

## **Informações e Sistemas de Gestão de Custos em Organizações Hospitalares: o Caso do Hospital Santo Amaro**

BRUNI, A. L., MUCCINI, Rosane Lúcia Zambiasi, MAC-ALLISTER, Mônica, CARVALHO JÚNIOR, Cesar Valentin de Oliveira. [0606] Informações e Sistemas de Gestão de Custos em Organizações Hospitalares: o Caso do Hospital Santo Amaro. In: XIII Congresso Brasileiro de Custos, 2006, Belo Horizonte. Anais do XIII Congresso Brasileiro de Custos. , 2006.

### **Resumo**

Este artigo discute a gestão de custos nos hospitais particulares e sua contribuição ao processo decisório. O que se questiona e se objetiva responder é qual a contribuição da gestão de custos nos hospitais particulares, como função geradora de informações para a tomada de decisão. Nessa perspectiva, constrói-se um referencial teórico com base em uma revisão da literatura associada à decisão, ao processo de gestão de custos e à contextualização do processo decisório e da gestão de custos em hospitais. Uma vez construído esse referencial, realiza-se um estudo de caso analisando em profundidade um hospital particular de porte médio. Conclui-se que o processo decisório apresenta descontinuidade, principalmente nas etapas de implementação da estratégia e controle gerencial, e que a gestão de custos limita-se à apuração setorial sintética, não apropriando custos a serviços, produtos ou clientes.

Palavras-chave: Custos Hospitalares, Gestão Estratégica de Custos, Sistemas Gerenciais.

Área Temática: Gestão Estratégica de Custos.

### **1 - Introdução**

A imprensa tem divulgado em demonstrativos contábeis e notícias avulsas, as grandes dificuldades que o setor de serviços de saúde atravessa, com falta de leitos hospitalares, estruturas físicas sucateadas e maus serviços prestados, tanto nos hospitais públicos como nos particulares. Considerando-se que a eficiência administrativa em hospitais está relacionada ao melhor uso dos recursos disponíveis, pode-se inferir que, para a reversão deste quadro de deficiências, não são suficientes apenas os conhecimentos em saúde. Faz-se necessário o conhecimento em administração de negócios, e uma metodologia consistente de controle e análise de custos, receitas e despesas, bem como a consciência do contexto mercadológico em que os hospitais estão inseridos, o qual tem se tornado cada vez mais competitivo.

Considerando-se a importância dos sistemas de custeio para o desempenho das organizações, e a carência de trabalhos voltados à investigação destas dimensões nas organizações hospitalares, justifica-se o desenvolvimento de novos estudos e pesquisas, que analisem de que forma as informações de custos têm sido utilizadas para apoiar decisões estratégicas nos hospitais particulares. Essa é a razão do presente artigo, que objetiva investigar qual a contribuição da Gestão de Custos nos hospitais particulares, como função geradora de informações para a tomada de decisão.

Para o cumprimento desse objetivo, realizou-se antes uma pesquisa bibliográfica e depois um estudo de caso, esse apoiado em uma pesquisa documental e em entrevistas.

A partir do referencial teórico, foram elaborados grupos de perguntas para os gestores do hospital estudado. Os grupos identificam e caracterizam aspectos importantes do processo decisório e da gestão de custos em hospitais por meio de conjuntos distintos de informações. O objetivo é compreender a utilização das informações providas pelo gerenciamento de custos no processo decisório do hospital em questão. As entrevistas foram realizadas em duas etapas

com cada um dos entrevistados, representados pelo superintendente, gerentes (saúde, financeiro, e de materiais e serviços), assessores (jurídico, de comunicação e imprensa, de informática e de recursos humanos) e gestor de custos.

O primeiro grupo de perguntas buscou identificar o respondente e sua função, dentro da organização. As demais perguntas estavam associadas aos objetivos específicos e buscavam caracterizar o processo decisório e o ciclo de planejamento dos hospitais particulares; caracterizar os processos de gerenciamento de custos dos hospitais particulares; caracterizar o uso de informações de custos nas decisões gerenciais dos hospitais particulares; analisar a adequação dos sistemas de gerenciamento de custos para o processo decisório dos hospitais particulares. A análise destes objetivos foi complementada com a pesquisa documental.

Em relação à análise da adequação dos sistemas de gerenciamento de custos para o processo decisório do hospital, o objetivo foi atingido através da análise dos documentos utilizados no processo decisório e de entrevistas aplicadas aos gestores que exploraram aspectos relativos ao sistema de custeio utilizado no hospital. Foram avaliados os fatores que caracterizam os estágios de desenvolvimento dos sistemas de gerenciamento de custos e desempenho, segundo o Modelo em Quatro Estágios de Sistemas de Gerenciamento de Custos e Desempenho, de Kaplan e Cooper (1998) e relativos à qualidade dos dados, relatórios financeiros externos, gastos com produtos ou clientes e controle operacional e estratégico.

Os resultados desse estudo são apresentados nesse artigo que se encontra dividido em quatro partes. A primeira consiste nessa Introdução, na qual se apresenta o tema-problema, o objetivo, a metodologia e a própria estrutura do artigo. Na segunda, apresenta-se uma síntese da abordagem teórica e metodológica no que se refere a: custos, informações e sistemas; Gestão estratégica de custos; Estágios dos sistemas de custeio e o modelo de Kaplan e Cooper; e Gestão de custos em organizações hospitalares. Na terceira, apresenta-se uma síntese do estudo de caso, isto é, uma análise do Hospital Santo Amaro, HSA. Na quarta e última, são apresentadas as Considerações finais.

## **2 - Referencial teórico**

### **Gestão estratégica de custos**

O cenário produzido pela globalização tem sido de grande competitividade e de grandes transformações nos mercados, demasiadamente rápidas e ameaçadoras para as empresas. Diante disso, novas formas de gerenciar e de pensar as organizações dão ênfase, novamente, à produção, com vistas a obter a chamada “Filosofia de Excelência Empresarial”. No entanto, nesta revolução organizacional, as empresas defrontam-se com grandes dificuldades, devido à utilização de sistemas de custeio e de controle gerencial ultrapassados (NAKAGAWA, 1993). Neste contexto é que surge o conceito de gestão estratégica de custos, o qual está associado a uma evolução e expansão da função de custos, que passa a ir além do mero custeamento de produtos, departamentos, etc.

