

# **Análise do Estado Atual da Gestão Financeira Em Hospitais Públicos No Brasil**

**Simone Leticia Raimundini**

## **Resumo:**

*As mudanças decorrentes das políticas governamentais para a área da saúde afetaram as organizações hospitalares públicas brasileiras, devido a dependência dos recursos públicos. A versatilidade financeira, o uso de equipamentos de tecnologia sofisticada, a crescente especialização da medicina e a administração competente são fatos que dão dinamismo à área da saúde. Entretanto, o que se observa, principalmente em relação às públicas, é que elas respondem de forma letárgica a estas inovações. Este trabalho tem como objetivo analisar os estudos realizados sobre gestão financeira de hospitais públicos brasileiros. Verificou-se que, nesse aspecto, essas organizações enfrentam graves dificuldades, em função, principalmente, de problemas relativos à estrutura organizacional e ao uso das ferramentas de gestão (sistema de custeio, por exemplo). O trabalho contempla uma pesquisa bibliográfica, em que se procura abordar questões sobre os fundamentos da gestão financeira em organizações hospitalares; as contingências mais frequentes relacionadas à teoria da contingência nesse tipo de organização; os problemas relativos à estrutura organizacional; e o sistema de custeio baseado em atividade como ferramenta de gestão financeira. As conclusões da pesquisa permitiram traçar um perfil da gestão financeira das organizações hospitalares públicas no Brasil, relativamente ao tema abordado, destacando as mudanças necessárias nessas organizações para adequarem-se a situação atual e os resultados da aplicação do custeio ABC como instrumentos da gestão financeira. Constatou-se que praticamente não existem pesquisas empíricas sobre a gestão financeira nestas organizações.*

**Área temática:** *A Mensuração de Custos na Saúde*

**ANÁLISE DO ESTADO ATUAL DA GESTÃO FINANCEIRA EM  
HOSPITAIS PÚBLICOS NO BRASIL**  
TRABALHO 14.075

**RESUMO**

As mudanças decorrentes das políticas governamentais para a área da saúde afetaram as organizações hospitalares públicas brasileiras, devido a dependência dos recursos públicos. A versatilidade financeira, o uso de equipamentos de tecnologia sofisticada, a crescente especialização da medicina e a administração competente são fatos que dão dinamismo à área da saúde. Entretanto, o que se observa, principalmente em relação às públicas, é que elas respondem de forma letárgica a estas inovações. Este trabalho tem como objetivo analisar os estudos realizados sobre gestão financeira de hospitais públicos brasileiros. Verificou-se que, nesse aspecto, essas organizações enfrentam graves dificuldades, em função, principalmente, de problemas relativos à estrutura organizacional e ao uso das ferramentas de gestão (sistema de custeio, por exemplo). O trabalho contempla uma pesquisa bibliográfica, em que se procura abordar questões sobre os fundamentos da gestão financeira em organizações hospitalares; as contingências mais frequentes relacionadas à teoria da contingência nesse tipo de organização; os problemas relativos à estrutura organizacional; e o sistema de custeio baseado em atividade como ferramenta de gestão financeira. As conclusões da pesquisa permitiram traçar um perfil da gestão financeira das organizações hospitalares públicas no Brasil, relativamente ao tema abordado, destacando as mudanças necessárias nessas organizações para adequarem-se a situação atual e os resultados da aplicação do custeio ABC como instrumentos da gestão financeira. Constatou-se que praticamente não existem pesquisas empíricas sobre a gestão financeira nestas organizações.

Palavras-chave: gestão financeira, hospitais públicos, ferramentas de gestão

Área temática: Gestão Estratégica de Custos

## ANÁLISE DO ESTADO ATUAL DA GESTÃO FINANCEIRA EM HOSPITAIS PÚBLICOS NO BRASIL

### 1. INTRODUÇÃO

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

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

Segundo diversos autores (BARBOSA, 1996; CHERUBIN; SANTOS, 1997; MEZOMO, 1992), os problemas na estrutura organizacional dos hospitais são: hierarquia da estrutura; comunicação inadequada entre as atividades desenvolvidas (clínica, administrativa e de apoio); gerência sem afinidade com a atribuição conferida; inexistência de objetivos claros. Quanto aos problemas na gestão dos recursos, as organizações hospitalares são limitadas no uso das ferramentas de gestão, como planejamento, orçamento, sistema de custos, sistemas de controle e de informação. Em consequência a tomada de decisão é feita sem informações confiáveis (imprecisas e/ou incompletas), comprometendo os resultados da organização.

Este artigo tem como objetivo fazer uma análise do estado atual da gestão financeira das organizações hospitalares públicas a partir de uma pesquisa bibliográfica sobre a utilização do custeio baseado em atividades (custeio ABC) nessas organizações. A partir dos estudos realizados em hospitais verificou-se os benefícios que o custeio ABC proporciona para as organizações hospitalares como instrumento da gestão financeira e os fatores que limitam o uso desse sistema. Obteve-se também, um panorama dos problemas na estrutura organizacional dos hospitais relacionando a influência desses problemas à administração hospitalar, mencionando mudanças necessárias na estrutura organizacional dessas organizações para minimizar tais problemas.

O trabalho contempla a importância da gestão financeira competente em organizações hospitalares. Aborda os problemas relativo à estrutura organizacional e as contingências mais frequentes relacionadas à teoria da contingência seguido de uma proposta de estrutura organizacional para as organizações hospitalares. Em seguida discute o custeio ABC como ferramenta de gestão financeira; a gestão ABM como modelo de gerenciamento; apresenta algumas críticas sobre a aplicação do custeio ABC e; apresenta os resultados de estudos que aplicaram esse sistema de custeio em

organizações hospitalares. Finaliza este trabalho descrevendo o perfil da gestão financeira em organizações hospitalares públicas brasileiras.

