



04.06 Orçamentos Clínicos



Princípios básicos sobre segurança do paciente. Conceitos, ferramentas e recursos para a ajuda na melhora da segurança na atenção da saúde.

Autor: Antonio Claudio de Oliveira

CoHCor - Hospital do Coração - SP

Se recomienda imprimir 2 páginas por hoja

Citación recomendada:

Claudio de Oliveira A. Orçamentos Clínicos[Internet]. Madrid: Escuela Nacional de Sanidad;

Trabalho final de Master 2015 [consultado día mes año]. Disponible en: direccion url del pdf.



TEXTOS DE ADMINISTRACION SANITARIA Y GESTIÓN CLINICA
by UNED Y ESCUELA NACIONAL DE SANIDAD
is licensed under a Creative Commons
Reconocimiento- No comercial-Sin obra Derivada
3.0 Unported License.



Introdução

Ato de planejar e estimar ganhos, despesas e investimento, o orçamento se torna peça fundamental na gestão de qualquer empresa. Focando em metas e objetivos, podendo-se comparar resultados para que se tome ações de correção ou preventivas todo gestor deve estar ciente e acompanhar todo planejamento do orçamento de sua instituição. Nenhuma organização pode funcionar sem um mínimo de visão e controle.

Quando falamos em orçamento clinico surge a diferença

importante entre um plano em longo prazo e estruturado por centros de custo, em vez de programas. Um orçamento aprovado para um centro de custo de uma organização de saúde deve cumprir as metas se comprometendo com a direção da organização. Os resultados serão satisfatórios se esta ação (acordo de cooperação ou gestão de contratos) seja cumprida. Os dois, direção e centro de custo, estão sujeitos a alterações se as circunstâncias mudarem a previsão de orçamento. As melhorias dos processos de gestão tentam dar sentido as decisões econômicas e estudam como elas afetam os resultados.

Nas organizações de saúde, tomando como base sua estratégia operacional de responsabilidade clínica progressiva no uso de recursos, bem como introdução gradual de mecanismos de financiamento e de incentivo destinadas a facilitar atingir os objetivos.

Neste texto vamos analisar como orçamentos expressam em termos monetários o conjunto de ações a serem tomadas na organização de saúde.

1. Introdução

1.1 Vantagens do Orçamento

1.2 Custos

2. Modelos Orçamentários

2.1 Modelos de orçamento

2.1.0 Orçamento incremental

2.1.1 Orçamento flexível

2.1.2 Orçamento base zero

3. Orçamento hospitalar

3.1 Sistema ABC em Hospitais

3.1.0 Levantamento dos procedimentos a serem custeados

3.1.1 Mapeamento dos processos e subprocessos

3.1.2 Atividades do processo

3.1.3 Medição de recursos e custos

3.1.4 Validação do mapeamento

3.1.5 Exemplos de mapeamento de processos e atividades

4. Conclusão

5. Referências bibliográficas

1.1 Vantagens do Orçamento

São muitas as definições de objetivos e vantagens do orçamento.

Hansen & Mowen ensinam que um "sistema de orçamentos serve como o plano financeiro abrangente para a organização como um todo e dá várias vantagens à organização, como forçar os gerentes a planejar, fornecer informações sobre recursos que podem ser usados para melhorar as tomadas de decisão e ajudar no uso de recursos e empregados para estabelecer um nível de referência que pode ser usado para a subsequente avaliação de desempenho, além de melhorar a comunicação e a coordenação (Santos, Parisi 2004).

Hussein aponta que os orçamentos podem trazer os seguintes benefícios:

- Forçam os administradores a planejar com antecedência e a pensar em estratégias de longo prazo;
- Fornecem critérios de desempenho;
- Promovem a comunicação e a coordenação;
- É uma ferramenta de controle.

Já Horngren et al. ensinam que a elaboração de orçamentos traz as seguintes vantagens:

- Proporcionam um referencial para avaliação de desempenho.
- Permitem coordenação e comunicação dos planos.
- São utilizados para apoio gerencial e administração.

Todas estas definições apontam o orçamento como um instrumento utilizado para uma variedade de finalidades, como centralização e autonomia, a avaliação de desempenho, implementação de estratégia, formação da estratégia, avaliação gerencial, comunicação, planejamento, controle e previsão (Toigo, Piccoli, Lavarda, 2014).

Quando os responsáveis pela organização de saúde (gerentes de área) decidem lançar um modelo orçamentário, eles devem definir: (Fernandez Diez

(2013).

- Qual é a base para a direção da meta proposta, ou seja, definir ações para atingir os objetivos.
- Posicionar a organização para o seu desenvolvimento futuro.

