

LIGA DE ENSINO DO RIO GRANDE DO NORTE
CENTRO UNIVERSITÁRIO DO RIO GRANDE DO NORTE
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO HOSPITALAR E DE SAÚDE

VERÔNICA DE GARCIA E RODRIGUES ROSA

**CUSTEAMENTO ABC NO SERVIÇO DE HIGIENIZAÇÃO E LIMPEZA
HOSPITALAR**

NATAL/RN
2012

VERÔNICA DE GARCIA E RODRIGUES ROSA

**CUSTEAMENTO ABC NO SERVIÇO DE HIGIENIZAÇÃO E LIMPEZA
HOSPITALAR**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Centro Universitário do Rio Grande do Norte
- UNI-RN, como requisito final para obtenção
do título de MBA em Gestão Hospitalar e de
Saúde.

Orientadora: Prof. Ms. Isabel Cristina Pansiera
Marques.

NATAL/RN
2012

VERÔNICA DE GARCIA E RODRIGUES ROSA

**CUSTEAMENTO ABC NO SERVIÇO DE HIGIENIZAÇÃO E LIMPEZA
HOSPITALAR**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Centro Universitário do
Rio Grande do Norte - UNI-RN, como
parte do requisito para obtenção do título
de MBA em Gestão Hospitalar e de
Saúde.

Aprovado em: 18/ 09/ 2012

BANCA EXAMINADORA

Prof^a. Isabel Cristina Pansiera Marques
Orientadora

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos que de alguma forma, contribuíram para realização deste trabalho.

Ao meu esposo e filho que me apoiaram e ficaram junto comigo, horas depois do trabalho, para a finalização de meu trabalho.

Agradeço a minha orientadora Isabel na qual confiei todo o meu trabalho, ao imenso conhecimento na área aqui citada, também por sua paciência, confiança, conselhos e cobranças.

A minha empresa que me ajudou financeiramente.

Aos meus familiares que sempre estiveram ao meu lado.

Dedico este trabalho ao meu esposo, amigo de toda uma vida e ao meu filho que é a minha luz e fonte de inspiração. Amo as duas pessoas mais importantes que Deus me deu de presente.

Otimismo é a fé que leva a realização.
Nada pode ser feito sem esperança e
confiança. (Veronica Garcia)

RESUMO

O sistema ABC (Activity – Based Costing/Sistema de Custeio baseado em Atividades) e sua aplicação em organizações industriais apresentou-se como uma importante ferramenta no processo de gerenciamento das organizações. A viabilidade deste sistema em organizações industriais e a carência de um sistema que desse apoio ao processo de gerenciamento nas organizações hospitalares, visando abrir a discussão a respeito deste tema, procurando discutir como seria a ampliação do mesmo sistema em uma organização hospitalar como um todo, para juntar dados baseados na concepção do sistema ABC, que seja aplicável às organizações hospitalares e sistemas de saúde. Com o crescimento dos gastos na área de saúde e as limitações impostas pelos os usuários de serviços hospitalares, é necessário adoção de um sistema que forneça simultaneamente redução nos custos e melhorias nos processos. Esta monografia objetivou a aplicação do ABC no Setor de Higienização e Limpeza de um hospital, demonstrando a importância de se aprimorar os sistemas para se obter uma administração profissional, no setor hospitalar, que possua uma visão dinâmica.

Palavras-chave: Administração hospitalar. Custeio ABC. Custos hospitalares.

ABSTRACT

The system ABC (Activity - Based Costing / Costing System based Activities) and their application in industrial organizations presented itself as an important tool in the management of organizations. The feasibility of this system in industrial organizations and the lack of a system of support for the hospital management in organizations in order to open the discussion on this theme, discussing how it would be looking to expand the same system in a hospital organization as a whole, to join data based on the design of the ABC system, which apply to organizations hospital and healthcare systems. With the growth of spending on health and the limitations imposed by the users of hospital services, it is necessary to adopt a system that provides both cost reductions and process improvements. This monograph aimed at the application of ABC in the Department of Hygiene and Cleaning a hospital, demonstrating the importance of improving the systems to obtain professional management in the hospital sector, which has a dynamic vision.

Keywords: Hospital administration. Costing ABC. Hospital costs.