## **2. A ADMINISTRAÇÃO HOSPITALAR**

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

Para que as organizações hospitalares realizem a prestação de serviços em saúde, de maneira que atenda as funções designadas, essas organizações possuem pessoal especializado e equipamentos de tecnologia avançada. Realiza um trabalho de interface com o paciente, recebendo continuamente cobrança sobre a qualidade dos serviços prestados. Neste ponto verifica-se a importância da qualificação dos profissionais envolvidos e dos recursos materiais consumidos, pois sua influência é direta no resultado da organização.

Outro aspecto que contribui para o resultado da organização hospitalar é a gestão dos recursos financeiro, materiais e humano. Recentemente as organizações hospitalares começaram a preocupar-se em administrar de maneira eficaz os recursos que dispunham em razão das mudanças ocorridas na política e na economia brasileira. Entre as mudanças destaca-se o descredenciamento de hospitais privados que atendiam pelo SUS, de acordo com informações do Ministério da Saúde, superlotando os hospitais públicos e os baixos valores dos repasses para pagamento dos procedimentos.

Esses fatores levou as organizações hospitalares defrontarem-se com problemas de escassez de recursos; elevação dos custos; complexidade em mensurar resultados; falhas na estrutura organizacional em acumular atribuições em uma pessoa ou atribuir tarefas a pessoas sem habilidade para exercê-la; e diversidade nas equipes de trabalho (BAUMGARTNER, 2000). Com esses problemas as organizações hospitalares perceberam que o desempenho da organização depende da estrutura organizacional e dos recursos que dispõem sejam bem aplicados. Para isso ocorrer os hospitais buscaram por uma administração financeira séria e competente.

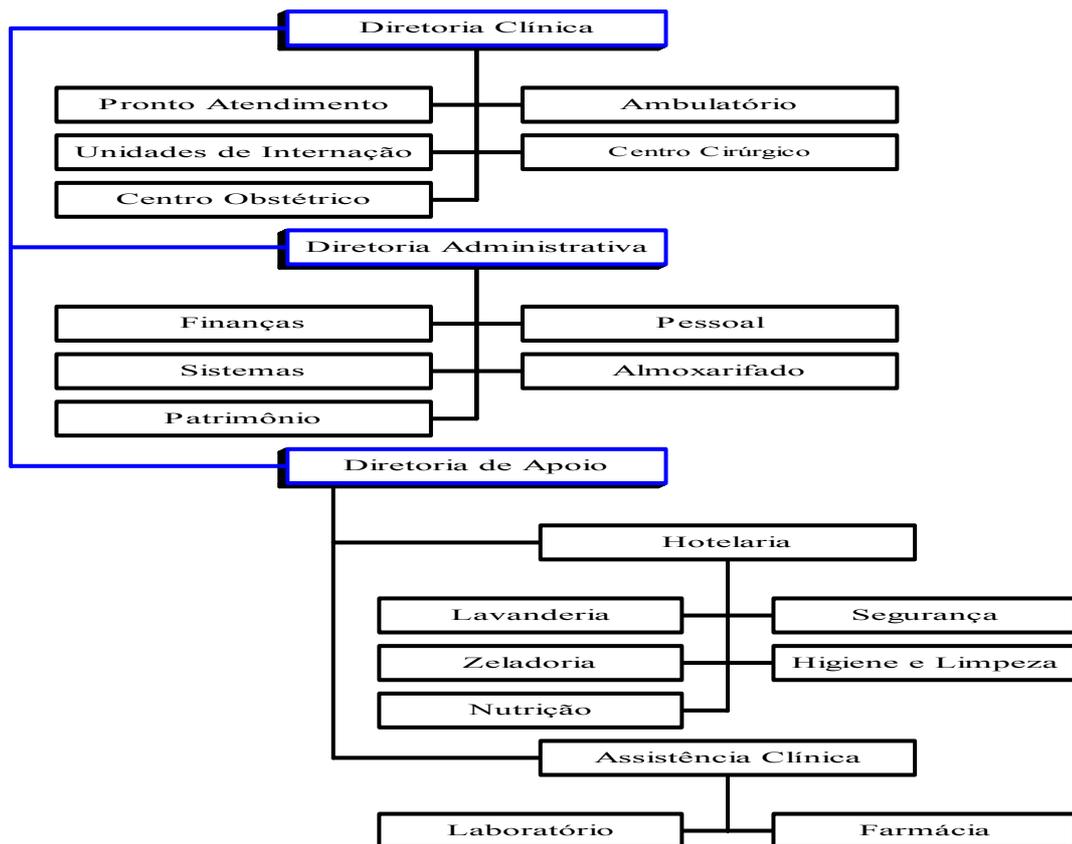
### **2.1. Os Problemas na Estrutura Organizacional**

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

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

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

**Figura 1: Estrutura organizacional vertical dos hospitais**



Fonte: adaptado de BAUMGARTNER (2000, p. 8)

Nota-se que na estrutura organizacional vertical não otimiza a comunicação entre as diretorias clínica, administrativa e de apoio, não obstante de que essas diretorias estão no mesmo nível hierárquico. Isso ocasiona que cada diretoria tenha ações independentes, voltadas somente para a área que pertence sem observar as conseqüências que podem causar às outras áreas. Tornam-se especialistas na função principal, não articulam as partes para formar um conjunto e são geradores de conflitos.

Com base em diversos autores (CECÍLIO, 1997; GONÇALVES, 1998) os problemas da estrutura organizacional vertical em organizações hospitalares são:

- de natureza grupal e profissional, envolve principalmente os médicos. Esses por serem profissionais preparados para lidar com decisões individuais aos pacientes, agem com resistência em aceitar normas disciplinares coletivas e para ouvir sugestões ou recomendações quando estas vêm tanto da própria área (clínica) como da área administrativa e/ou da área de apoio. Dentro dos hospitais os médicos julgam-se independentes revelando descomprometimento com a equipe e com a organização. Ainda, é comum os médicos dividirem seu tempo entre a atividade

profissional e à administrativa em uma organização, na qual muitas vezes não estão preparados para exercer a segunda função, mostrando resistência às práticas administrativas e dedicando-se à medicina;

- as decisões, geralmente, são encaminhadas para a diretoria da atividade, sendo que muitas decisões poderiam ser tomadas por profissionais dos níveis intermediários. Isso permitiria à direção maior disponibilidade para desenvolver o trabalho de planejamento, coordenação e interlocução com as demais atividades e com a própria atividade;
- na atividade de apoio, não existe espírito de equipe, por ser o grupo mais heterogêneo. Não se trabalha com a idéia de que os pacientes são os consumidores dos serviços prestados, principalmente nas funções de hotelaria do hospital, os quais devem ser oferecidos com qualidade;
- a comunicação entre os funcionários de níveis diferentes apresenta falhas. Esse problema é mais evidente na atividade clínica, quando a enfermagem assume competências que são atribuídas aos médicos, ao mesmo tempo que procura firmar sua posição dentro da hierarquia organizacional.