O orçamento pressupõe a determinar o futuro, fazendo com que todos os componentes trabalhem para a organização se desenvolver em um único sentido.

- Definir os meios e as consequências subsequentes da decisão.

Para desenvolver um orçamento, as alternativas possíveis a serem tomadas são exploradas e devem ser decididas por meio de quantificar o concreto, que é esperado e o mais eficiente para a realização do objetivo.

- Analisar os riscos das atividades futuras

O futuro nunca é inteiramente verdade, sendo assim o orçamento assume a tarefa de atribuir probabilidades de ocorrência para cada uma de suas apresentações possíveis, o que favorece a análise dos riscos incorridos em cada alternativa.

- Descentralizar e delegar

Ambas as tarefas (descentralizar e delegar), quanto mais simples e claras facilitarão para alcançar as metas e objetivos.

- Detectar desvios

As estimativas orçamentais são confrontados com a realidade, ao programar os planos de ação, os desvios devem ser medidos entre si.

- Coordenar as atividades entre os departamentos.

Isso é simplificado para o programa de orçamento, cada um concilia necessidade e o plano de ação em conjunto com projetos e discutem recursos a serem utilizados.

Gestão orçamental baseia-se em previsões feitas em termos internos e externos para as condições da empresa. Com base nessas previsões, os responsáveis têm poderes internos, programas e meios de comunicação expressos em valor e quantidade por um período fixo.

As condições que precedem a implementação de um modelo de orçamento em uma organização são:

- A estrutura organizacional detalhada, processos atribuídos a diferentes departamentos e unidades de saúde e não-saúde.
- Linhas hierárquicas bem definidas na estrutura.
- Distribuição de competências e responsabilidades nos centros de custo na organização.
- Metas de classificação com especificidade em sua realização.
- Um sistema de contabilidade desenvolvido, a fim de refletir os valores orçamentados, coleta realizada uma vez que o plano de ação começou, e medir eventuais desvios que possam ocorrer entre si.

1.2 Custos

O termo custo tem vários significados, em função de quem o usa. Para Horngren e Foster (1987), é todo o sacrifício que se efetua em termos monetários para a obtenção de bens e serviços. Já Anthony e Welsch (1981), custo é uma medição dos recursos sacrificados (em termos monetários) para atingir alguns propósitos, podendo ser bens ou, serviços. Segundo Martins (1985), custo é o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços. Para Florentino (1983), é a soma dos valores de bens e serviços consumidos e aplicados para obter um novo bem ou um novo serviço.

Os sistemas de custos precisam levar em consideração a qualidade do pessoal envolvido na sua alimentação e no seu processamento, a necessidade de informação do usuário final, a correspondência exata de sua adaptação às condições específicas da empresa, a utilização de quantidades físicas associadas aos

valores monetários e, acima de tudo, a relação entre a sua utilidade e as dificuldades para a sua elaboração.

Os autores Beulke e Berto (2005) demonstram que custo é resultante dos Somatórios dos Componentes Monetários (SCM) pelo Somatório dos Componentes Físicos (SCF).

$$SCM/SCF=Custos$$

Os mesmos autores ainda referem que de nada adianta uma organização possuir recursos técnicos, avançados de cálculos, dispor de uma concepção e estrutura adequadas de custos, se não tiver em primeiro lugar um sistema de controle de informação preciso e consistente. Informação errada e enviesada conduz fatalmente os dirigentes a tomarem decisões inadequadas, mesmo com a melhor técnica de apuração de custos.

No "**Manual Técnico de Custos do Programa Nacional de Gestão de Custos, 2006, Ministério da Saúde**", (Brasil, 2006) encontramos as seguintes definições para os termos usados na formatação de orçamentos financeiros;

- **Centro de custos** – setor de uma instituição que possui gastos mensuráveis. Não existe a necessidade do centro de custos acompanhar a estrutura formal da instituição (organograma). Muitas vezes é oportuno agrupar ou separar determinados setores para apuração dos custos.
- **Custo** – valor de todos os recursos gastos na produção de um bem ou serviços.
- **Custo direto** – custo apropriado diretamente ao produto ou serviço prestado, não sendo necessária nenhuma metodologia de rateio. É apropriado aos produtos ou serviços por meio de alguma medida de consumo (exemplos: mão-de-obra direta, material, medicamentos, etc.).
- **Custo fixo** – custo independe do volume de produção, que não é passível de alteração em curto prazo (exemplos: depreciação, aluguel e pessoal).
- **Custo indireto** – parcela do custo total que não pode ser identificada diretamente em um produto ou serviço

específico, porque depende dos critérios de rateio e está relacionada com um ou mais produtos ou serviços (exemplos: aluguel, energia, água, telefone e combustível).