Marinho e outros (2004) relacionam o papel estratégico da gestão de custos com o uso de informações que visam apoiar os seguintes objetivos empresariais: a) formulação e comunicação de estratégias empresariais; b) escolha de ações táticas para a implementação destas estratégias; c) fornecimento de subsídios ao desenvolvimento e implementação de um sistema de controle gerencial mensurável para a monitoração dos objetivos estratégicos estabelecidos.

A gestão estratégica de custos, conforme proposta por Shank e Govindarajan (1997), considera as informações de custos à luz da gestão estratégica, e baseia-se em três pilares conceituais derivados da literatura concernente a ela: análise da cadeia de valor; análise de

posicionamento estratégico; análise de direcionadores de custos. Além dos pilares, a gestão estratégica de custos salienta as deficiências dos sistemas tradicionais de contabilidade por contemplarem apenas demonstrações financeiras que refletem decisões passadas e não contribuem para a identificação de ações de aprimoramento necessárias nos níveis operacionais. A falta de informações referentes aos resultados das ações tomadas pelos funcionários operacionais desestimula as iniciativas de melhorias. A ênfase nas medidas não financeiras visa identificar os fatores críticos de sucesso, tais como a satisfação do cliente, a excelência do processo de manufatura, a qualidade, confiabilidade, entre outros, os quais nem sempre se baseiam no custo. Desta forma, a gestão estratégica de custos considera que o controle possibilitado pela medição dos indicadores dos fatores críticos de sucesso é que pode gerar resultados financeiros melhores.

Segundo Kaplan (1987 apud NAKAGAWA, 1993), os sistemas tradicionais de custeio já datam de mais de um século, ou seja, são originários de um tempo em que as estruturas das empresas e dos custos eram bem diferentes do que encontramos hoje. A evolução tecnológica alterou em muito o padrão de comportamento dos custos, pois, simultaneamente, os custos diretos com materiais e mão-de-obra vêm decrescendo enquanto que os custos indiretos de produção vêm aumentando em função de uma maior automação obtida com o uso de equipamentos, engenharia, informática, etc.

O Sistema de Custeio por Absorção ou Tradicional apropria todos os custos incorridos para a produção de um bem ou serviço, e, por este motivo, ele é considerado um sistema de custeio integral. Ou seja, este é um método que apropria os custos variáveis ou diretos e os custos indiretos e fixos, sendo que estes são atribuídos aos produtos conforme critérios arbitrários estabelecidos (VASCONCELOS, 1996 apud CASTRO, 2005).

Nakagawa (1993) observa que, no cenário de competitividade advindo da globalização, as empresas têm direcionado suas estratégias no sentido da função de produção, o que cria uma demanda nova de informações gerenciais, que permitam integrar completamente as decisões operacionais e as decisões de investimentos. Para este autor, os principais problemas da utilização dos sistemas tradicionais de custeio são: a) geram distorções no custo dos produtos por alocarem os custos indiretos com base em critérios de rateio que são, geralmente, arbitrários, e bases de apropriação limitadas, tais como horas de mão de obra direta ou horas-máquinas; b) as bases de apropriação vêm diminuindo devido às novas tecnologias, e os custos indiretos de fabricação vêm aumentando, o que faz com sejam elevadas as taxas de aplicação destes custos, causando distorção na apuração do custo dos produtos; c) induzem a produção em larga escala, objetivando a diluição dos custos fixos, e não permitem a identificação e eliminação de atividades que não agregam valor aos produtos; d) não permitem a identificação e mensuração dos custos da (não) qualidade, tais como: falhas internas e externas, prevenção e avaliação; e) não permitem a análise do impacto do custo no ciclo de vida dos produtos, concentrando-se nos custos correntes de produção, não considerando o custo-meta, utilizado para análise da viabilidade mercadológica do produto; f) não fornecem informações sobre as oportunidades de eliminar desperdícios e promover o contínuo aperfeiçoamento de atividades, comprometendo desta forma decisões de investimentos em novas tecnologias; g) apresentam informação de mensurações de desempenho que são, por vezes, conflitantes com os objetivos estratégicos da empresa; h) não contemplam adequadamente mensurações de desempenhos operacionais, não mensuráveis financeiramente, tais como qualidade e flexibilidade, entre outras.

Gonçalves e outros (1998), realizando comparação entre os sistemas tradicionais e o sistema ABC, fazem a seguinte analogia: os sistemas tradicionais fornecem informações sobre o Custo Final dos produtos ou serviços, enquanto que o ABC fornece informações sobre a Formação do Custo. Isto possibilita intervenções nos processos e na composição dos custos, e a análise detalhada e criteriosa das inúmeras variações possíveis. O custeio baseado em

atividades emprega as atividades realizadas dentro da empresa para alocar os custos. O sistema de custeio tradicional utiliza-se das bases volumétricas de rateio, dificultando o processo de compreensão dos custos e pouco contribuindo para a eficiência do processo de gestão empresarial (BRUNI; FAMÁ, 2002).

### **Estágios dos sistemas de custeio e o modelo de Kaplan e Cooper**

Kaplan e Cooper (1998) demonstram que há uma relação quase direta entre o desempenho das organizações e o grau de desenvolvimento dos sistemas de custeio utilizados por elas. Neste sentido os autores explicam a importância dos sistemas de custeio em um cenário econômico que demanda informações relevantes referentes a atividades, processos, produtos, serviços e clientes. A vantagem competitiva poderia ser obtida a partir dos sistemas de custeio aprimorados, se estes disponibilizassem informações oportunas para o aprimoramento operacional das atividades e embasassem as decisões estratégicas relativas a seus processos, produtos, serviços e clientes. Segundo estes autores, os sistemas de custeio aprimorados estariam sendo utilizados para (KAPLAN, COOPER, 1998): conciliar, no projeto de produtos e serviços oferecidos, a expectativa dos clientes e a lucratividade; monitorar as necessidades de melhorias, contínuas ou não, em processos, visando qualidade, eficiência e rapidez; promover o aprendizado e aprimoramento contínuo dos funcionários, especialmente aqueles ligados à produção; apoiar decisões relativas à definição do mix de produtos e relativas a investimentos; apoiar a seleção de fornecedores; embasar a negociação com clientes em aspectos como preços, características dos produtos, qualidade, entrega e serviços; apoiar a estruturação de processos eficientes e eficazes de distribuição e serviços, adequados aos mercados e públicos-alvos.