Esses problemas fazem com que os pontos fortes da organização hospitalar passem despercebidos ou mal utilizados pela gestão. Podem, ainda, ofuscar a qualidade intrínseca dos serviços (as especialidades clínicas que o hospital oferece, os equipamentos que o hospital possui, o cuidado com o bem-estar do paciente entre outros fatos que o hospital pode oferecer para atender bem o paciente) e a qualidade extrínseca (a imagem que o paciente leva consigo a respeito do hospital e do atendimento recebido). Quando estes problemas atingem a qualidade dos serviços prestados revela que os profissionais estão limitados em apenas executar suas tarefas, desconhecendo a importância dessa para a organização num todo.

Isso mostra que a estrutura organizacional vertical para a administração hospitalar está desgastada. Resultando na ineficiência na coordenação das ações de cada atividade às outras atividades para realização do serviço; na improvisação na tomada de decisão; na ausência quase completa de compromisso com os resultados e; no desperdício de recursos devido ao mal uso da capacidade instalada. Há a necessidade de mudar a estrutura organizacional dos hospitais, de modo que atenda as mudanças exigidas pelo ambiente no qual está inserido, integrando os funcionários com o objetivo de alcançar resultados e melhorar o desempenho operacional (BARBOSA, 1996; GONÇALVES, 1998).

### **3. A TEORIA DA CONTINGÊNCIA ESTRUTURAL NAS ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES**

As organizações hospitalares interagem simultaneamente com o ambiente interno como com o ambiente externo, recebendo constantemente influências de fatores controláveis e incontroláveis pela organização. Com base na teoria da contingência estrutural esses fatores podem ser a tecnologia, a estratégia da própria organização ou de uma organização concorrente que pode influenciar no mercado, a estrutura organizacional. Essa teoria tem maior ênfase aos fatores que ocorrem dentro da organização, principalmente àqueles ligados ao comportamento da organização quanto à incerteza sobre as tarefas que os profissionais realizam (Lex Donaldson in CLEGG; HARDY; NORD, 1998; LAWRENCE; LORSCH, 1973).

Segundo os pesquisadores da teoria da contingência estrutural — Tom Burns, G. M. Stalker, Paul Lawrence e Jay Lorsch —, o comportamento das pessoas envolvidas em qualquer organização deve ser percebido sob a ótica humanística. Esses pesquisadores observaram o comportamento das organizações a partir da definição das

atribuições aos profissionais e como esses se adaptam ao ambiente da organização e procuram solucionar ou minimizar as contingências organizacionais existentes. Como esse mesmo objetivo é possível identificar que os resultados destas pesquisas realizadas em indústrias inglesas, também estão implícitos na organização hospitalar.

A primeira evidência com os resultados das pesquisas sobre contingência estrutural refere-se como as organizações podem ser estruturadas administrativamente, realizado por Burns e Stalker na década de 1950. A estrutura administrativa define se a organização terá um sistema mecânico (especialização das tarefas, independência entre as áreas e estreitos meios de comunicação entre os profissionais da organização) ou um sistema orgânico (comunicação aberta entre os profissionais, visão ampla da organização e descentralização de poder de decisão) na realização das tarefas. Esses sistemas descrevem a relação entre a prática administrativa e o ambiente externo da organização, analisando a dinâmica das relações pessoais e profissionais no trabalho (ambiente interno) para ocorrer a interação com o ambiente externo (MOTTA, 1998; PARK, 1997).

Ao aplicar os conceitos de sistema mecânico e sistema orgânico nas organizações hospitalares, nota-se que essas organizações são mecanicistas quanto à definição e diferenciação entre as atividades que desenvolve e, buscam ser organizações de sistema orgânico na prestação dos serviços, porém com predominância do sistema mecânico na administração. Essa predominância do sistema mecânica condiz com a estrutura organizacional vertical que as organizações hospitalares possuem, porque a comunicação entre os funcionários acontece somente no nível vertical da atividade e as instruções e decisões são centralizadas nas funções de gerência de cada atividade.

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

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

Observa-se que em tanto uma organização diferenciada como uma organização integrada são divididas em subsistemas, porém a diferença está como esses subsistemas relacionam-se entre si. A maneira como ocorre essa relação entre os subsistemas infere que organizações diferenciadas apresentam estrutura organizacional vertical e organizações integradas apresentam estrutura organizacional horizontal. Essa dedução é feita porque em organizações diferenciadas é mais difícil encontrar solução para os conflitos e os subsistemas são independentes entre si, enquanto em organizações integradas ocorre o oposto: de acordo com a complexidade dos problemas, maior é o número de meios de integração necessários para que a organização mantenha-se produtiva (LAWRENCE; LORSCH, 1973).

Aplicando a abordagem de organizações diferenciadas e integradas nos hospitais, esses apresentam-se como organizações diferenciadas quando a estrutura organizacional é vertical. Essa identificação ocorre porque as atividades clínica, administrativa e de apoio trabalham de maneira independente uma da outra, a comunicação entre os profissionais são restritas a própria atividade e não buscam pelo desempenho da organização num todo. Quando os hospitais apresentam uma estrutura organizacional horizontal, por ser uma estrutura orgânica, esforça-se para que as atividades tenham proximidade a fim de atingir o desempenho da organização, criando meios para melhorar a comunicação entre os diversos profissionais que trabalham na organização.