LISTA DE ABREVIações

ABC - Custeio Baseado na Atividade

BNDS - Banco Nacional de Desenvolvimento Social

ERP - Sistemas Integrados de Administração Empresarial

FIPB - Foto Índice de Base

FIPO - Foto Índice do Posto Operativo

MS - Ministério da Saúde

PNGC - Plano Nacional de Gerenciamento Costeiro

UP – Unidade de Produção

UEP – Unidade de Esforço de Produção

FIFO – *First in / First out*

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 – Tempo (hora) para realizar as atividades da HIG.....	45
Tabela 02 – Custo/hora de cada atividade \$/h da HIG.....	39
Tabela 03 – Índice base da HIG.....	45
Tabela 04 – UP de áreas críticas	46
Tabela 05 – UP de áreas semi- críticas.....	46
Tabela 06 – UP da áreas não críticas.....	46
Tabela 07 – Quantidade produzida de UP`s na HIG no período.....	47
Tabela 08 – Cálculo do valor da UP e custo da transformação na HIG.....	47
Tabela 09 – Custo da higienização e limpeza dos setores.....	48

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 OBJETIVOS	12
1.1.1 Objetivo geral	12
1.1.2 Objetivos específicos	12
1.2 JUSTIFICATIVA	13
1.3 DEFINIÇÕES	13
2 REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1 CUSTOS EM INSTITUIÇÕES DE SAÚDE	15
2.2.1 SISTEMAS DE CUSTEAMENTO	16
2.2 MÉTODOS DE CUSTEIOS TRADICIONAIS	19
2.2.1 Custeio por Absorção	19
2.2.2 Custeio Direto ou Variável	20
2.2.3 Método ABC (Activity Based Costing)	21
2.2.3.1 A Metodologia ABC e os Processos Hospitalares	24
2.3 SERVIÇO DE HIGIENIZAÇÃO E LIMPEZA HOSPITALAR	27
3 METODOLOGIA	32
3.1 TIPO DE PESQUISA	32
3.2 PROJETO DE INTERVENÇÃO: CUSTEIO ABC NO SERVIÇO DE HIGIENIZAÇÃO E LIMPEZA HOSPITALAR	32
3.2.1 Abordagem Sistêmica	33
3.2.2 Procedimentos para aplicar o ABC	35
3.2.3 Identificação dos Recursos Financeiros e Recursos Não Financeiro	36
3.2.4 Direcionadores	37
3.2.5 Custos da Higiene e Limpeza	37
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES	45
5 CONCLUSÕES	46
REFERÊNCIAS	48

1 INTRODUÇÃO

Os serviços hospitalares, embora constituam uma das áreas que mais se modernizavam tecnicamente no último século, ainda utilizavam métodos contábeis tradicionais que não atendem mais as características das empresas modernas, tornando seus serviços ineficientes ilimitados ou caros. Existe a necessidade de reestruturação da metodologia aplicada aos custos relacionados à saúde, principalmente aqui no Brasil onde a situação é crítica. Há defasagem quanto ao uso de ferramentas de gestão, incluindo importantes informações de custos e métodos de custeio. O Custeio Baseado em Atividades *Activity Based Costing* (ABC) é um exemplo de ferramenta de gestão de custos. Salerno (1991) sustenta que as mudanças no panorama econômico político e social apontam novos critérios de competitividade e padrões de produção que contemplam esforços na direção de uma produção mais integrada e flexível. Tais esforços remetem para uma discussão relacionada com mudanças organizacionais que podem ser entendidas em quatro níveis distintos: na relação entre empresas, na organização do trabalho. As mudanças nas relações entre as empresas podem ser vistas, segundo o autor, por meio de acordos entre cooperativas, parceiros entre clientes e fornecedores e subcontratações.

A gestão financeira dessas organizações subsiste de forma ainda rudimentar no Brasil. Em uma amostra de mais de 100 hospitais filantrópicos, distribuídos em 14 estados e 84 municípios, o Banco Nacional de Desenvolvimento Social (BNDES) constatou que o setor apresenta padrão incipiente de gestão, com instrumentos e práticas gerenciais defasados em relação aos padrões gerenciais contemporâneos (REGIS, 2003). Estamos na Era dos Serviços onde aqueles que estão incumbidos de liderar empresas de prestação de serviços detêm uma responsabilidade especial em relação aos seus clientes, funcionários e acionistas (OLIVEIRA, 1996).