Historicamente, as empresas têm utilizado um único sistema de custeio, tentando contemplar as três principais funções destes sistemas: a) possibilitar a avaliação de estoques e a medição do custo dos itens vendidos para composição de relatórios financeiros demandados por fatores externos à empresa, tais como investidores, credores, reguladores e autoridades tributárias; b) apurar as despesas operacionais por produtos ou serviços e clientes; c) permitir a avaliação econômica da eficiência de processos internos (KAPLAN, COOPER, 1998). No entanto, atualmente, as condições econômicas estão em constante mudança aumentando a variedade e a complexidade de produtos e processos, exigindo qualidade, eficiência e eficácia nos processos de manufatura. Os sistemas de custeio tradicionais atendem as necessidades de geração de relatórios financeiros, mas ainda baseiam-se na idéia de um único fator gerador de custos, o volume. Estes sistemas tradicionais utilizam-se do índice mão-de-obra-direta para apropriação de custos fixos, mesmo sendo utilizados em ambientes com diferentes níveis de complexidade e automação de processos (KAPLAN, COOPER, 1998).

Estes sistemas são simplistas, não obstante o fato de que auditores, reguladores e autoridades fiscais estejam satisfeitos com sua metodologia de apropriação de custos fixos. Muitas empresas, assim como estes agentes externos, se dão por satisfeitas com os produtos gerados por estes sistemas, considerando que os valores de estoques agregados apresentam-se relativamente corretos. Kaplan e Cooper (1998) explicam a importância da integração dos sistemas de custeio e avaliação do desempenho para uma melhor utilização dos recursos organizacionais. Eles apresentam, então, um modelo que relata em quatro estágios evolutivos a migração de um sistema de custeio até atingir um nível adequado de integração. O Quadro 1 resume os quatro estágios da evolução dos sistemas de custeio, propostos pelos autores citados.

Estágio do sistema	Estágio I	Estágio II	Estágio III	Estágio IV
--------------------	-----------	------------	-------------	------------

Aspectos dos sistemas	Falhos	Voltados para a geração de relatórios financeiros	Especializados	Integrados
Qualidade dos dados	Muitos erros Grandes variações	Sem surpresas Cumprir os padrões de auditoria	Bancos de dados compartilhados Sistemas independentes Vínculos informais	Bancos de dados e sistemas totalmente integrados
Relatórios financeiros externos	Inadequados	Adequados às necessidades de geração de relatórios financeiros	Sistema de Estágio II mantido	Sistemas de relatórios financeiros
Gastos com produto / cliente	Inadequados	Imprecisos Custos e lucros ocultos	Vários sistemas ABC independentes	Sistemas ABM integrados
Controle operacional e estratégico	Inadequados	Feedback limitado Feedback desatualizado	Vários sistemas independentes de avaliação de desempenho	Sistemas de avaliação de desempenho estratégico e operacional

Quadro 1 - Modelo em quatro estágios para projetar um sistema de custos.

Fonte: Kaplan e Cooper (1998) – adaptado.

### Gestão de custos em organizações hospitalares

O grau de complexidade das organizações hospitalares e os altos níveis de gastos incorridos na produção dos serviços, com um aparente baixo nível de eficácia, têm levado os financiadores do sistema de saúde a buscar novos modelos de prestação de serviços, buscando induzir uma diminuição da demanda. Neste sentido, surgiu nos Estados Unidos o conceito de *Managed Care*, isto é, “Prestação de Cuidados de Saúde Gerenciada”, que busca filtrar o acesso aos serviços, muitas vezes dificultando arbitrariamente este acesso, e incentivando de maneira questionável, médicos que consigam reduzir os custos. Este sistema está sendo acusado de ter afetado negativamente o nível de qualidade dos serviços prestados (FALK, 2001).

Simultaneamente, tem ocorrido uma busca por novos modelos de pagamento e reembolso pelos serviços prestados, tanto pelos governos como pelas seguradoras. Uma das formas alternativas, dentre outras criadas nos Estados Unidos, foi o pagamento por *Diagnostic Related Groups*. Ou seja, grupos de diagnósticos relacionados. Também neste caso, tem sido constatada a insatisfação dos usuários. O resultado destes movimentos para os hospitais americanos tem sido um ambiente caracterizado por diminuição das internações, competição acirrada para atrair clientes e financiadores, negociações mais frequentes sobre as condições de atendimento e pressão constante para reduzir os gastos. Da mesma forma no Brasil, em ações semelhantes, os hospitais têm sido pressionados a aderir a novos modelos de pagamentos de serviços. As financiadoras já estão adotando, por exemplo, os “pacotes” de atendimento, ou seja, valores fechados, predefinidos, para procedimentos realizados (FALK, 2001, pág.15). Nesta realidade cada vez mais presente, dos pagamentos por pacotes, o conhecimento da proporção dos custos, e sua composição, em relação ao valor dos pacotes

vem a ser uma informação imprescindível para um gerenciamento pró-ativo dos atendimentos (FALK, 2001, pág.144).

Falk (2001, pág. 15) relata que, segundo a literatura financeira hospitalar, “os sistemas de apuração de custos recomendados passaram a ser considerados como o componente do sistema de informação financeira mais importante para a análise gerencial e tomada de decisões estratégicas da instituição”. O objetivo desta ênfase nestes sistemas é a avaliação da rentabilidade da prestação de serviços de saúde sob os novos modelos de prestação de serviços e de pagamento e reembolso. E o autor conclui que é necessária uma nova estratégia organizacional, orientada para a alocação adequada dos recursos, de modo a garantir a qualidade, o baixo custo, e a análise detalhada da rentabilidade organizacional.

A busca de melhores padrões de eficiência no uso dos recursos alocados às atividades operacionais dos hospitais é apontada por Matos (2005, p.20) como uma consequência das condições impostas pelo mercado. No entanto, Abbas (2004) relata que uma grande parte das organizações hospitalares ainda utiliza puramente métodos contábeis tradicionais e não dispõe de sistema de gerenciamento de custos que forneça as informações necessárias ao controle das atividades, bem como às decisões administrativas e de investimentos. O autor aponta a grande importância da apuração e controle dos custos hospitalares como instrumento que viabiliza o acompanhamento do desempenho de serviços e unidades, visando a implantação de medidas necessárias ao aumento da produtividade, à racionalização do uso dos recursos, e à redefinição de prioridades, dentre outras.

O nível de apuração das informações de custos também implica em resultados muito diversos no que diz respeito à gestão dos hospitais. Beulke e Bertó (1997) observam que, em muitas instituições hospitalares, os sistemas de custeio implantados restringem-se à apuração dos custos setoriais, e em alguns casos, atendem a análises de avaliação de resultado por área. Mas os autores esclarecem que, ainda que estes hospitais estejam evoluídos em relação a muitos outros, uma etapa importante deixa de ser cumprida, que é a apuração do custo dos procedimentos hospitalares, com a atribuição dos custos das áreas ou atividades aos serviços prestados.