#### **4. MEDIDAS PARA MELHORAR A ESTRUTURA ORGANIZACIONAL**

No cotidiano das organizações hospitalares há diversos fatores relacionados à contingência estrutural. Mesmo com essas organizações terem a necessidade de adequarem a estrutura organizacional, são poucos os estudos realizados sobre esta temática. Alguns autores (BARBOSA, 1996; BARBOZA, 1998; CECÍLIO, 1998) defendem as seguintes mudanças na estrutura organizacional dos hospitais:

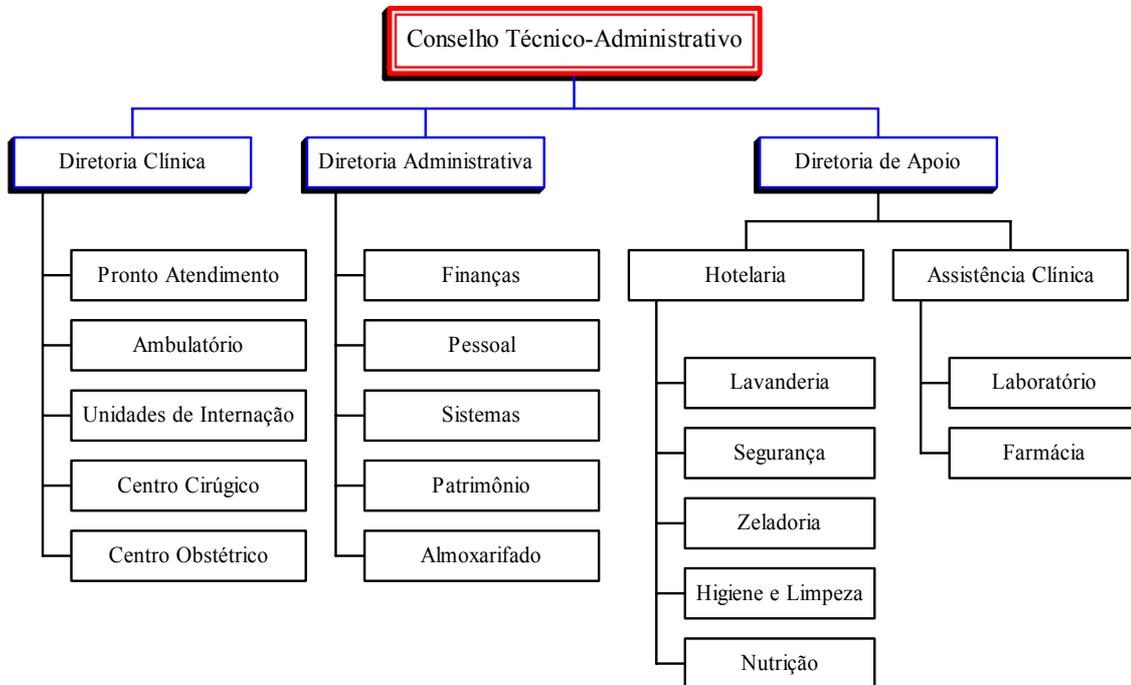
- destituição da figura centralizadora dos diretores das atividades clínica, administrativa e de apoio e a postura autocrática dos médicos;
- criação de meios de comunicação horizontal e vertical entre os funcionários da organização, para ter uma estrutura organizacional integrada. Os meios de comunicação na estrutura deve proporcionar rápida veiculação das informações entre base e o topo da estrutura, e vice-versa;
- a hierarquia da estrutura deve delegar autonomia para níveis intermediários, a fim de que muitos problemas sejam resolvidos no local onde ocorrem;
- a estrutura organizacional deve dar condições para adotar um modelo de gestão que permita a integração dos diretores de cada atividade, utilizando-se da comunicação horizontal, a partir da idéia de que os diretores têm, conjuntamente, o mesmo poder de decisão. Desta forma, cada diretor é responsável pela gestão da atividade que lhe compete e, ao mesmo tempo os problemas e a tomada de decisão de âmbito geral da organização, há a necessidade do consenso dos demais diretores;
- término da sobreposição de responsabilidade e de atribuir funções à pessoas sem afinidade com a função, como o objetivo de melhorar o convívio intersetorial.

A reestruturação organizacional a partir dos pontos mencionados, não garante que os problemas sejam solucionados completamente, mas sugere um tratamento diferente para minimizar tais problemas a partir de uma estrutura organizacional horizontal e orgânica (GONÇALVES, 1998). Essas mudanças na estrutura organizacional fará com que os hospitais deixem de ser organizações somente diferenciadas para organizações diferenciadas e integradas (ver figura 2). A busca conjunta do objetivo da organização, a autonomia de cada atividade e a proximidade das mesmas através dos diretores, são fatores que permitiram atingir um gestão plena dos hospitais.

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

A função do Conselho Técnico-Administrativo e, quando necessário, da pessoa do superintendente é justamente para servir como articulador e mediador entre as atividades hospitalares (CECÍLIO, 1997; GONÇALVES, 1998). Assim, cumpre a finalidade de discutir os assuntos (problemas ou idéias) originados em cada diretoria que afetam a organização e os assuntos de advêm da própria existência da organização,

**Figura 2: Nova estrutura organizacional**



Fonte: adaptado de BOTELHO (2000, f. 25)

tais como: os objetivos da organização, o papel de cada diretoria deve desempenhar na organização; as prioridades de cada área; a busca pela a satisfação dos clientes em receber serviços de qualidade; analisar os processos de trabalho; participar ativamente do processo de planejamento, orçamento, controle e tomada de decisão da organização e; acompanhar os resultados obtidos na organização.

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

## **5. SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES E GESTÃO BASEADA EM ATIVIDADES**

O sistema de custeio baseado em atividades (custeio ABC) foi desenvolvido a partir da década de 1960 nas indústrias contrapondo-se aos sistemas de custeio tradicional (custeio por absorção e custeio direto), com uma nova abordagem no tratamento dos custos indiretos. Essa abordagem dada aos custos indiretos procura reduzir a subjetividade e o arbitramento na alocação dos custos aos produtos, ao mesmo tempo que considerada que os custos não são incorrem, mas são causados pelas atividades. Sendo as atividades a base para realizar o custeio, surgir como complemento

do sistema de custeio a gestão baseado em atividades, a qual utiliza das informações do custeio ABC.