A onda de modernidade que predomina nos quatro cantos do mundo exige para um salto qualitativo que exigirá muita criatividade, competência e flexibilidade. Controlar e reduzir custos, formar corretamente os preços de venda dos serviços e arquitetar a estrutura operacional, eis alguns dos ingredientes básicos para o sucesso de uma organização (HOPP; LEITE, 1990). Atualmente, devido à globalização da economia, a liderança em custos passou a ser uma vantagem competitiva das empresas, devendo fazer parte de sua estratégia. Para isso, os

antigos conceitos da contabilidade de custos devem ser substituídos por novos conceitos. A perseguição ao menor custo, sem afetar a funcionalidade e a qualidade dos produtos/serviços, deve ser um objetivo permanente nas empresas que buscam a excelência empresarial. Neste ambiente competitivo uma das áreas que mais precisa se modernizar é a hospitalar que ainda se utiliza os métodos contábeis tradicionais, ou seja, grande parte dessas organizações não faz uso de nenhum sistema de custos que oriente e ofereça parâmetros para suas decisões administrativas, controle de atividades e investimentos (ABBAS, 2001).

A competição acirrada mudou completamente o modo das empresas encararem os custos. Antes os sistemas de custeio permitiam uma imprecisão, pois um acréscimo nos custos dos produtos era rapidamente repassado aos consumidores, atualmente esta realidade mudou e o consumidor não aceita mais pagar pela ineficiência das empresas. É necessário controlar custos e, caso este aumente, o aumento não pode ser repassado ao consumidor Assim, é necessário conhecer profundamente a origem dos custos na empresa, como estes são gerados, quem são os seus responsáveis, por que estes existem e sua relevância, para que os administradores possam tomar decisões embasadas em informações consistentes (MOTTA, 1997). Ainda que os benefícios gerados por este método no âmbito operacional estratégico sejam importantes a falta de conhecimento, complexidade e o alto custo na sua implantação e manutenção constituem-se nas principais barreiras enfrentadas pelos gestores

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 Objetivo geral

O objetivo geral deste trabalho é o de focar no custo dos processos de higienização e limpeza de uma unidade hospitalar por meio da aplicação do Método do ABC buscando otimizar os recursos.

1.1.2 Objetivos específicos

Os objetivos específicos são:

- ✓ Revisão da literatura sobre custeamento em instituições de saúde;
- ✓ Mapear o processo de higienização e limpeza de uma organização hospitalar;
- ✓ Aplicar o Custeio ABC em uma unidade de higienização e limpeza de um hospital e verificar qual o custo do metro quadrado higienizado, por tipo de área.

1.2 JUSTIFICATIVA

A relevância do conhecimento de custos na área de saúde é indiscutível. No Verificou-se a existência de trabalhos que abordam a aplicação do sistema de custeio ABC nas organizações hospitalares em vários setores, demonstrando esta ser uma ferramenta importante para se ter o controle dos processos internos. O fornecimento de ferramentas de gestão e o conhecimento do custo real de cada atividade poderão auxiliar a organização no processo de tomada de decisões, como terceirização, padronização, especialização ou customização de alguma atividade.

Para Pereira (2004) o principal objetivo do controle interno é o pleno alcance do êxito do processo decisório para assegurar que as estratégias sejam obedecidas a fim de serem atingidos os objetivos da organização. O controle interno dos custos com sua respectiva análise são necessários para qualquer tipo de empresa, independente do porte. Não basta apenas o controle sem uma respectiva análise que possa concluir e avaliar o desempenho como subsídio para novas decisões (SANTOS, 2006). Segundo Falk (2001), o controle de custos tem recebido pouco espaço na literatura e sua atenção maior está no ambiente industrial. Assim, a maioria das complexas unidades hospitalares sofre atrás da busca de um sistema de custos que seja ideal para cada tipo de hospital, conforme sua vocação específica.

1.3 DEFINIÇÕES

Com o intuito de esclarecer algumas dúvidas e evitar discordâncias ou divergências entre os diferentes autores, determina-se, como padrão para este trabalho, os seguintes conceitos e definições:

- ✓ Gastos: “transações financeiras nas quais a empresa utiliza recurso ou assume uma dívida, em troca da obtenção de algum bem ou serviço” (WERNKE, 2004);
- ✓ Desembolso: “é o pagamento de parte ou do total adquirido, ou elaborado, ou comercializado, ou seja, a parcela ou o todo do gasto que foi pago” (DUTRA, 1989);
- ✓ Custos: Todo e qualquer sacrifício de recurso no presente, envolvido no sistema de produção, mas com promessa de retorno no futuro.
- ✓ Custos Diretos: são custos que podem ser alocados diretamente ao produto, (ROSS, 2004);
- ✓ Custos Indiretos: são custos que não podem ser direcionados diretamente ao produto ou serviço (ROSS, 2004);
- ✓ Custos Fixos: todos os custos que não variam conforme a quantidade produzida ou serviços prestados;
- ✓ Custos Variáveis: os custos são uniformes por unidades, mas flutuam no seu total na razão direta das variações de atividades totais (HORNGREN, 1989);
- ✓ Custos Semi variáveis ou Semi fixos: “são gastos que, após analisados, verifica-se que possuem uma parte variável que se comporta como se fosse custo variável e uma parte fixa que se comporta como se fosse fixo” (LEONE, 1997);
- ✓ Despesas: “a parcela ou totalidade do custo que integra a produção vendida.” Ou seja, “é todo gasto não incorrido no processo de produção” (DUTRA, 1989);
- ✓ Objeto de Custo: qualquer coisa que requeira uma medida de custo separado, como cliente, produto ou linha de serviço (PLAYER, 1998);
- ✓ Centro de Custos de Atividades: (CHINEN,1987) “um departamento ou área funcional da entidade, um grupo de máquinas e homens, uma única máquina e operadoras, uma unidade de serviço ou um grupo de homens que executam funções homogêneas, podendo até ser representado por uma conta ou grupo de contas.” No caso específico na organização hospitalar, os centros de custos de atividades dividem-se em: (i) Centro de Custo de Atividade Administrativa, (ii) Centro de Custo de Atividades de Apoio e, (iii) Centro de Custo de Atividades Produtivas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial deste Projeto de Intervenção visa abordar a implantação do custeamento pelo Método ABC em um serviço de higienização e limpeza numa organização hospitalar

2.1 CUSTOS EM INSTITUIÇÕES DE SAÚDE

Os autores Beulke e Berto (2005) mostram que custo é sempre será resultado da divisão dos somatórios dos componentes monetários pelo somatório dos componentes físicos:

$$\frac{\text{Somatório dos componentes monetários}}{\text{Somatório dos componentes físicos}} = \text{Custos}$$

Os grupos de centros de custos se constituem, na realidade, como base inicial para qualquer estrutura de custos. Na opinião dos autores, Beulke e Berto (2005), uma ordem lógica e coerente deve, a rigor, considerar três etapas:

- a) organizar um sistema de controle de informação monetária e física, ajustado aos objetivos pretendidos;
- b) estruturar um sistema de custos adequado e direcionado aos objetivos da instituição;
- c) aplicar estas informações ao processo de tomada de decisão.

A área do conhecimento e dos conceitos converge para um único sentido. Para que a implantação do sistema de custos seja um instrumento gerencial entre as instituições de saúde, é necessário, primeiramente, homogeneizar conceitos, normas e rotinas. É preciso dispor de uma terminologia básica para que os procedimentos possam ser facilmente compreendidos e utilizados no campo prático. Há diferentes definições abordadas por diversos autores em termos e conceitos utilizados sobre custeamento; seguem alguns dos mais relevantes:

Setor de custos – É um órgão que possui gastos mensuráveis. Não existe a necessidade dos centros de custos acompanharem a estrutura formal da instituição (organograma). Muitas vezes é melhor agrupar ou separar determinados setores para apuração dos custos;

Contabilidade e custos – Onde a gestão de custos é traduzida em normas, fluxos, papéis e rotinas, tendo por finalidade absorver dados de diversas áreas, manipulá-los e finalmente emitir os resultados.

Para um bom funcionamento de um sistema de custos em instituições de saúde, torna-se necessário considerar os diversos setores internos à organização como “empresas” que prestam serviços umas às outras, de acordo com a atividade de produção exercida. Pode ser caracterizada como a sistematização da distribuição dos gastos desde os setores administrativos e intermediários, até os finais ou produtivos seguindo determinados critérios de alocação (rateio).