- **Custo não-operacional** – custo obtido no somatório dos gastos efetivados pela unidade e não computados no cálculo do custo operacional (exemplos: pagamento de pessoal à disposição de outros órgãos, propaganda).
- **Custo operacional** – valor dos recursos consumidos, na atividade fim de cada centro de custos e/ou de toda instituição, em um determinado período.
- **Custo total** – é o resultado do somatório dos custos diretos e indiretos de todas as unidades de um mesmo bem ou serviço produzidas durante determinado período de tempo.
- **Custo variável** – custo que é passível de alteração em curto prazo. Esse custo modifica-se proporcionalmente ao volume produzido e que, somado ao custo fixo, constitui-se no custo total de um determinado serviço/produto.
- **Depreciação** – Redução de valor ou de preço que se registra na maioria dos bens em função do uso, do desgaste físico, da ação da natureza, das evoluções tecnológicas, da perda de utilidade por uso da obsolescência ou das alterações nos preços de outros fatores de produção.
- **Desembolso** – pagamento resultante das aquisições dos bens e serviços (exemplo: pagamento de aquisição de um lote de fios cirúrgicos).
- **Despesa** – montante de recursos gastos, num determinado período, que não está diretamente relacionado com a atividade fim. A despesa pode ser apropriada ou não, no produto/serviço, sob a forma de custo indireto (exemplos: salários da administração, telefone, aluguel).
- **Gasto** – despesa com bens ou serviços adquiridos. Refere-se também ao sacrifício econômico para obtenção de um produto ou serviço qualquer, não importa a origem dos recursos, representado por entrega ou promessa de ativos; independente de ter efetuado o pagamento.

- **Gestão de custos** – ação de gerir meios e recursos técnicos, metodológicos e funcionais, para gerar informação sobre custos e subsidiar a avaliação de desempenho.
- **Grupos de centros de custos** – agrupamento dos centros de custos que desenvolvem funções semelhantes.
- **Investimento** – aplicação de recursos financeiros com a finalidade de aumentar o ativo (aquisição de bens permanentes: tomógrafo, equipamentos cirúrgicos, imóvel) e melhorar a gestão de pessoal.
- **Preço** – valor monetário por meio do qual um bem ou um serviço é comprado e/ou vendido.
- **Rateio** – distribuição proporcional de custos indiretos da produção de bens e serviços.
- **Receita** – entrada de valores para o ativo, sob a forma de dinheiro ou direitos a receber.
- **Sistema de custos** – aplicativo que reúne e transforma dados, em informação gerencial.
- **Tipos de centros de custos** – classificação dada, conforme características, ao grupo de centros de custos que executam atividades similares (finais, intermediárias e administrativas).

2.0 Modelos Orçamentários

O orçamento pode abranger três tipos de recursos para períodos diferentes:

1. Recursos flexíveis, que resultam em custos variáveis.
2. Recursos comprometidos em médio prazo, que resultam em custos fixos.
3. Recursos comprometidos em longo prazo, que resultam em custos fixos.

Estes recursos estão relacionados com as decisões de curto e longo prazo. Aqueles custos que variam com o nível de atividade da empresa são chamados de custos variáveis ou flexíveis, enquanto que aqueles que não mudam com as alterações nos níveis de atividade são conhecidos como custos fixos ou comprometidos.

A projeção dos gastos com recursos comprometidos deveria ser determinada de acordo com as previsões de demanda e de *mix* de produtos. "No processo orçamentário alguns recursos, uma vez adquiridos, não podem ser dispostos facilmente, se a demanda é menor que a esperada".

Conseqüentemente a decisão sobre recursos comprometidos depende da decisão orçamentária nos níveis de capacidade instalada planejados. Quer dizer que área instalada, equipamentos, nível de tecnologia, etc., influenciam nos números de pessoas empregadas, depreciação e gastos com recursos comprometidos a médio e longo prazo.

Esclarecem também que em um orçamento de gastos podem incluir despesas discricionárias, que são gastos propostos para atividades tais como pesquisa e desenvolvimento, publicidade e treinamento. Esta não tem nenhuma relação direta entre o nível de despesas de uma atividade e os níveis efetivos de produção. Porém, uma vez determinada a quantia a ser gasta em atividades discricionárias, ela se torna fixa para o período, porque não é afetada pelo volume e pelo *mix* de produto.

2.1 Modelos de orçamento

2.1.0 Orçamento incremental

O orçamento incremental assume que o ponto de partida, para cada item de despesa é a quantia gasta deste item no ano anterior. Os valores são calculados através de um aumento percentual do orçamento para o período imediatamente anterior. Portanto perpetua hábitos de orçamentação a partir de um momento histórico, é pouco analítico, ele não fornece alternativas dadas como boa hipótese inicial.