### 5.1. Custeio Baseado em Atividades (custeio ABC)

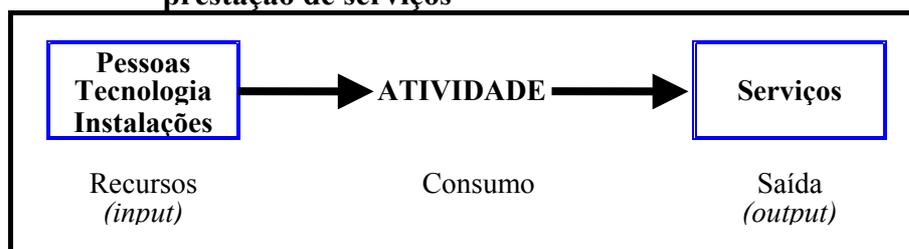
A metodologia do custeio ABC está fundamentada na visão sistêmica da organização e na fragmentação da cadeia de produção em atividades. É um método de custeio que agrega valor às atividades e verifica como essas atividades estão relacionadas à geração de receita e consumo dos recursos (CHING, 2001a).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

Devido o tratamento diferenciado que o custeio ABC faz aos custos indiretos, esse permite que os gestores conheçam todo o processo de produção de um serviço, inclusive os subprocessos de cada atividade. O detalhamento da cadeia produtiva dá condições para tomar melhores decisões tanto em nível estratégico como em nível operacional, aperfeiçoando os processos através da identificação de falhas e aprimoramento na gestão de custos. Isso é possível através da relação entre departamentos e atividades desenvolvidas, ao buscar a eficácia por meio da identificação da atividade certa para realizar o trabalho e, simultaneamente, fornecendo informações de custeamento e de desempenho. Em suma, o custeio ABC faz o mapeamento dos recursos, demonstrando como esses estão relacionados às atividades para a geração de receitas.

#### 5.1.1. Definindo Atividades e Direcionadores de Custos

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

**Figura 3: Relação entre a atividade, o consumo de recursos e a prestação de serviços**



Fonte: CHING (2001a, p. 48)

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

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

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

Os direcionadores de custos são os fatores que fazem com que as atividades sejam realizadas, ou seja é o fator causal da atividade, rastreando o recurso ao serviço. A identificação e a definição dos direcionadores de custos é feito com base na identificação da relação causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos (MARTINS, 1996). Ao observar a relação causa e efeito na escolha dos direcionadores de custos isso infere que o número de direcionadores de custos é o fator principal que dá a acuracidade na mensuração dos custos pelo custeio ABC (HOMBURG, 2001). Portanto a função dos direcionadores de custos é servir de base para a apropriação dos recursos consumidos às atividades, logo aos serviços, sendo o fator que determina o custo da atividade.

## **5.2. Gestão Baseada em Atividades (gestão ABM)**

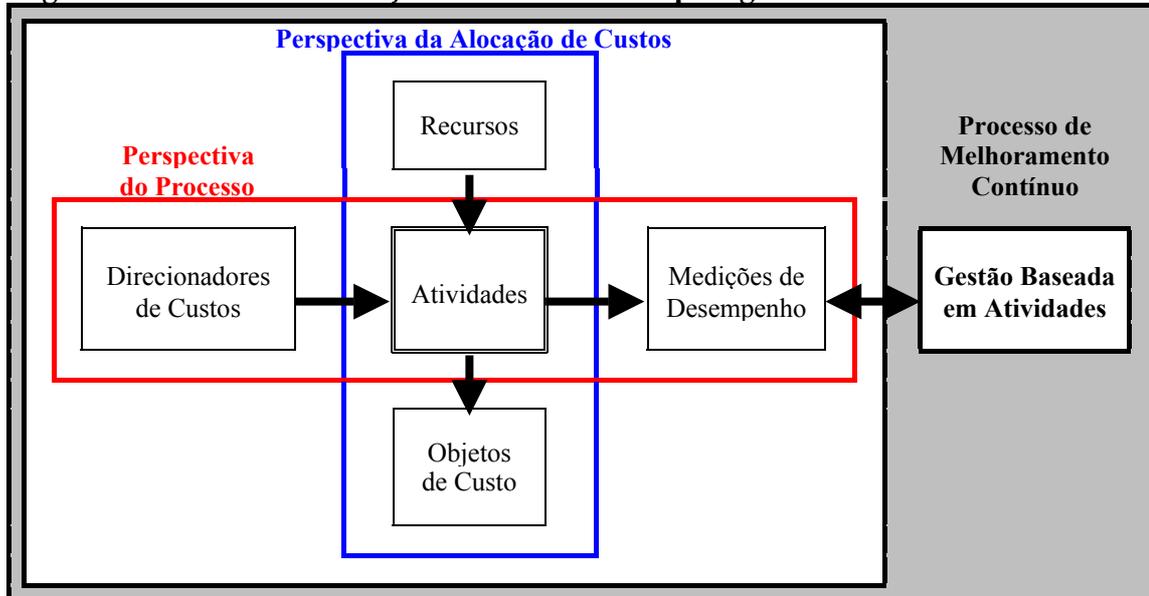
A gestão baseada em atividades (gestão ABM) é uma continuidade do custeio ABC, com ênfase no gerenciamento financeiro e operacional dos recursos. A relação entre o custeio ABC e a gestão ABM está no fato que esse utiliza-se das informações geradas pelo custeio ABC para o gerenciamento da organização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

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

Nesta figura observa-se a perspectiva de como os recursos são alocados ao objeto de custeio permitindo a análise crítica sobre decisões que abrange preço e informações sobre o processo produtivo. Enquanto na perspectiva do processo reflete as necessidades de uma nova categorização sobre custos e prioridades para melhorar

desempenho operacional e financeiro (TURNERY, 1992). Essas informações medem o desempenho das atividades e ajudam identificar as melhores meios e oportunidades para alcançar os resultados desejados pela organização. Portanto, a gestão ABM a partir da descrição do processo feito pelo custeio ABC analisa e controla o processo produtivo; os custos de cada atividade; o nível de aproveitamento dos recursos disponíveis; faz o planejamento, orçamento e controle dos gastos e; analisa a lucratividade do serviço.