Beulke e Bertó (1997) relacionam as dimensões em que as informações de custos são utilizadas nas organizações de saúde: na função controle; na formação de preços de venda; no gerenciamento do resultado; no planejamento de atividades; e na função contábil. No que se refere à função controle, as informações de custos são relevantes em esforços relativos à redução de custos visando a melhoria dos indicadores de desempenho, já que os hospitais convivem com restrições de recursos por parte das entidades financiadoras do sistema de saúde. Relativamente à formação dos preços de venda, sendo considerados os custos próprios da instituição e a realidade do mercado, que determina o relacionamento com três classes distintas de clientes – particulares, convênios e instituições de previdência governamentais – que demandam negociações e dificuldades próprias a cada uma.

### **3 - O caso do Hospital Santo Amaro, HSA**

#### **Fundação José Silveira e Hospital Santo Amaro**

A Fundação José Silveira, FJS, é uma instituição baiana com 67 anos de atuação, tendo como origem o Instituto Brasileiro para Investigação da Tuberculose, IBIT, fundado pelo médico José Silveira com o objetivo combater a tuberculose. Nesta atividade de tratamento da tuberculose, a FJS é, até hoje, uma instituição de referência a nível nacional, sem fins lucrativos, atendendo à população de baixa renda e prestando assistência extensiva aos familiares dos pacientes. . Na década de 1980, foi criado o Hospital do Tórax, anexo ao prédio do IBIT, que era uma das aspirações do Dr. José Silveira. Esse hospital foi,

posteriormente, transformado no Hospital Santo Amaro, dedicado ao atendimento materno-infantil. Ainda nessa mesma década, o IBIT foi incorporado à então recém-criada Fundação José Silveira, financiada pela iniciativa privada. Esta fundação é hoje composta pelo Hospital Santo Amaro, [...] cabendo ao IBIT a atuação de cunho filantrópico (FIOCRUZ, 2005).

O Hospital Santo Amaro, HSA, localizado em Salvador, foi fundado em 18 de janeiro de 1988, sendo que sua estrutura física comportava, anteriormente, o Hospital do Tórax, fundado também na década de 80. É referência em obstetrícia e neonatologia na região onde atua. Sua clientela é composta de usuários das grandes operadoras de planos de saúde, já que não atende ao SUS, e sua estrutura física é composta de 97 leitos, sendo considerado de médio porte, conforme o critério proposto por Calvo (2002). Além de ser especializado em ginecologia e obstetrícia, atua também na realização de cirurgias gerais de pequeno e médio porte. Ele tem expandido suas atividades, adequando sua estrutura física para disponibilizar, de forma pioneira na Bahia, a partir de 1999, o serviço de tratamento cirúrgico de obesidade mórbida, o que representou um incremento no seu faturamento. Além do hospital, sua estrutura inclui: um centro médico composto de dezenove consultórios e 81 profissionais médicos das mais diversas especialidades; um laboratório de análises clínicas; um laboratório de anatomia patológica e citopatologia. Estas unidades atendem pacientes internados e também externos, a nível ambulatorial.

As áreas funcionais do HSA agrupam os centros de custos produtivos (também chamados assistenciais ou de saúde), auxiliares e administrativos. Elas estão assim organizadas: gestão de saúde, gestão financeira, gestão de custos, gestão de materiais e serviços, gestão de recursos humanos e gestão de informática. A área responsável pela gestão de custos somente foi criada, oficialmente, no ano de 2005, tendo sido contratado um gestor capacitado para desenvolver esta atividade, e com dedicação exclusiva a esta função. Antes disso, a gestão de custos era realizada por profissionais com formação de nível médio, cuja capacitação não era adequada para a realização da função, e que dividiam seu tempo entre outras atividades, não sendo dada prioridade à gestão de custos.

### **Formulação e implantação da estratégia**

O processo de formulação de estratégia do HSA resulta da troca constante de informações entre o superintendente, os membros do conselho, e a equipe de gerentes e assessores. Os gestores relatam que a definição de objetivos, metas e políticas ocorre em reuniões mensais nas quais participam os gestores e o superintendente. O processo de formulação de estratégia do HSA ocorre simultaneamente com o da FJS. Os objetivos e metas do HSA estão inseridos nos objetivos e metas da FJS, não havendo distinção na forma de condução, elaboração e comunicação nos processos.

Não se observa um processo de formulação de estratégia explícito ou baseado em regras e procedimentos, fundamentado na observação e análise sistemática do ambiente externo. No entanto, eventos que representem riscos ou oportunidades são expostos e analisados, resultando em ações. O fluxo de informações que alimenta este processo, referente ao ambiente interno, é proveniente de relatórios gerenciais preparados por cada um dos gestores, contendo posição sobre o desempenho, fatores críticos, análises, etc. As informações referentes ao ambiente externo surgem a partir do contato dos gestores com os diversos atores do contexto da instituição, através das relações com fornecedores, clientes – incluídos aí convênios, pacientes e médicos – parceiros, entidades de classe, associações, governo etc.

A elaboração do plano estratégico é feita anualmente, por parte do superintendente. Porém, metade dos gestores relata que não há o planejamento estratégico, por avaliarem que um planejamento focado no curto prazo, de periodicidade anual, não pode ser considerado como tal. A outra metade entende que o processo, da forma como é realizado atualmente

constitui, sim, um planejamento estratégico. Pode-se concluir que a divergência de opiniões encontrada não chega a configurar conflitos maiores, ficando restrita à forma como ocorre o processo, e à visão de médio e longo prazo dos gestores.

### **Avaliação de desempenho, controle gerencial e método de custeio**

O controle gerencial pressupõe o estabelecimento de medidas de desempenho relativas aos resultados previstos das decisões tomadas; na disponibilidade de informações sobre o desempenho real; na comparação entre desempenho real e previsto; e em quantificar falhas nas decisões, corrigindo as causas e minimizando as conseqüências (ANSOFF, 1991). Os gestores foram questionados com relação ao acompanhamento orçamentário: se as variações orçamentárias são acompanhadas e justificadas; e se o acompanhamento orçamentário é utilizado para avaliação de desempenho. As respostas permitem concluir que o processo decisório apresenta uma descontinuidade a partir deste ponto, pois não se pode identificar o controle gerencial nem a avaliação de desempenho que considere os resultados das decisões tomadas.