2.1.1 Orçamento flexível

Neste tipo de orçamento os números não são fixos, avaliando cada valor orçado em intervalos de tempo, devido ao risco de ocorrências nas programações.

É mais analítico do que o incremental, mas também parte de um modelo histórico e perpetua hábitos, permitindo a organização saber mais, esclarecer e analisar as necessidades para cada valor do intervalo, o que significa mais participação (incentivando, portanto a motivação) dos participantes na organização. Exige também revisões e adaptações de acordo com o grau de cumprimento das disposições.

Estas revisões permitem uma melhor comunicação das diferentes estruturas da empresa.

2.1.2 Orçamento base zero

O orçamento base zero parte do pressuposto de que o ponto de partida para cada item é zero.

E o fundo projetado assume que as despesas devem ser organizadas em cotas, objetivando alcançar algum resultado definido em um horizonte de tempo específico.

Além disso, reforça que os orçamentos também proporcionam meios para comunicar as metas em curto prazo da empresa a seus colaboradores e coordenação das atividades da organização.

É uma ferramenta bem estruturada de planejamento financeiro através de análise e revisão das despesas projetadas para o próximo ano de uma empresa.

Este modelo, diferente do Orçamento Base Histórico, não é considerado como ponto de partida o que foi executado no ano anterior e sim, as premissas antecipadamente definidas pela área de Planejamento da organização, e as despesas calculadas para o próximo ano, com suas devidas justificativas. É possível identificar e avaliar os riscos e impactos caso não seja concebido o valor solicitado por cada área da empresa. Desta forma, a organização poderá direcionar seus investimentos e suas despesas de forma organizada, analisando onde poderão ser mais flexíveis e onde poderão ser mais conservadores, de acordo com o cenário atual.

Este tipo de orçamento é um processo eficiente e transparente para a elaboração do orçamento de uma empresa. Porém, para algumas organizações ainda existe certa rigidez na sua utilização, pois certamente é mais trabalhoso e minucioso que o orçamento com base nos gastos e despesas executados nos anos anteriores.

Os orçamentos também podem ser classificados em periódicos (fixos) ou contínuos. Um orçamento periódico é aquele preparado para um período específico de tempo, normalmente um ano fiscal.

Já os orçamentos contínuos, embora preparados para um período específico de normalmente um ano, envolvem subperíodos de um mês ou um trimestre. E à medida que passa um período, os gestores apagam aquele período orçado e acrescentam outro período orçado em seu lugar.

3.0 Orçamento hospitalar

Os hospitais estão entre os organismos mais complexos de serem administrados. Neles estão reunidos vários serviços e situações simultâneas: hospital é hotel, lavanderia, serviços médicos, limpeza, vigilância, restaurante, recursos humanos, relacionamento com o consumidor. De certa forma, é natural que todos esses organismos fossem, cada vez mais, regidos por leis, normas, regulamentações e portarias, vindas de diversos órgãos e instituições – um arcabouço legal cada vez mais dinâmico e variado (Celestino 2002).

As mudanças ocorridas com o fenômeno da globalização vêm exigindo esforços por parte das organizações na busca de instrumentos capazes de dar sustentação aos seus negócios.

No mesmo sentido, os avanços da tecnologia na medicina têm levado as instituições hospitalares a uma busca por controlar seus gastos e alocar seus recursos. Neste contexto, surge a gestão estratégica de custos, importante ferramenta que fornece informações e suporte à gestão em seu processo decisório, auxiliando no controle, definição de metas e diretrizes destas organizações.

Na área de saúde, a gestão dos custos envolve aspectos muito singulares, havendo uma necessidade fundamental de se utilizar métodos adequados em sua apuração e mensuração, a fim de

que o gestor tome decisões acertadas e escolha corretamente as metas que pretende alcançar (Lemos; Rocha, 2011).

Buscar otimizar os padrões de eficiência no uso dos recursos alocados às atividades operacionais dos hospitais é uma consequência das condições impostas pelo mercado, no entanto, uma significativa parcela das organizações hospitalares ainda utiliza métodos contábeis tradicionais, não dispondo de sistema de gerenciamento de custos que ofereça informações necessárias ao controle de suas atividades ou para a tomada de decisões administrativas e de investimentos (Abbas, 2001).

