	R\$ -	
SERV.							
DIAGNÓSTICOS							
Exames Laboratoriais	exame			R\$ -	R\$ -	R\$ -	
RX	exame			R\$ -	R\$ -	R\$ -	
Ultrassom	exame			R\$ -	R\$ -	R\$ -	
MAT/MED			R\$ 254,08	R\$ 254,08	R\$ 338,77	R\$ 338,77	
TOTAL				R\$ 516,56		R\$ 688,74	R\$ 314,26

DIFERENÇA ENTRE VALOR PAGO PELO SUS E VALOR R\$ (374,48)
 DEVIDO R\$ (202,30)

Quantidade Média de Procedimentos por mês 28

Total (em média) das diferenças R\$ (10.485,31)

TABELA III

Tabela demonstrativa entre o valor pago (SUS), valor custo e preço de venda (PVE) para curetagem.

CUSTO POR

PROCEDIMENTO

PROCEDIMENTO : Curetagem

Centro de Custo	Unid. Medida	Quantidade	CUSTO Unitário	Valor Total	PVE UNIT	PVE TOTAL	V. PG. SUS
DIÁRIAS							
UNID.INTERNAÇÃO	DIÁRIA	1	R\$ 35,94	R\$ 35,94	R\$ 47,92	R\$ 47,92	
BERÇÁRIO	DIÁRIA			R\$ -		R\$ -	
TAXA DE SALA							
Centro Obstétrico	Hora	0,50	R\$ 54,46	R\$ 27,23	R\$ -	R\$ 36,31	
SERV. DIAGNÓSTICOS							
Exames Laboratoriais	exame			R\$ -	R\$ -	R\$ -	
RX	exame			R\$ -	R\$ -	R\$ -	
Ultrassom	exame			R\$ -	R\$ -	R\$ -	
MAT/MED							
TOTAL			R\$ 24,87	R\$ 24,87	R\$ 33,16	R\$ 33,16	
				R\$ 88,04		R\$ 117,38	R\$ 81,26

DIFERENÇA ENTRE VALOR PAGO PELO SUS E VALOR

DEVIDO R\$ (6,78) R\$ (36,12)

Quantidade Média de Procedimentos por mês

6 6

Total (em média) das diferenças

R\$ (40,65) R\$ (216,75)



A tabela I demonstra que para cada parto normal que o hospital realize, este terá um custo de R\$ 192,77 (cento e noventa e dois reais e setenta e sete centavos) e um preço de venda de R\$ 237,03 (duzentos e trinta e sete reais e três centavos). Ora, vê-se claramente um problema financeiro, pois o SUS repassa apenas o montante de R\$ 186,05 (cento e oitenta e seis reais e cinco centavos).

A tabela II, chega a conclusão de que o risco aumento ainda mais quando o assunto é o procedimento parto cesário. Observa-se que enquanto o Sistema público paga apenas R\$ 314,26, os CUSTOS perfazem um montante de R\$ 516,56 e um preço de venda de R\$ 688,74.

Corroborando o já demonstrado nas outras situações, a tabela acima também demonstra um situação financeira desfavorável para os procedimentos de curetagem.

Foi pesquisado, ainda, a perda média mensal que o nosocômio está sofrendo com estes atendimentos e chegamos aos seguintes números:

TOTAL DO PREJUÍZO	R\$	
MENSAL	(6.424,18)	
TOTAL DO VALOR DEVIDO(PVE) A SER		R\$
AGREGADO MENSALMENTE		(16.156,55)

Dessa forma, pode-se verificar que caso a Unidade de Saúde em questão continue realizando tais procedimentos, certamente estará nas condições similares das demais maternidades que prestam serviço ao Sistema Único de Saúde, pois tem-se um perda média mensal de R\$ 6.424,18. Vale lembrar que estamos falando “em perdas”, ou seja, consoante o dito popular “pagar para trabalhar”. Mas, certamente, com o aperfeiçoamento cada vez mais requerido nas instituições de saúde, urge um incremento mínimo de R\$ 16.156,55 para que, ao menos, a empresa em questão possa obter um lucro de 12% ao mês, no intuito de manter-se em sintonia com a evolução tecnológica na área de saúde.

Para melhor demonstração, a planilha abaixo representa os valores encontrados para o valor do parto normal, cesária e curetagem nos período de 2005/2007, aproximadamente e, por conseguinte, de 2007 para os dias atuais.

Procedimento	Período(aproximado Set/05 a jan/07).	Período (fev/07 aos dias atuais)
Parto Normal	R\$ 186,05	R\$ 236,28
Cesária	R\$ 314,25	R\$ 386,54
Curetagem	R\$ 81,2..	R\$ 99.95

Mediante o exposto, passa-se para as considerações finais do presente estudo.