Quando questionados sobre o método de custeio utilizado, todos os respondentes declararam que o método utilizado é o de absorção, ou seja, custeio pleno ou integral. Os documentos levantados confirmam esta informação. Neste método os custos indiretos são transferidos para os objetos de custeio. Justifica-se a utilização deste método no hospital por ser o único aceito para fins fiscais, ou seja, para a valorização de estoques, elaboração de Balanço Patrimonial e Demonstrativo de Resultados, entre outros.

O hospital utiliza o custeio por departamentos, facilitando a acumulação dos custos indiretos. Este método tem a vantagem de possibilitar um melhor controle dos custos incorridos, uma vez que há sempre um responsável por cada departamento. Além disso, quanto maior a identificação departamental dos custos, melhor será a determinação das taxas de absorção departamentais e maior será a confiabilidade dos resultados.

Porém, com relação à atribuição dos custos aos serviços ou procedimentos, os respondentes informam que esta atribuição não é realizada, de modo que não são conhecidos os custos individualizados dos itens produzidos. Desta forma, a apuração dos custos é feita em nível setorial, e os custos são lançados diretamente no Demonstrativo de Resultados dos setores. Os custos setoriais são apurados e acompanhados pela alocação dos custos produtivos, auxiliares e administrativos, conforme explicado pelo gestor de custos: “Toda a estruturação montada de apuração é por centros de resultados ou de custos produtivos, auxiliares e operacionais. A apuração é feita de forma macro.” A apuração de custos setoriais atende à análise de resultados por áreas, sendo, portanto um importante instrumento de controle gerencial.

Com relação à composição do custo dos procedimentos em termos de componentes físicos, a pesquisa revelou que não há este conhecimento, muito embora algumas iniciativas tenham sido realizadas neste sentido. Os gestores responderam tão somente que a apuração do custo não é por serviço ou procedimento, o que justificaria a ausência destas informações. A mesma resposta foi dada quando os gestores foram questionados sobre: a apuração e utilização do custo padrão; o registro e documentação das atividades realizadas na produção dos serviços; a lucratividade de cada item de serviço ou procedimento; a contribuição de cada item na cobertura dos custos fixos. Portanto, não há qualquer registro e atribuição de custos aos serviços prestados ou às atividades realizadas e, conseqüentemente, não há o conhecimento da lucratividade e margem de contribuição dos itens, nem a identificação de atividades que agregam valor ou não no processo produtivo.

Toda a apuração de custos é feita de maneira global, sintetizada, e os gestores atribuem esta situação ao fato de que a área de custos foi criada muito recentemente, não

tendo havido tempo hábil para implementar tais controles e métodos de apuração. De fato, em uma organização tão complexa e com tanta diversidade de serviços ou procedimentos produzidos, não seria possível uma gestão de custos mais efetiva sem os recursos humanos necessários para tal, dedicados e com prioridade para a execução desta atividade.

Quando questionados sobre o controle dos valores necessários à reposição dos insumos utilizados na produção, os gestores afirmam que esta informação é necessária, mas não é apurada, ainda que muitos processos efetuem automaticamente as solicitações de reposição dos insumos consumidos, especialmente os materiais e medicamentos utilizados. Esta deficiência justifica-se, da mesma forma, pela instalação bastante recente da área de gerenciamento de custos.

Por fim, foi solicitada uma descrição da infra-estrutura do sistema de custeio (utilizada para coletar, filtrar, analisar e disseminar informações importantes), tais como processos, documentos, sistema informatizado, etc. O gestor de custos informou que: “como a área é recente, ainda não existe sistema informatizado de custeio. As informações disponibilizadas pelo sistema operacional são trabalhadas para se chegar à apuração do custo. Muitos processos são manuais, os documentos utilizados são os contábeis”.

O gestor de informática corroborou com esta informação, explicando que há o sistema operacional no qual são registradas todas as operações do negócio, e um sistema financeiro contábil integrado ao sistema operacional. No entanto, não há um sistema específico para o gerenciamento de custos. E as demonstrações financeiras externas são plenamente atendidas pelo sistema financeiro contábil atual.

### **Informações utilizadas no processo de gerenciamento de custos**

O primeiro grupo de questões referentes às informações utilizadas no processo de gerenciamento de custos trata dos materiais ou medicamentos utilizados em procedimentos realizados em pacientes e naqueles utilizados a consumo dos setores na realização das suas atividades, tais como a assistência aos pacientes e a transformação de itens como por exemplo a elaboração de refeições ou a produção de materiais de limpeza, rouparia, etc..

Estas questões foram respondidas pelo gestor de materiais e serviços, e pelos gestores de custos, financeiro e de informática. Beulke e Bertó (1997) relatam que, nas organizações de saúde são necessárias as seguintes informações básicas referentes a materiais para o gerenciamento de custos: Consumo médio mensal de materiais ou medicamentos; Saldos físicos de estoques atualizados; Pontos de ressuprimento; Valores atualizados; Cadastro de fornecedores. Desta forma, os gestores foram questionados sobre a disponibilidade destas informações, e a confiabilidade que elas apresentam. Neste ponto foram encontradas divergências importantes nas respostas, revelando que não há ampla divulgação das informações a todos os interessados: o gestor de materiais e serviços, responsável por manter estas informações, relata que elas estão disponíveis e são confiáveis; o gestor de informática corrobora com a afirmação anterior; o gestor de custos informa que não há o acompanhamento destas informações; o gestor financeiro relata que “O acompanhamento é muito superficial. Os relatórios não são disponibilizados com análise e justificativa. Somente de forma preliminar quando da apresentação do relatório gerencial”. Os relatórios apresentados confirmam a disponibilidade destas informações. Desta forma, pode-se concluir que as informações existem e são confiáveis, mas não são devidamente analisadas e disponibilizadas a importantes áreas de interesse, pelo menos não de forma a suprir as necessidades específicas de cada área.

Sobre a integração entre as áreas de materiais e financeira, com alimentação automatizada da programação financeira baseada nas compras, com seus valores, vencimentos e fornecedores, todos confirmam que há esta integração, e que ela é segura e confiável. O

registro da correta destinação dos materiais utilizados é de grande importância para o controle dos custos. Por esta razão os gestores foram questionados sobre o correto registro das transações e da destinação dos materiais, bem como o registro contábil das notas fiscais e das movimentações devidamente valorizadas. Novamente encontra-se uma certa divergência nas respostas, pois os gestores de materiais e de informática relatam que as informações relativas aos registros das operações são confiáveis e seguros, mas os gestores de custos e financeiro não se sentem seguros quanto ao controle das movimentações de materiais. Pode-se atribuir a insegurança destes gestores ao fato de que a área de custos é recente demais, não estando completamente a par dos registros e controles.