O gestor, ao conhecer os custos, se apropria de informações que subsidiam as decisões e o controle, podendo indicar onde ocorrem problemas no hospital, acompanhando as ações implementadas e escolhendo alternativas que levem às melhores decisões. Neste sentido, "calcular custos nada mais é do que entender a realidade da empresa" (Santiago; Gomes 2003). No Brasil, a área hospitalar ainda precisa trilhar um longo caminho em busca da modernização de sua gestão, pois tais organizações ainda se utilizam de métodos contábeis tradicionais e ultrapassados, desconhecendo efetivamente seus custos por não utilizarem qualquer tipo de sistema que oriente e proporcione parâmetros para decisões administrativas, investimentos e controle de atividades (Abbas, 2001).

Diversas pesquisas, como Abbas (2001), Raimundini (2003), Reis (2004) e Struett (2005), têm sido publicadas nos últimos anos a respeito da aplicação de sistemas de gestão de custos em hospitais, com destaque para o sistema de Custeio Baseado em Atividades (do inglês, *Activity-Based Costing* ou ABC).

Essas pesquisas, além de dissertarem sobre a aplicabilidade e os benefícios desse sistema para fins de gestão e de tomada de decisão, comparam-no com aqueles tidos como "tradicionais".

Segundo Reis (2004), enquanto os sistemas tradicionais, utilizados pela maioria das organizações hospitalares, não fornecem informações adequadas para a tomada de decisão, o ABC é um sistema que identifica as atividades como meio para alocar mais eficientemente os custos dos produtos ou qualquer outro objeto de custo. Cardinaels *et al.* (2004) reconhecem que, embora a maioria dos hospitais não tenha adotado o ABC porque os Sistemas de Informação utilizados nessas organizações não estão capacitados para se adaptarem a esse método de custeio, o ABC proporciona informações mais precisas e melhor controle das atividades desenvolvidas.

3.1 Sistema ABC em Hospitais

De acordo com Nakagawa (1994), alguns aspectos das técnicas do Custeio Baseado em Atividades (do inglês, *Activity-Based Costing*, ou ABC) já eram conhecidos desde o século XVIII. Já para outros autores, como Jiambalvo (2002), “[o] Custeio Baseado em Atividades (ABC) é um desenvolvimento relativamente recente da contabilidade gerencial que tem recebido grande atenção tanto de acadêmicos quanto de profissionais interessados na melhora das informações contábeis”.

A metodologia de apuração de custos não é uma nova alternativa de contabilidade de custos para as organizações de saúde. Na realidade, é mais uma abordagem de como se observar a realização das atividades dentro de uma instituição hospitalar. O sistema admite que as atividades consomem recursos para produzir um resultado, uma vez que cada paciente necessita de uma série de atividades para seu tratamento e recuperação (Falk, 2001).

Como atestam Cooper e Kaplan (1998 *apud* CANGI, 1995, p. 16), o ABC “é uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividade, estabelecendo relações entre as atividades e o consumo dos recursos, independentemente de fronteiras departamentais”, o que permite a identificação dos fatores que levam uma organização, como um hospital, a incorrer em custos nos processos de oferta de produtos e/ou serviços e de atendimento ao mercado e aos clientes.

O sistema ABC, na condição de um sistema de custeio que dá suporte à tomada de decisões, apresenta a vantagem de fornecer informações detalhadas sobre o processo de custeio, aumentando a capacidade de análise dos custos. Também demonstram vantagens em se produzir todos os serviços ou optar pela terceirização (Lima, 1997). Por exemplo, esse sistema evidencia informações como: valor adicionado, lucratividade de cada objeto de custos ou grupo de objetos de custos (quando similares), relação de atividades que são essenciais e de atividades que podem ser eliminadas do processo, taxa de desempenho das atividades ou de grupos de atividades (por meio dos direcionadores de custos) e modelagem dos processos de fabricação de produtos, de atendimento a clientes e de prestação de serviços (por meio do mapeamento das atividades) (Oliveira, 2010).

Vários estudos sugerem o sistema ABC como o mais indicado

para a gestão dos custos hospitalares (Abbas, 2001; Raimundini *et al.*, 2004). Finkler e Ward (1999) citam duas razões principais para a utilização desse sistema em organizações hospitalares. Primeiramente, as informações produzidas por esse sistema de custeio são mais precisas e, por isso, permitem uma melhor tomada de decisão. Em segundo lugar, o fato de o custo estar associado à atividade permite o uso mais racional dos recursos por parte dos profissionais da organização.

A análise dos estudos de casos realizados em organizações hospitalares no Brasil e dos estudos empíricos internacionais permitiu concluir que o sistema ABC é aplicável em organizações hospitalares e congêneres. Com base nas pesquisas, é possível afirmar que o sistema ABC gera benefícios, dentre os quais se destacam:

- as informações são precisas e confiáveis para a gestão e tomada de decisão;
- a descrição do processo de prestação do serviço possibilita compreender como, onde e por que os custos ocorrem;
- o controle interno é mais rígido;
- é obtido o custo das atividades que compõem o serviço prestado ao paciente;
- com a padronização, racionalização e/ou terceirização das atividades, é possível, sob a perspectiva daquilo que agrega (ou não) valor ao serviço, aumentar a eficiência operacional e financeira dos recursos disponíveis (Oliveira, 2010).