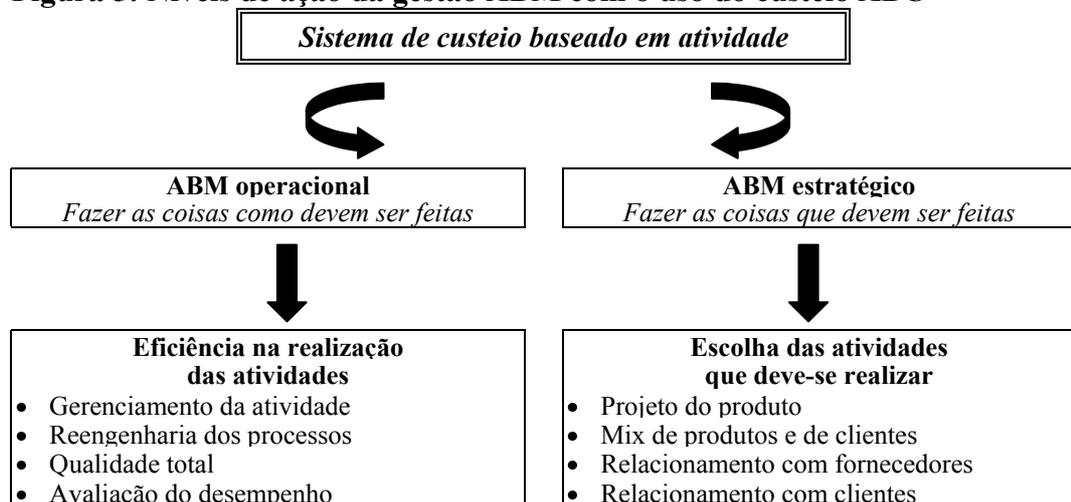
**Figura 4: O uso de informações do custeio ABC pela gestão ABM**



Fonte: adaptado de Management Accounting, v. 73, n. 7, p. 21, Jan. 1992.

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

**Figura 5: Níveis de ação da gestão ABM com o uso do custeio ABC**



	<ul style="list-style-type: none"><li>• Segmentação do mercado</li><li>• Canais de distribuição</li></ul>
--	---

Fonte: adaptado de KAPLAN; COOPER (1998, p. 15)

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

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

Assim como o custeio ABC quando implantado adequadamente dá suporte a implantação da gestão ABM na organização, essa proporciona resultados satisfatórios à organização quando administrada seriamente. Entre os resultados que a gestão ABM proporciona para a organização destaca-se: análise da rentabilidade dos serviços; análise do processo produtivo atingindo a eficácia dos resultados; planejamento e controle orçamentário baseado em atividades e; informações precisas e confiáveis para a tomada de decisão. Outras contribuições da gestão ABM é a postura mais crítica dos gestores sobre os eventos que ocorre na organização e as equipes de trabalho tornam-se mais coesas, flexíveis e reflexivas na execução de suas tarefas.

### 5.3. Críticas sobre o Custeio ABC e Gestão ABM

As críticas mais frequentes sobre o custeio ABC e o modelo de gestão ABM referem-se as dificuldades na implantação dessa ferramenta de gestão e aos resultados que não atendem a necessidade das organizações. Essas críticas geralmente questionam: a mensuração dos custos por meio das atividades; a incerteza na definição do melhor direcionador de custos; dificuldade no controle das atividades e direcionadores de custos e; despreocupação quanto a legitimidade dos custos.

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

Quanto a dificuldade na identificação e definição do direcionador de custos essa ocorre devido os erros de especificação e medição. Esses erros incorrem pela subjetividade em definir as medidas de alocação dos custos indiretos ao produto ou ao serviço através da atividade, utilizando-se os direcionador de custos (ROTH; BORTHICK, 1991). Para tanto, ao definir o direcionador de custos à atividade não consiste apenas observar o volume ou a facilidade de medição, mas principalmente o

fator que tenha maior relação com a causa no consumo do recurso e ser homogêneo à atividade.

Outra fator de limitação do custeio ABC é quanto ao controle e o número de atividades e de direcionadores de custos (SHANK; GOVINDARAJAN, 1995). Uma mudança no processo de produção dos serviços pode alterar o valor agregado das atividades, porque o direcionador de custo já não tem proximidade com a causa do consumo do recurso. Portanto, o custeio ABC exige acompanhamento constante sobre as atividades e sobre os direcionadores de custos, porque quanto maior for o número de atividades e de direcionadores de custos, maior é a dificuldade de fazer o controle. Em contrapartida quanto maior for o número de atividade e direcionadores de custos aumenta-se a precisão no custeamento do serviço; e reduzir o número de atividades e de direcionadores de custos defronta-se com os erros de agregação, medição e especificação.

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

## **6. CUSTEIO ABC EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES**

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

Mediante tais circunstâncias foram realizados alguns estudos (BITTENCOURT, 1999; BOTELHO, 2000) que analisaram a aplicabilidade do custeio ABC em hospitais como ferramenta de custos para a gestão financeira dessas organizações. No decorrer desse tópico apresenta-se os resultados desses dois trabalhos, realizados em hospitais públicos brasileiros.

### **6.1. Hospital de Clínicas de Porto Alegre (HCPA)**

A pesquisa foi realizada no Hospital de Clínicas de Porto Alegre (HCPA), na primeira quinzena do mês de dezembro de 1997. O objeto de estudo foi procedimento de internação de dois pacientes com câncer no esôfago na clínica cirúrgica, na especialidade de cirurgia geral, os quais foram submetidos à cirurgia. A pesquisa abrange desde o momento que os pacientes foram admitidos no hospital, passando pelas fases de diagnóstico, operação cirúrgica, recuperação e alta hospitalar.