Com relação às informações de recursos humanos, este foi o conjunto que apresentou maior uniformidade nas respostas. Todos os gestores relatam que os funcionários estão corretamente lotados em centros de custos, que a apuração de valores de remuneração, encargos e benefícios é acumulada por centros de custos, as movimentações de pessoal são devidamente registradas, refletindo nos valores apropriados aos centros de custos, tudo devidamente informatizado. Horas extras e escalas funcionam da mesma forma. Esta forma de apropriar os custos com pessoal está coerente com o método de custeio utilizado pelo hospital, atendendo de forma muito conveniente e segura a esta metodologia. No entanto, para efeito de informações gerenciais referentes aos custos dos serviços ou procedimentos e das atividades, esta forma de apropriação não atende, por não permitir a apuração individualizada.

Quanto às informações de depreciação, da mesma forma, atendem convenientemente à metodologia de custeio adotada pelo hospital. É informatizada e dispõe de controle efetivo sobre o cadastro, tombamento, termo de compromisso por centro de custo, requisições de transferências, baixas, desmobilizações, etc. O sistema de controle patrimonial é completamente integrado ao sistema financeiro contábil, proporcionando segurança às apropriações e registros contábeis de depreciações e amortizações.

Outro aspecto analisado refere-se aos custos financeiros relativos aos prazos de pagamentos oferecidos aos clientes. Os gestores informaram que os custos financeiros seguem as taxas de mercado, mas não são atribuídos aos centros de custos. Antes, são controlados e acompanhados de forma distinta, individualizada. Desta forma, pode-se concluir que a gestão financeira das operações não afeta o resultado dos centros de custos, isentando-os de qualquer efeito que estes custos poderiam ter. Este procedimento beneficia a avaliação dos centros de custos, uma vez que o gestor de custos informou que não há uma análise da efetividade deste aspecto da função financeira. Com relação aos gastos gerais, a pesquisa revelou que são apropriados conforme as características de cada um deles, de forma direta ou indireta, aos centros de custos. Os gastos de alocação indireta utilizam critérios de rateio, tais como área ocupada, e outros.

Aspectos relevantes do custeio por absorção fazem referência à definição dos critérios de rateio dos custos indiretos. Os gestores declararam que estes critérios são definidos levando-se em conta a especificidade de cada um dos centros de custos repassados. Todos concordam que os critérios são documentados, divulgados e discutidos, o que não impede que haja muitos questionamentos e insatisfações por parte dos gestores dos centros de custos, que se sentem “penalizados” por estes custos. Os critérios são revisados anualmente. A estrutura administrativa é considerada “pesada”, ou seja, de alto custo, causando a sensação de injustiça por parte dos centros de custos produtivos.

### **Análise da adequação dos sistemas de gerenciamento de custos**

As perguntas investigaram as dimensões consideradas no “modelo em quatro estágios para projetar sistemas de gerenciamento de custos e desempenho” de Kaplan e Cooper (1998). Com relação à qualidade dos dados, os entrevistados consideram que estes apresentam a

integridade necessária, estando armazenados em ambiente de tecnologia segura e confiável. Encontram-se problemas pontuais no registro das transações, mas estes não são significativos diante do volume de atendimentos realizados. Os gestores relatam ainda que, eventualmente, são realizadas auditorias, na forma de cruzamentos entre as informações gerenciais, e que por vezes são encontradas situações que exigem melhorias dos controles operacionais, os quais apresentam impacto na qualidade geral das informações. Estas situações são analisadas e tratadas na medida em que ocorrem, sendo realizadas as ações necessárias às correções de problemas. Com relação aos bancos de dados dos sistemas contábil, financeiro e operacional, o gestor de informática relata que são integrados e compartilhados, possibilitando que grande parte das transações registradas no sistema operacional seja automaticamente disponibilizada nos sistemas contábil e financeiro, tais como notas fiscais de compras recebidas e notas fiscais de serviço emitidas, entre outras.

No entanto, os gestores relatam que o hospital não dispõe de um sistema de custeio informatizado, sendo utilizadas ferramentas auxiliares, tais como planilhas e editores de textos para as poucas operações de custos realizadas. O gestor de informática informou que algumas etapas do processo de contabilização dos custos são informatizadas, automáticas e adequadas ao método de custeio utilizado, ou seja, absorção e departamentalização. Conclui-se que os dados referentes às transações apresentam qualidade e integridade, possibilitadas pela integração e compartilhamento dos bancos de dados. Os sistemas são integrados, facilitando o processo de consolidação dos dados contábeis.

Os gestores informam que os relatórios de demonstrações financeiras e contábeis são emitidos no sistema, e são considerados seguros e confiáveis. Um gestor explicou que os relatórios “São confiáveis, uma vez que têm sido submetidos a auditorias externas sem que seja apresentado problema”. Tais relatórios fizeram parte desta pesquisa, na forma de evidências coletadas, e constata-se que, de fato, são emitidos pelo sistema financeiro contábil. Avalia-se, assim, que os sistemas utilizados pelo hospital atendem satisfatoriamente à geração de demonstrações contábeis e financeiras externas. Com relação à apuração de gastos com produtos, detecta-se que o registro de custos é global, e não por serviço ou procedimento. Os custos relativos às ações realizadas para obtenção de clientes não são apurados e, portanto, não são disponibilizados.

Quando questionados sobre as informações gerenciais a que têm acesso, os gestores informam que: “São demonstrações financeiras, contábeis, e alguns indicadores de produção. São extremamente sintéticas, e não são apresentadas em tempo hábil para possibilitar ações corretivas, chegando até com dois meses de atraso”. Eles complementam informando que, mais recentemente, ou seja, nos últimos seis meses as informações gerenciais têm melhorado muito, sendo mais abrangentes e imediatas, apresentando maior detalhamento, revelando a preocupação e ações voltadas à melhoria das informações gerenciais. Os custos são acumulados com base nos centros de responsabilidade, não possibilitando conhecimento sobre custos de processos, atividades e serviços. São utilizados critérios de rateio para a alocação dos custos indiretos. O desconhecimento dos custos das atividades, através dos recursos consumidos na sua elaboração, não propicia condições para iniciativas voltadas à qualidade total e à reengenharia. Gastos com marketing e vendas não são adequadamente apropriados, sendo tratados como despesas, não sendo alocados aos objetos de custeio. Como consequência destes procedimentos, gastos com processos, produtos, serviços e clientes não estão disponíveis.