Na perspectiva do ABC, a visão da organização por áreas (centros de custos ou departamentos) cede lugar à visão por sistemas e processos. O mapeamento dos processos e também o gerenciamento por processos estão em consonância com a abordagem mais eficaz e contemporânea de gestão. Entende-se que os processos executados possuem a realidade objetivamente construída por meio do desempenho das melhores práticas, chegando a um resultado eficiente e eficaz.

Vários autores conceituam centros de custos como departamentos (ou setores ou áreas organizacionais). O departamento (também chamado de setor ou área) é uma manifestação da especialização necessária em estruturas hierárquicas. Tomando-

se o organograma do hospital, os departamentos são facilmente identificados. Os departamentos, por exemplo, buscam concentrar (ou aglutinar) as atividades correlatas e/ou complementares da função que representam. As estruturas hierárquicas cedem espaço hoje para modelos mais contemporâneos: matriciais, por projetos, em redes, por unidades de negócios, por exemplo. A estrutura apresentada por um hospital é um assunto muito importante e deve ser estudado com cuidado.

O método centro de custo divide a organização em segmentos, segundo compartimentos funcionais, buscando a homogeneidade da produção. A partir do total de custos de um período, cada centro de custo recebe a parcela correspondente de custos indiretos, por bases de rateio, e de custos diretos. O método de centro de custos é o mais empregado no Brasil e no mundo, em todos os setores, inclusive na área hospitalar (Kliemann, 1996; Lewis, 1995)

O método ABC enfoca a atividade como a base para produtos ou serviços. Uma atividade é um evento, tarefa ou unidade de trabalho com uma proposta específica, dentro do processo produtivo, cujo nível de recursos empregados é acompanhado por direcionadores de custo. O ABC está sendo implementado por um crescente número de organizações ao redor do mundo (Horngren, 1996)

O método ABC está na relação de causa-efeito, onde atividades consomem recursos para produzir objetos de custo (produtos ou serviços); é a visão da transferência do custo. Assim o controle dos custos dos recursos requer a identificação e o gerenciamento das atividades e dos fatores que direcionam esses custos.

Recursos são elementos econômicos que são aplicados ou utilizados na performance das atividades, tais como salários, medicamentos e material médico-hospitalar. As atividades são um conjunto de ações realizadas através de uma organização, úteis para a proposta do ABC. Os objetos de custo são qualquer paciente, patologia, serviço, contrato, projeto ou outra unidade de trabalho cuja medida de custo é desejada (Bittencourt. 1999).

A implantação do sistema de custeio ABC em organizações hospitalares pode ser descrito em etapas de trabalho, sob a perspectiva metodológica necessária para a sua validação.

Diversos autores dispõem visões diferentes no que diz respeito a quantidade de etapas no método ABC. Porém há um consenso

quando se referem a algumas etapas:

- Identificar e analisar todas as atividades;
- Mapear os recursos de cada atividade;
- Identificar os custos de cada atividade;
- Validação do processo.

Inseridos em cada uma destas etapas podem ser definidas outras ações que complementam o processo, como por exemplo, trabalhar as barreiras, construir modelos de software, etc. .

Outras etapas não menos importantes são incorporadas ao processo de acordo com a necessidade levantada, como treinamento e documentação.

3.1.0 Levantamento dos procedimentos a serem custeados

A definição dos procedimentos que serão custeados deve ter como fundamentação a necessidade gerencial de conhecimento deste procedimento com maior nível de detalhamento. Esta escolha pode estar fundamentada na importância deste procedimento, no faturamento ou no consumo de recursos do hospital ou, ainda, por ser um procedimento que exija a atenção da direção. Pode-se utilizar, por exemplo, a análise de Pareto como ferramenta de auxílio para a escolha.

3.1.1 Mapeamento dos processos e subprocessos

É necessário um conhecimento do macroprocesso e dos microprocessos, descrevendo as atividades dos procedimentos. A equipe de trabalho deve ser composta pelos profissionais diretamente ligados nos procedimentos (enfermagem, fisioterapia, médicos, etc), pois os passos deverão ser descritos desde o processo inicial até sua finalização. Ferramentas como fluxogramas são de utilidade importante.

A equipe de trabalho deve buscar "o que", "como", "quais recursos" são consumidos pela atividade estudada. Quanto mais

detalhes melhor será a compreensão do processo.