Os dados foram coletados através de entrevistas, observação não participante e pesquisa documental. Essas técnicas de coleta de dados permitiu que identificasse as etapas do procedimento dos pacientes em estudo, definiu as atividades primárias e as atividades secundárias, os direcionadores de custos, o valor dos recursos consumidos no procedimento, apurasse o custo de cada paciente pela metodologia de custeio ABC. Comparou os resultados obtidos pelo custeio ABC com os resultados do método de custeio tradicional e, também com o valor recebido pelo Sistema Único de Saúde (SUS).

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

- o custeio ABC propicia a compreensão das inter-relações entre os recursos no processo produtivo e as atividades que consomem esses recursos, fazendo o detalhamento das atividades que compõe a prestação do serviço;
- descreve os processos e os subprocessos na cadeia de valor, por meio do mapeamento o trabalho das diversas funções da organização hospitalar;
- permite implementar melhorias no processo produtivo;
- as informações que o custeio ABC apresenta integra os objetivos clínicos e administrativos, porque o corpo clínico passa a compreender como sua atuação afeta o custo do serviço e leva para a proximidade entre os diversos profissionais;
- auxilia no processo decisório, mensurando o desempenho financeiro e operacional, com resultados mais precisos e confiáveis;
- o custeio ABC é uma evolução do sistema de custeio tradicional, porque além mapear a cadeia produtiva adiciona a perspectiva de, como cada atividade influencia no processo produtivo;
- a precisão na mensuração dos custos e a confiabilidade das informações geradas pelo custeio ABC depende do número de direcionadores, sugerindo que para cada atividade tenha um direcionador de custos;
- a aplicação do custeio ABC permite que as organizações hospitalares adotem o modelo de Gestão ABM;
- a dificuldade de aplicar o custeio ABC depara-se com complexidade da atividade hospitalar, do elevado número de inter-relacionamento entre os recursos, da falta de acesso as informações e da dificuldade de implantar o controle sobre as atividades quando não tem um sistema informatizado.

## **6.2. Hospital Universitário Clemente Faria (HUCF)**

A pesquisa no Hospital Universitário Clemente Faria (HUCF) ocorreu entre os meses de setembro de 1999 a janeiro de 2000. Nessa pesquisa o objeto de estudo foi a análise da aplicação do custeio ABC no setor de maternidade, custeando os procedimentos de parto normal e parto cesária. Como na pesquisa no HCPA, essa pesquisa também utilizou-se de entrevistas, observação direta e pesquisa documental para a coleta de dados; identificou-se as atividades relacionadas aos procedimentos em estudo e; os direcionadores de custos primários e secundários. Em seguida apurou o custo de cada paciente pelo sistema de custeio ABC, confrontando os resultados obtidos por esse sistema com os resultados mensurados pelo sistema de custeio tradicional e com o valor recebido pelo SUS para os procedimentos de parto normal e parto cesária.

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

- o custeio ABC detalha o custo de cada procedimento;
- identifica quais atividades podem ser terceirizadas pela organização, dando condições para avaliar a viabilidade de terceirizar ou não essas atividades;

- possibilita o planejamento e o controle gerencial a partir da definição das atividades desenvolvidas, como a redução de desperdícios;
- permite confrontar o custo do procedimento com o valor recebido pelo SUS, para a gestão financeira;
- auxilia na elaboração do orçamento anual;
- a implantação do custeio ABC exige uma estrutura organizacional bem definida, para auxiliar na definição das atividades e alocação dos recursos;
- para que o custeio ABC tenha êxito é necessário comprometimento de todos os profissionais que trabalham na organização;
- é necessário também que a organização tenha profissionais especializados em custos para gerenciar o sistema e disponha de infra-estrutura em informática (*software e hardware*) para a implantação do sistema de custeio ABC em toda a organização;
- a dificuldade de implantar o custeio ABC existe devido a complexidade da organização hospitalar e o número elevado de atividades que desenvolve, associado a falta de clareza nas informações para identificar e definir as atividades e os direcionadores de custos.

## 7. CONCLUSÕES

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

Quanto aos problemas na estrutura organizacional, as organizações hospitalares apresentam contingências por terem uma estrutura organizacional vertical e sistema mecânico de produção dos serviços, associado a heterogeneidade de profissionais que trabalham nessa organização. Esses fatores contribuem para a individualidade entre as áreas administrativa, clínica e de apoio dos hospitais; para a centralização da tomada de decisão às chefias de cada área; para o mal aproveitamento dos recursos físicos e financeiros que a organização dispõe e; para a falta de comprometimento com os objetivos e com os resultados que a organização busca alcançar.

Os estudos (BARBOSA, 1996; BARBOZA, 1998; CECÍLIO, 1997; GONÇALVES, 1998) apresentam como proposta de minimizar as contingências na estrutura organizacional dos hospitais a partir da mudança de como essas organizações são compostas administrativamente. Para esses estudos os hospitais mudariam administrativamente de uma estrutura organizacional vertical, mecânica e diferenciada para uma estrutura organizacional horizontal, orgânica e integrada. Essa mudança permitiria que as organizações hospitalares tivesse uma administração mais participativa, com delegação de responsabilidades e com o comprometimento dos profissionais para que a organização alcançasse os objetivos e os resultados desejados.

No que refere-se a gestão financeira as organizações hospitalares não utilizam as ferramentas de gestão ou utilizam mal, não atendendo as necessidades da organização. Muitos hospitais não fazem planejamento e controle das receitas e dos gastos; desconhecem quanto custa os serviços; as informações para a tomada de são incompletas e imprecisas e; não sabem quais setores ou serviços apresentam baixo desempenho operacional. Por essa razão foram realizados alguns estudos sobre a gestão

financeira em organizações hospitalares, abordando os sistemas de custeio como ferramenta da gestão, analisando a aplicação do custeio ABC nessas organizações.