As questões referentes aos controles operacionais revelaram divergências de opiniões entre os gestores, especialmente no que se refere à utilização de recursos, tais como materiais, medicamentos, mão de obra e demais informações relativas à apuração dos custos no atendimento aos pacientes. Um gestor informou que considera o controle dos estoques seguro,

resultando em poucas perdas de materiais. Outros dois gestores informaram que o controle é deficiente e precisa ser melhorado.

A análise dos documentos levantados, tais como solicitações de materiais e medicamentos, registros de funcionários, etc, permite inferir que o controle é efetivo em alguns aspectos, mas deficiente em outros. A utilização dos insumos é controlada através de formulários, registros e processos de autorização informatizados. Mas o desempenho na realização das atividades, e os tempos gastos na execução dos serviços não são acompanhados.

Com relação ao controle estratégico, os gestores são unânimes ao afirmarem que não há avaliação de desempenho setorial, nem dos gerentes divisionais. Há uma mera apuração do resultado operacional por setor e global. Os indicadores de desempenho utilizados não refletem a implantação da estratégia traçada. O controle operacional é parcial, fornecendo informações limitadas e desatualizadas aos gestores em suas demandas destinadas a aperfeiçoar os processos de negócios. Com relação ao controle estratégico, apresenta-se da mesma forma, deficiente por não permitir o acompanhamento dos resultados das decisões tomadas, não possibilitando a avaliação de desempenho e a correção de problemas quando estes são detectados. As metas estratégicas da organização são comprometidas pela não efetividade do controle gerencial.

#### **Análise dos dados com o modelo de Kaplan e Cooper**

Com base nas dimensões analisadas, é feita a classificação do sistema de custeio do HSA conforme o “modelo em quatro estágios para projetar sistemas de gerenciamento de custos e desempenho” de Kaplan e Cooper (1998).

Quanto à qualidade dos dados, o sistema de custeio do HSA apresenta as características do estágio II, ou seja: Não apresenta grandes erros e inconsistências. Proporciona confiabilidade e cumpre os padrões de auditoria. Por outro lado, os sistemas são independentes, e os bancos de dados são integrados e compartilhados, configurando características de sistemas de estágio III. No que tange aos relatórios financeiros externos, pode-se concluir que o sistema de custeio do HSA supre as exigências, emitindo relatórios e demonstrações avaliados por auditorias externas sem problemas, podendo ser classificado como de estágio II ou, até mesmo de estágio III. Com relação à apuração dos custos dos produtos, o sistema de custeio do HSA apura os custos por centros de responsabilidade, mas não atribui os custos aos serviços, atividades ou clientes. Os custos com obtenção de clientes não são apropriados aos objetos de custeio, enquadrando-se no estágio de desenvolvimento II. Com relação aos controles operacional e estratégico, constata-se que o sistema de custeio do HSA proporciona informações limitadas, defasadas, e excessivamente agregadas, não sendo adequadas, portanto, ao aprendizado e ao aprimoramento dos processos, classificando esta dimensão no estágio de desenvolvimento II.

Conclui-se, desta forma, que o sistema de gerenciamento de custos e desempenho do HSA enquadra-se no estágio de desenvolvimento II, segundo o “modelo em quatro estágios para projetar sistemas de gerenciamento de custos e desempenho” de Kaplan e Cooper (1998). Os autores explicam que a principal deficiência dos sistemas de custeio que se encontram neste estágio provém da não atribuição dos custos aos produtos. Além da forma de apropriação dos custos, a deficiência dos controles operacional e estratégico foi decisiva, no caso do HSA, para que seu sistema de custeio fosse enquadrado no estágio II.

#### **4 - Considerações Finais**

Esta pesquisa investigou a gestão de custos nos hospitais particulares e sua adequação ao processo decisório. Considera-se que a tomada de decisão permeia todo processo de planejamento e confere a ele um caráter distintivo, estabelecendo-se assim a importância dos sistemas de custeio nas organizações em geral, e especialmente em hospitais, cuja estrutura organizacional é reconhecidamente complexa por contemplar uma grande variedade de profissionais e recursos tecnológicos avançados, e por ter que conciliar interesses, por vezes divergentes, traduzidos em objetivos empresariais e princípios éticos e legais.

A gestão de custos em hospitais revela-se importante no cenário competitivo do mercado de cuidados com a saúde, onde uma intensa transformação estrutural, resultante do aumento dos custos totais relacionados à saúde, cria uma condição de desequilíbrio diante dos orçamentos disponíveis, tanto para a iniciativa privada como para a pública. A evolução tecnológica acelerada permite grandes avanços na prevenção, diagnóstico e tratamento das doenças, mas impõe um grande aumento dos custos de aquisição e manutenção de equipamentos e especialização da mão de obra.

De fato, a realização de qualquer análise de avaliação econômica dos serviços pressupõe a utilização de sistemas de custeio de qualidade, que organizem as informações e possibilitem o controle operacional e gerencial, aproximando a organização dos seus objetivos estratégicos.

A análise dos resultados, no que se refere à caracterização do processo decisório nos hospitais revela uma descontinuidade na implementação da estratégia, evidenciada pela deficiência nos controles operacionais e, principalmente, gerenciais. A avaliação de desempenho não é realizada e os indicadores utilizados não permitem avaliar os resultados das decisões tomadas. Desta forma, não há acompanhamento sistemático da implementação e dos resultados e impactos das decisões tomadas.

Outra importante conclusão a que se pode chegar é que a situação financeira atual, após anos de resultados deficitários, dificulta a captação de capital para o necessário investimento em atualizações tecnológicas e estruturais, comprometendo a geração futura de receitas. Este aspecto pôde ser verificado no decorrer das etapas do processo decisório, no qual se observa que os orçamentos elaborados pelas unidades não funcionam como autorizações para os gastos, que são realizados mediante a disponibilidade de recursos em caixa, não havendo um orçamento de capital.

Com relação à caracterização do processo de gerenciamento de custos, a conclusão é que não há atribuição dos custos aos serviços, nem aos processos ou atividades, nem aos clientes. Esta forma de gerenciar os custos atende às exigências legais, mas não propicia as informações necessárias às ações que visem melhorias de processos de produção. Estas ações não têm sua eficácia avaliada. Há carência de informações a respeito da eficiência operacional, dos custos mais relevantes, da relação entre custos e preços praticados, da evolução dos custos, dos custos das atividades, e de quais atividades agregam valor e quais não agregam.