Os subprocessos são identificados e integrados ao desenho principal dos processos. Nem sempre estão presentes, porém uma identificação de um subprocesso dá um grau de sintonia fina ao desenho do processo.

3.1.2 Atividades do processo

A identificação das atividades constituiu-se no passo seguinte para assegurar que o mapeamento dos processos e procedimentos envolvidos na prestação do serviço pelo hospital fosse global e abrangente.

Para determinar a quantidade de atividades necessárias à realização dos procedimentos estudados, podem ser utilizados como técnicas de pesquisa a observação não participante e a realização de entrevistas com as pessoas envolvidas nos processos.

As atividades podem ser classificadas em: **primárias** (*i.e.*, atividades essenciais para realizar o procedimento ou diretamente ligada a esse procedimento); e **secundárias** (*i.e.*, atividades que dão apoio ou complementam as atividades primárias) (Kaplan; Cooper, 1991).

Esta é a atividade que mais demanda trabalho, tanto em termos de atenção e cuidado quanto esforço.

3.1.3 Medição de recursos e custos

Os recursos consumidos são definidos por cada atividade. Há uma grande variação de tempo e recursos de materiais consumidos. Isso se dá dependendo do tipo de paciente e o nível de conhecimento do profissional que está realizando o procedimento. Não se devem utilizar valores médios, uma vez que não são representativos, e não refletem as informações relevantes ao conhecimento do processo. A melhor maneira de quantificar o consumo é a utilização de valores mínimos e máximos. O uso de valores mínimos e máximos permite estabelecer um intervalo de valor no qual cada procedimento deverá estar enquadrado.

No momento de medição de recursos e custos, o procedimento é desenhado em forma de fluxograma passando por todos os centros de custo dentro do hospital.

3.1.4 Validação do mapeamento

O painel de especialista, composto por no mínimo cinco profissionais, que acumulam o conhecimento suficiente para ser considerado um expert, é a maneira mais segura de se validar um mapeamento de processos e atividade.

Esta fase é usada para, além da validação dos processos, obter maior exatidão e especificação das informações.

3.1.5 Exemplos de mapeamento de processos e atividades retirados do "Introdução à Gestão de Custos em Saúde", Ministério da Saúde e Organização Pan-Americana da Saúde, Brasília, 2013 (Brasil, 2013).

a- Relação dos Direcionadores de Custos – Exemplos

Recursos	Direcionadores de Recursos (possíveis)
Mão de obra	Tempo em minutos
Materiais de consumo (medicamentos, material médico, órteses/próteses, gases medicinais)	Alocação direta (quantidade)
Equipamentos	Estimativa gerencial (utilização)
Rateio de centros de custos de apoio e auxiliares	Estimativa gerencial (tempo)
Custos indiretos (água e energia elétrica)	Estimativa gerencial (tempo)

Fonte: "Introdução à Gestão de Custos em Saúde", Ministério da Saúde e Organização Pan-Americana da Saúde, Brasília, 2013.

b- Custos Mínimo e Máximo dos Procedimentos no Ambulatório de Politraumatizados (em R\$)

Centro de Custos	Procedimento	Custo Mínimo	Custo Máximo
Ambulatório de politraumatizados	Puncionar acesso venoso	15,52	51,00
	Monitorizar	1,00	13,81
	Realizar antisepsia	8,41	21,43
	Passar sonda	7,89	30,57
	Entubar	12,69	65,23
	Medicar	0,49	58,20
	Materiais utilizados	0,15	1,30
	Encaminhar paciente para o bloco cirúrgico	7,64	125,30
	Soma		51,01

Fonte: "Introdução à Gestão de Custos em Saúde", Ministério da Saúde e Organização Pan-Americana da Saúde, Brasília, 2013.

4.0 Conclusão

Seja qual for o modelo orçamentário que se utilize, a administração é que decide sobre as ações que podem ser tomadas para reduzir os custos das atividades, e eventualmente, eliminar todas as atividades que não agregam valor.

Conhecer o verdadeiro custo de cada serviço, do valor de cada conjunto de atividades que compõe os procedimentos médicos torna-se um diferencial competitivo da empresa em seu mercado.

O exemplo dos demais segmentos de negócios, também a área hospitalar demanda uma administração profissional de negócios.

Nos hospitais, onde os fatores de produtividade e competitividade exigem outras abordagens, a gestão estratégica de custos assume um papel vital.

A aplicação de um método de orçamento clínico auxilia a organização de saúde a conhecer todos seus processos, atividades, seus custos e gastos, melhorando assim a gestão organizacional, evitando perdas e melhorando a qualidade no atendimento ao paciente.