PARTE IV – CONSIDERAÇÕES

FINAIS

1. Conclusão

O presente estudo foi realizado, inicialmente, visando a partir do enquadramento teórico trazer, na primeira parte, uma abordagem conceitual e histórica da instituição hospitalar, a sua instalação e realidade no Brasil e, por conseguinte, em Alagoas, até dimensionar o setor de obstetrícia, foco central do presente estudo.

Em seguida, continuando a revisão da literatura, abordou-se a questão atinente acerca dos custos hospitalares, analisando a partir da conceituação e aplicação dos custos, os sistemas de custeios e a apuração dos custos hospitalares e a sua realidade.

No processo investigativo posicionou-se por um estudo de caso metodologicamente voltado para uma pesquisa exploratória descritiva e bibliográfica, dimensionada no setor de obstetrícia de uma unidade hospitalar hipotética. A partir disso mensurou-se os sistemas de custeios sob uma avaliação na ótica da organização hospitalar, a implantação de um sistema de custeio e o resultado obtido no sentido de encontrar qual dos modelos avaliados o mais adequado para o setor em estudo.

Dentre todos os modelos adotados, optou-se pelo modelo departamentalizado, ou seja, avaliação contábil de custeio por departamentalização, uma vez que se trata de um critério bastante eficaz no sentido de se obter uma eficaz racionalização na distribuição, por exemplo, dos custos indiretos. Tal modelo implica que cada departamento organizacional pode se dividir e subdividir em mais de um centro de custos a partir da produção e dos serviços realizados.

Tal posicionamento pela departamentalização dos custos está baseada por ser este modelo aquele que evita de haver uma super ou subavaliação, evitando mais suas distorções durante a avaliação e apuração dos custos. e, também, porque neste tipo de sistema o desempenho da unidade passa a ser analisado sob a comparação entre os setores produtivos satisfazendo assim às metas e objetivos estabelecidos no processo de gestão organizacional, ao mesmo tempo que inclui mão-de-obra direta, gastos diretos, encargos CVM se houver, dentre outros, eliminando o problema com a preocupação cotidiana e

garantindo, permanentemente, a disponibilidade de atuação de toda estrutura departamental.

Noutra observação, o presente estudo comprova quão insatisfatório é a sistematização adotada pelos setores públicos no tocante ao repasse de valores irrisórios que não atendem à realidade exigida pelo setor hospitalar brasileiro, quando, por isso, lamenta-se que as autoridades públicas não tenham interesse de resolver de fato o problema da superlotação nas maternidades, quando na verdade não há estímulo para tal prestação de serviço. Como é sabido que Maceió possui cinco maternidades com leitos suficientes para atender toda a demanda do município, detentoras na recepção de valores irrisórios oriundos do Ministério da Saúde, agravando o problema do setor no país, incapacitado financeiramente, mesmo com uma modelagem racional de custeamento, de atender a população brasileira e de tentar evitar os freqüentes óbitos de recém nascidos que por falta de condições mínimas não puderam torna-se cidadãos brasileiros. Isto porque sempre que há apuração dos resultados nas unidades hospitalares, observa-se que estes resultados são insatisfatórios financeiramente, mesmo que a instituição esteja operando com baixos níveis de gastos, a exemplo do hipotético quadro apresentado no presente estudo, quando o mesmo representava um custo médio total, apurado no ano de 2005, demonstrando o prejuízo que a empresa sofre com a prestação de Serviços em Obstetrícia para os pacientes beneficiários do Único de Saúde - SUS.

Conclui, portanto, o presente estudo que o modelo de custeio departamentalizado atende melhor às necessidades da organização hospitalar, multiprofissional que é, carecendo cada vez mais de um detalhamento de suas atividades para evitar distorções orçamentárias e de custeio.

Neste sentido, o presente estudo procura contribuir para amplitude cada vez mais aprofundada dos debates acerca de tão importante temática.

PARTE V – BIBLIOGRAFIA

1.Referências Bibliográficas

ABBAS, Kátia. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. Florianópolis: UFSC, 2001.

AFONSO, Roberto A E. **A Contabilidade Gerencial como instrumento de melhoria do desempenho**. Brasília: ESAF, 1999.

_____. **O Direcionamento Dos Recursos Públicos Para As Atividades-Fins Do Estado**. Brasília. ESAF, 1999.

ANDREAZZI, Maria de Fátima S. de. **Recuperação de custos em unidades públicas de saúde: subsídios para o debate sobre novas fontes de financiamento**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, 31 (5): 153 – 69, set./out., 1997.