No que tange à utilização de informações de custos na tomada de decisão, verifica-se que muitas decisões e processos são prejudicados pela falta de conhecimento das estruturas de custos, tais como: a definição de preço de venda; definição do mix de serviços a serem oferecidos; as decisões de produzir ou comprar; a elaboração de orçamentos; o atendimento às exigências do mercado, etc. Além disso, a permanente necessidade de modernização de instalações e equipamentos depende do apropriado investimento dos recursos, mas os gestores não têm as informações necessárias para avaliar a efetividade de sua gestão no âmbito destes objetivos. Desta forma, ficam comprometidas as iniciativas que poderiam levar a uma melhor gestão operacional e estratégica da organização.

No que se refere à adequação dos sistemas de custeio utilizados em relação ao processo decisório, a pesquisa levou à conclusão de que os sistemas de custeio utilizados são

estruturados em bases de dados confiáveis e atendem satisfatoriamente à geração de demonstrações e relatórios financeiros e contábeis externos, mas apresentam uma grande deficiência, traduzida no fato de que não apropriam os custos aos serviços nem às atividades. Desta forma, estes sistemas não são adequados ao aprendizado e aprimoramento de processos, necessários para o desenvolvimento de vantagens competitivas duradouras.

Os resultados concordam com a noção estabelecida de que os hospitais precisam se adequar às transformações ambientais, revendo seus processos e modernizando seus modelos de gestão de modo a alcançar melhores resultados que garantam sua continuidade no mercado. Porém, uma limitação associa-se à metodologia utilizada. O estudo de caso possibilita o aprofundamento e o detalhamento da investigação, sendo indicado para estudos exploratórios e descritivos. No entanto, não permite generalizações com relação às conclusões. Desta forma, estudos futuros seriam recomendáveis, no sentido de ampliar os casos estudados, abrangendo também hospitais públicos, permitindo o estabelecimento de comparações e de algum tipo de generalizações. Outra importante questão a ser investigada em estudos futuros seria a relação entre a gestão de custos e o desempenho das organizações hospitalares.

## Referências

- ABBAS, Kátia. Gestão de custos em organizações hospitalares. Dissertação de mestrado. UFSC, 2001. Disponível em <<http://www.gea.org.br/scf/ABC%20para%20hospitais.pdf>> Acesso em 11 jan.2004.
- ANSOFF, H. Igor. A nova estratégia empresarial. São Paulo: Atlas, 1991.
- ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. Sistemas de controle gerencial. São Paulo: Atlas, 2002.
- ARAÚJO, Vania Maria Rodrigues Hermes de Sistemas de informação: nova abordagem teórico-conceitual. In Revista Ciência da Informação, v. 24(nº 1), IBICT. Disponível em <<http://dici.ibict.br/archive/00000141/>> Acesso em 18 jan.2005.
- BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dálvio José. Gestão de custos e resultados na saúde. São Paulo: Saraiva, 1997.
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. Gestão de custos e formação de preços: com Aplicações na Calculadora HP 12C e Excel. São Paulo: Atlas, 2002.
- CALVO, Maria Cristina Marino. Hospitais públicos e privados no Brasil: O mito da eficiência privada no estado de Mato Grosso em 1998. Universidade federal de Santa Catarina. Tese de doutorado. Florianópolis: 2002.
- CASTRO, Janice Dornelles de. Instrumentos Para a Avaliação Econômica dos Serviços de Saúde. VI Encontro Nacional de Economia da Saúde. Nova Friburgo, Rio de Janeiro: 2002. Disponível em: <http://www.abres.cict.fiocruz.br/2002/papers/constrab24.html> Acesso em 28 fev. 2005.
- CERQUEIRA, Pedro Augusto Bittencourt. Alinhamento entre as estratégias da tecnologia da informação e as estratégias empresariais em organizações hospitalares. Dissertação. Salvador, BA: UNIFACS, 2003.
- DIAS, Bibiani Borges. O papel da controladoria no suporte ao processo de geração de informações voltadas ao controle de gestão operacional em empresa prestadora de serviços de hemodinâmica. Dissertação (Mestrado) UFSC. Florianópolis, 2002. Disponível em <http://teses.eps.ufsc.br/defesa/pdf/9857.pdf> . Acesso em 18 jan.2005.
- FALK, James Anthony. Gestão de custos para hospitais. São Paulo: Atlas, 2001.
- GONÇALVES, M.A., TEIXEIRA, L.A.A., GONÇALVES, C.A., SOUZA, A.A., BARBOSA, F.V., FROIS, E.S. Gestão Estratégica de Informações baseada em Custos: um estudo de aplicação no setor de serviços. Anais do ENANPAD, 1998.

FIOCRUZ, Fundação Oswaldo Cruz. Casa de Oswaldo Cruz - Memória da Tuberculose. Disponível em <<http://www.coc.fiocruz.br/tuberculose/josesilveira.htm>> Acesso em 23 ago.2005.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. Custo e desempenho. Administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

LEONE, George Sebastião Guerra. Custos: planejamento, implantação e controle. São Paulo: Atlas, 2000.

MARINHO, A.; MORENO, A. B.; CAVALINI, L. T. Avaliação Descritiva da Rede Hospitalar do Sistema Único de Saúde (SUS). Texto para discussão nº 848 IPEA. Disponível em: < [http://www.ipea.gov.br/pub/td/2001/td\\_0848.pdf](http://www.ipea.gov.br/pub/td/2001/td_0848.pdf) >. Acesso em: 16 out. 2004.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 5. ed São Paulo: Atlas, 1996.

MATOS, Afonso José de. Gestão de custos hospitalares – Técnicas, análises e tomada de decisão. 3.ed. São Paulo: STS, 2005. 276 p.

MORESI, Eduardo Amadeu Dutra. Delineando o valor do sistema de informação de uma organização. Revista Ciência da Informação. ISSN: 0100-1965, Brasília, v. 29, n. 1, p.14-24, jan/abr.2000. Disponível em: <http://www.ibict.br/cienciadainformacao/> acessado em 28 mai. 2005.

NAKAGAWA, Masayuki. Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação: JIT/TQC . São Paulo: Atlas, 1993.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. Gestão estratégica de custos: A nova ferramenta para a estratégia competitiva. 1ªed. Rio de Janeiro: Campus, 1995.