5.0 Referências bibliográficas

1. *Abbas, K. (2001) - Gestão de Custos em Organizações Hospitalares. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina.*
2. *Bittencourt, O. N. S. (1999). O emprego do método de custeio baseado em atividades – (ABC) – Como instrumento de apoio à decisão na área hospitalar. Porto Alegre, UFRGS.*
3. *Brasil. Ministério da Saúde (2013). Introdução à Gestão de Custos em Saúde / Ministério da Saúde, Organização Pan-Americana da Saúde. – Brasília: Editora do Ministério da Saúde.*
4. *Brasil. Ministério da Saúde (2006). Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos. Departamento de Economia da Saúde. Programa Nacional de Gestão de Custos: Manual Técnico de Custos – Conceitos e Metodologia - Brasília : Editora do Ministério da Saúde.*
5. *Cardinaels, E.; Roodhooft, F.; Van Herck, G. (2004). Drivers of cost system development in hospitals: results of a survey. Health Policy, v. 69, p. 239-252.*
6. *Celestino, P. (2002). Nó de Normas. Notícias Hospitalares. Gestão de Saúde em Debate, vol. 4, n. 39, out./nov.*
7. *Cooper, R.; Kaplan, R. S. (1991). The design of cost management systems: text, cases and readings. Prentice-Hall.*
8. *Falk, J. A. (2001). Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologia e aplicações. São Paulo: Atlas.*
9. *Fernandez Diez A. (2013). Presupuestos clínicos. Caso de presupuestación de un servicio clínico. Madrid: Escuela Nacional de Sanidad.*
10. *Finkler, S. A.; Ward, D. M. (1999) Issues in cost accounting for health care organizations. 2. ed. Maryland: Aspen Publication.*

11. *Horngren, Charles. George Foster e Srikant Datar. (1996). Cost Accounting: a managerial emphasis. 9th ed. Prentice Hall.*
12. *Kaplan R. S.; Cooper, R. (1998). Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo. 1. ed. São Paulo: Futura.*
13. *Kliemann, Francisco Joe (1996). Apostilas da disciplina de custos industriais. PPGEP/UFRGS.*
14. *Lemos V. M. F., Rocha M. H. P. (2011) - A Gestão das Organizações Hospitalares e Suas Complexidades LATEC/UFF.*
15. *Lewis, M. (1995) – A organização, prestação e financiamento da saúde no Brasil: uma agenda para os anos 90. Relatório do Banco Mundial, divisão de recursos humanos, departamento I, Região da América Latina e do Caribe, relatório nº 12655-BR, Janeiro.*
16. *Lima, C. R. M. (1997). Activity-Based Costing para hospitais. São Paulo. Dissertação de Mestrado em Administração Contábil e Financeira. EASP/FGV.*
17. *Nakagawa, J. (1994). Testes de vigor baseados na avaliação das plântulas. In: VIEIRA, R.D. & Carvalho, N. M. (ed.). Testes de vigor em sementes. Jaboticabal: FUNEP.*
18. *Oliveira A. de S. (2010). Custeio Baseado em Atividade – ABC: Um Estudo de Caso Sobre Aplicabilidade e Análise de Custos em um Hospital Privado - Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Econômicas da U.F.M.G. para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, BH – MG.*
19. *Raimundini, S. L. (2003). Aplicabilidade do sistema ABC e análise de custos: estudo de caso em hospitais públicos. Dissertação (Mestrado em Administração) – Departamento de Administração, Universidade Estadual de Maringá, Maringá.*
20. *Reis, L. G. (2004). Análise da aplicabilidade do custeio baseado em atividades em organização da área hospitalar:*

estudo de caso em um hospital privado de Londrina. 2004. 176f. (Dissertação de Mestrado em Administração) – Universidade Estadual de Maringá, Maringá.

21. *Santiago, J. S.; Gomes, A. M. (2003). A ferramenta de custos na gestão dos hospitais universitários. In: V Encontro de Iniciação Científica, Natal, 06 e 07 de novembro de 2003. Natal: Faculdade de Natal.*
22. *Santos R. V., Parisi C. (2004) - **Análise das variações orçamentárias segundo o enfoque da gestão econômica**, XI Congresso Brasileiro de Custos – Porto Seguro, BA, Brasil, 27 a 30 de outubro de 2004.*
23. *Struett, M. A. M. (2005). Custeio baseado em atividades em laboratórios de análises clínicas: estudo de caso em um hospital filantrópico. 165 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Estadual de Maringá e Universidade Estadual de Londrina, Londrina.*
24. *Toigo L. A., Piccoli M. R., Lavarda C. E. F. (2014)- Orçamento como meio para controle e dissociação em um hospital público brasileiro, SIMPOI.*