BARBOSA, Pedro Ribeiro. **Gestão de hospitais públicos: maior autonomia gerencial, melhor performance organizacional com apoio em contratos de gestão**. Revista do Serviço Público. Ano 47, vol. 120, n. 2, mai./ago., 1996.

BESKOW, Wayne Brod. **Sistema de informação para o gerenciamento de tecnologia médico-hospitalar: metodologia de desenvolvimento e implementação de protótipo**. Florianópolis: UFSC, 2001.

BEULKE, Rolando, BERTÓ, Dalvio José. **Gestão de Custos e Resultados na Saúde**. São Paulo: Saraiva, 2000.

BEUREN, Ilse Maria. LONGARAY, André Andrade. RAUPP, Fabiano Maury. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2004.

BITTAR, Olimpio Nogueira. **Hospital, qualidade e produtividade**. São Paulo: Sarvier, 1997.

_____. **O mercado médico no Brasil**. Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, 33 (1): 55-66, jan./fev., 1999.

BORBA, Valdir Ribeiro. **Planejamento empresarial hospitalar**. São Paulo: CEDAS/FASC, 1989.

BRAGA, Roberto. **Fundamentos e Técnicas de Administração Financeira**. São Paulo: Atlas, 1996.

CALIL, Saide Jorge e TEIXEIRA, Marilda Sólton. **Gerenciamento de manutenção de equipamentos hospitalares**. São Paulo: FSP-USO, 1998.

CAMPOS, Juarez Queiroz. **O hospital e sua organização administrativa** São Paulo: LTr, 1978.

_____. **Administração dos serviços de saúde.** São Paulo, 1985.

CAMPOS, Francisco E.; OLIVEIRA, Mozart; TONON, Lidia M. **Planejamento e gestão em saúde.** Belo Horizonte : Coopmed, 1998.

_____. **Legislação Básica do SUS.** Belo Horizonte: Coopmed, 1998.

CECÍLIO, Luiz Carlos de O. **Inventando a mudança no hospital: o projeto “em defesa da vida” na Santa Casa do Pará. Inventando a mudança na saúde.** São Paulo: Hucitec, 1994.

CHERUBIN, Niversindo; SANTOS, Nairo Aparecido. **O regulamento do hospital.** São Paulo: CEDAS, 1995.

COSTA, Ana Rita Firmino; PIZZI, Laura Cristina Vieira; BERTOLDO, Maria Edna de Lima; LUIS, Suzana Maria Barrios. **Orientações Metodológicas para Produção de Trabalhos Acadêmicos.** Maceió: Eudufal, 1997.

COSTA, José Andrade. MIRANDA FILHO, Carlos Ramos de. **ACP Apropriação de Custos Públicos Metodologia e Projeto.** Salvador: SFEBA, 2002.

CAMPOS FILHO, Ademar. **Demonstração dos Fluxos de Caixa.** São Paulo: Atlas, 1999.

CHING, Hong Yuh. **Manual de Custos de Instituições de Saúde.** São Paulo : Atlas, 2001.

_____. **Gestão baseada em custeio por atividades.** São Paulo: Atlas, 1995.

COOPER, Robin. **Custo e Desempenho.** São Paulo: Futura, 1998

CREPALDI, Silvio. **Curso básico de contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas, 1999.

FALK, James Anthony. **Gestão de Custos para Hospitais.** São Paulo : Atlas, 2001.

FREITAS, Fernando et al. **Rotinas em Obstetrícia.** Porto Alegre: Artmed, 2001.

FORNAZIER, Carlos Roberto. **Administrador hospitalar e o engenheiro clínico: a necessidade destes perfis no âmbito hospitalar e a valorização de ações conjuntas – sinergia.** Brasília: UNEB, 2002.

- GARRISON, Ray H. NORREN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- GITMAN, Lawrence J. **Princípios de Administração Financeira**. São Paulo: Harbra, 1997.
- GRAÇA, Luiz. **Evolução do sistema hospitalar: uma perspectiva sociológica**. Lisboa: UNL, 2000.
- GUIMARÃES, Reinaldo. **Saúde e Medicina no Brasil: contribuições para um debate**. Rio de Janeiro: Graal, 1979.
- HOJI, Masakazu. **Administração Financeira – uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2003.
- HORNGREN, Charles T., DATAR, Srikant M., FOSTER, George. **Contabilidade de Custos: uma abordagem gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- HUSSEIN, Mohamed. **Controle de Custos**. São Paulo: Publifolha, 2002.
- IUDÍCIBUS, Sérgio. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 1999.
- _____. **Análise de Custo**. São Paulo: Atlas, 1989.
- IUDÍCIBUS, Sérgio et al. **Contabilidade Introdutória**. São Paulo: Atlas, 1998
- LEITE, Celso c. **A crise da Previdência social** Rio de Janeiro: Zahar, 1981
- LEMES JÚNIOR, Antônio Barbosa; RIGO, Cláudio Miessa; CHEROBIM, Ana Paula Mussi Szabo **Administração Financeira**. Rio de Janeiro: Campus, 2002.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1997
- LISBOA, Teresinha Covas. **Breve história dos hospitais: da antiguidade à Idade Contemporânea**. São Paulo: TCL, 2002.
- LUZ, Madel F. **As instituições médicas no Brasil: instituição e estratégia de hegemonia**. Rio de Janeiro, Graal, 1979.
- MACHADO, José Roberto. **Administração de Finanças Empresariais**. Rio de Janeiro: QualityMark, 2002.
- MAJEWSKU, Cynthia Corsetti. **Pesquisa de satisfação de usuários do sistema de prontuário eletrônico do complexo hospitalar Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre**. Porto Alegre: UFRGS, 2003.