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

A respeito das críticas sobre a aplicação do custeio ABC nas organizações como instrumento de gestão financeira essas não foram confirmadas pelos estudos. Esses, apenas, salientaram que alguns aspectos relacionados a infra-estrutura das organizações hospitalares devem ser desenvolvidos ao implantar o custeio ABC (sistema de informação que integre toda a organização, equipamentos de informática; profissionais especializados em gestão de sistema de custos e comprometimento de todos os profissionais, em especial da área clínica e de apoio, em prestarem informações claras e corretas) para não comprometer os resultados que o sistema pode proporcionar.

Este trabalho foi importante porque permitiu traçar um perfil da gestão financeira das organizações hospitalares públicas no Brasil, destacando fatos associados a estrutura administrativa dessas organizações. Esse perfil mostra que as organizações hospitalares estão num período de mudanças administrativas e de dificuldades na gestão financeira devido as mudanças na política governamental para a área da saúde. Constatou-se também, que praticamente não existem pesquisas empíricas sobre a gestão financeira e áreas afins nestas organizações.

## REFERÊNCIAS

- BARBOSA, Pedro Ribeiro. **Gestão de hospitais públicos**: maior autonomia gerencial, melhor performance organizacional com apoio em contratos de gestão. Revista do Serviço Público, Rio de Janeiro, v. 120, n. 2, p. 67-97, maio/ago. 1996.
- BARBOZA, Hermes de Souza. **A interferência da estrutura organizacional na administração de hospitais**: o caso do Hospital Universitário Regional de Maringá. 1998. 80 f. Monografia (Especialização em Administração Pública) - Departamento de Administração, Universidade Estadual de Maringá. Maringá, 1998.
- BAUMGARTNER, Ricardo Rinaldi. **Avaliação da aplicabilidade do custeio ABC – Activity Based Costing na atividade hospitalar**. in cd rom XXIV Encontro da ANPAD - ENANPAD. Florianópolis, Santa Catarina, Anais ... set. 2000.
- BITTENCOURT, Otávio Neves da Silva. **O emprego do método de custeio baseado em atividades — Activity-Based Costing (ABC) — como instrumento de apoio à decisão na área hospitalar**. 1999. 198 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Escola de Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1999.
- BOTELHO, Ernani Mendes. **Metodologia de apuração de custos baseada em atividades para suporte à tomada de decisão**: um estudo de caso hospital universitário Clemente Faria. 2000. 135 f. Dissertação (Mestrado em Administração

- Financeira) - Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2000.
- BRIMSON, James A . **Contabilidade por Atividades**: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.
- CECILIO, Luiz Carlos de Oliveira. **A modernização gerencial dos hospitais públicos**: o difícil exercício da mudança. Revista de Administração Pública - RAP, Rio de Janeiro, v. 31, n. 03, p.36-47, maio/jun. 1997.
- CHERUBIN, Niversindo Antônio; SANTOS, Nairio Augusto. **Administração hospitalar**: fundamentos. São Paulo: CEDAS, 1997.
- CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades = ABM – Activity Based Management**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001a.
- CHING, Hong Yuh. **Manual de custos de instituições de saúde**: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC). São Paulo: Atlas, 2001b.
- CLEGG, Stewart R; HARDY, Cynthia; NORD, Walter R. (Org.). **Handbook de estudos organizacionais**: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais. vol. 1. São Paulo: Atlas, 1998.
- ELLER, Rosilene. **Análise crítica do ABC sob a ótica de diferentes visões**. Revista Brasileira de Contabilidade - RBC, Brasília, v. 126, n. 126, p. 79-86, nov./dez. 2000.
- GONÇALVES, Ernesto Lima. **Estrutura organizacional do hospital moderno**. Revista de Administração de Empresas - RAE, São Paulo, v. 38, n. 1, p. 80-90, jan./mar. 1998.
- HOMBURG, Carsten. **A note o optimal cost driver selections in ABC**. Management Accounting Research, v. 12, n. 2, p. 197-205, June 2001. Disponível em: <<http://www.idealibrary.com/links/toc/mare>>. Acesso em: 28 fev. 2002.
- KAPLAN Robert S. e COOPER, Robin. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.
- KHOURY, Carlos Yorghi; ANCELEVICZ, Jacob. **Controvérsias acerca do sistema de custos ABC**. Revista de Administração de Empresas - RAE, São Paulo, v. 40, n. 1, p. 56-62, jan./mar. 2000
- LAWRENCE, Paul R.; LORSCH, Jay W. **As empresas e o ambiente**: diferenciação e integração administrativa. Petrópolis: Vozes, 1973.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- MAXIMIANO, Antônio César Amaru. **Teoria geral da administração**: da escola científica à competitividade na economia globalizada. São Paulo: Atlas, 1997.
- MEZOMO, João Catarin. **Qualidade hospitalar**: reinventando a administração do hospital. São Paulo: CEDAS, 1992.
- MINISTÉRIO DA SAÚDE. Datasus. Brasil Disponível em: <<http://tabnet.datasus.gov.br/cgi/idb2001>>. Acesso em: 18 jul. 2002.
- MINTZBERG, Henry. **Structure in Fives**: designing effective organizations. New Jersey: Prentice-Hall, 1983.
- MOTTA, Fernando C. Prestes. **Teoria geral da administração: uma introdução**. 22ª ed. São Paulo: Pioneira, 1998.
- NOGUEIRA, Roberto Passos. **Perspectivas da qualidade em saúde**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1994.
- PARK, Kil Hyang. **Introdução ao estudo da administração**. São Paulo: Pioneira, 1997.
- ROTH, Harold P.; BORTHICK, A. Faye. **Are you distorting costs by violating ABC assumptions? Homogeneity and proportionality are key factors in cost data decisions**. Management Accounting, Montvale, NJ, v. 73, n. 5, p. 39-42, Nov./1991.

SHANK, John K.;GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva.** Rio de Janeiro: Campus, 1995.  
TURNEY, Peter B. B. **Activity-Based Management:** ABM puts ABC information to work. *Management Accounting*, Montvale, NJ, v. 73, n. 7, p. 20-25, Jan.1992.