- MARINHO, Alexandre. **Estudo de eficiência em hospitais públicos e privados com a geração de rankings.** Revista de Administração Pública e Privados com a geração de rankings. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, 32 (6) : 145-158, nov./dez., 1998.
- MARTINS, Domingos. **Gestão Financeira de Hospitais.** São Paulo: Atlas, 2001.
- _____. **Custos e orçamentos hospitalares.** São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** São Paulo: Atlas, 2001.
- MASAKAZU, Hoji. **Administração Financeira: Uma Abordagem Prática.** São Paulo: Atlas, 2003.
- MATARAZZO, Dante C. **Análise Financeira de Balanços.** São Paulo: Atlas, 2003.
- MATOS, Afonso José. **Gestão de Custos Hospitalares.** São Paulo: STS, 2005.
- MATZ, CURRY & FRANK. **Contabilidade de Custos.** São Paulo: Atlas, 1974
- MENDES, Eugênio Vilaça. **Uma agenda para a saúde.** São Paulo: HUCITEC, 1996.
- MEZOMO, João Catarin. **Gestão de qualidade na saúde: princípios básicos.** São Paulo: J.C. Mezomo, 1995.
- MINOTTO, Ricardo. **A estratégia em organizações hospitalares.** Porto Alegre: Edipucrs, 2002.
- MIRSHAWAKA, Victor. **Hospital: Fui Bem Atendido!.** São Paulo: Markron Books, 1994.
- NAKAGAWA, Masayuki. **ABC – Custeio Baseado em Atividades.** São Paulo: Atlas, 1994.
- OLIVEIRA, Álvaro Guimarães. **Contabilidade Financeira Para Executivos.** Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1999.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. Planejamento Estratégico. São Paulo: Atlas, 2004).**
- OLIVEIRA, Jaime A. de Araújo & TEIXEIRA, Sônia M. F. Teixeira. **(Im)previdência social: 60 anos de história da Previdência no Brasil.** Petrópolis: Vozes, 1985.

- OLIVEIRA, Luis Martins e PEREZ JR, José Hernandez. **Contabilidade de custos para não contadores**. São Paulo: Atlas, 2000.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso Básico Gerencial de Custos: Para Cursos de Administração de Empresas, Economia e Engenharia**. São Paulo: Pioneira Thomson Learnig, 2003.
- PARSOLE, Eric, WRIGHT Raymond. **O Orçamento**. São Paulo: Nobel, 2001.
- PATOJA, W. P. **A saúde no Brasil**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, 3 (1) :119-146, jan.,/jun., 1969.
- POLIGNANO, Marcus Vinicius. **História das políticas de saúde no Brasil: uma pequena revisão**. Belo Horizonte: UFMG, 1999.
- POSSAS, Cristina A. **Saúde e trabalho – a crise da previdência social**. Rio de Janeiro, Graal, 1981.
- PRADO, Jorge Lauro. **Guia de Custos**. Minas Gerais: Virtual Books, 2002
- PRESS, Eric. **Análise Financeira**. São Paulo: Publifolha, 2002.
- REGONHA, Eduardo. **Análise de Custos Hospitalares**. Apostila do Curso de Pós-Graduação do Centro Universitário São Camilo. São Paulo: 2000.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Geral Fácil**. São Paulo: Saraiva, 1997.
- ROSS, Stephen A., WESTERFIELD, Randolph W., JORDAN, Bradford D. **Princípios de Administração Financeira**. São Paulo: Atlas, 2002.
- SANVICENTE, Antônio Zoratto. **Administração Financeira**. São Paulo: Atlas, 1997.
- SCARPI, Marinho (Org.) **Gestão de clínicas médicas**. São Paulo: Futura, 2004.
- VERA, Asti **Metodologia da pesquisa científica**. Porto Alegre: Globo, 1983.
- VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2007.