2.1.1 Sistemas de custeamento

Método de custeio é a forma de apuração dos valores de custos dos bens, mercadorias ou serviços das entidades públicas e privadas. Segundo Eller (2000, p. 79), “os métodos de custeio tem como função determinar o modo de como será atribuído custo aos produtos”. São muitos os métodos existentes, mas não se pode afirmar que um seja melhor ou pior que o outro, pois tudo depende das características das entidades, como ramo de atividade, porte, objetivos gerenciais, entre outros. Quando se escolhe um sistema de custeio é preciso verificar qual melhor se adequa às necessidades e deve-se posicioná-los a um conjunto de preceitos, que entre si, possam atender a empresa, sendo funcional e que respeite o princípio da relação custo-benefício. De nada adianta implantar um método de custeamento minucioso onde as informações advindas não justifiquem os valores gastos para produzi-las. Da mesma forma, o sistema escolhido não deve ser tão enxuto ao ponto das informações não gerar dados suficientes para tomada de decisão. Para identificar os principais serviços realizados e que serão custeados, os centros de custos também precisam ser definidos, tomando por base os serviços de maior interesse, seja pelo conhecimento de seus custos, seja pela relevância das despesas efetuadas e/ou pela produção e importância na estrutura da instituição.

A inserção ou retirada de centros de custos pode ser feita de acordo com os interesses da instituição. Tal procedimento pode ser justificado, por exemplo, pela simples criação ou desativação de um serviço, ou mesmo para melhorar a identificação dos custos de uma atividade agregada a outro centro de custo. Torna-

se necessária a revisão periódica dos centros de custos existentes, bem como das atividades eleitas para o custeamento.

Devem ser agrupados junto em grupos a fim de expressar melhor os custos das atividades similares. O Programa Nacional de Gerenciamento de Custos (PNGC), no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS) define os principais grupos de centros de custos:

- Centros de Custos Administrativos: relacionados com as atividades de natureza administrativa. Os subgrupos mais importantes que constituem este grupo são: (i) Administração – reúne os centros de custos relacionados com as atividades administrativas e de direção (assessoria e planejamento, planejamento, diretoria administrativa e financeira, diretoria de áreas: gerência de recursos humanos, contabilidade, faturamento e tesouraria); (ii) Informática – reúne os centros de custos relacionados a desenvolvimento de sistemas, suporte e produção; (iii) Condomínio – centros relacionados com a infra - estrutura (segurança, telefonia, higienização e limpeza, coleta de resíduos, elevadores e transportes); (iv) Suprimento – desenvolve atividades de controle de estoque e fornecimento de insumos (almoxarifado, compras, farmácia, quimioterapia).

Centros de Custos Intermediários - Executa atividade complementar àquelas desenvolvidas nos centros de custos finais:

- Grupo Apoio à Assistência – reúne todos os centros de custos que prestam apoio assistencial (fisioterapia, psicologia);
- Grupo Centro Cirúrgico – São os centros de custos que desenvolvem atividades no centro cirúrgico (anestesia, recuperação pós anestésica), exceto atividades que pertencem ao Centro Obstétrico quando houver grupo específico;
- Grupo Centro Obstétrico – É o centro de custo referente às atividades cirúrgicas da obstetrícia;
- Grupo Imagem – São centros de custos relacionados à área de Imagenologia (densitometria óssea, ecocardiograma, mamografia, medicina nuclear/radioisótopos, radiologia hospitalar e ambulatorial, ressonância magnética, tomografia computadorizada, ultra-sonografia);

- Grupo Laboratório –São centros de custos que executam atividades de laboratório (laboratório de especialidades, análises clínicas, anatomia patológica);
- Grupo Métodos Gráficos – São centros de custos que desenvolvem atividades gráficas (eletrocardiologia, eletroencefalografia);
- Grupo Procedimentos Especiais – São centros de custos com atividades relacionadas a exames e/ou tratamentos com alto grau de complexidade e especialização (hemodiálise, angiografia digital, cistoscopia, ergometria, teste ergométrico);

Centros de custos produtivos: são centro de custos que desenvolve atividade diretamente relacionada com os objetivos principais da instituição, ou seja, unidade que presta serviço diretamente aos pacientes e que compreendem uma atividade com remuneração pelos serviços prestados:

- Grupo Ambulatório – São os centros de custos ambulatoriais gerais e de especialidades (médicas e não-médicas);
- Grupo Berçário – São todos os centros de custos relacionados ao berçário;
- Grupo Internação – São todas as unidades de internação (cirúrgica, ginecológica, médica, obstétrica, pediátrica, ortopédica, psiquiátrica, particular/convênios);
- Grupo Unidade de Urgência e Emergência – São todos os centros de custos relacionados ao atendimento de urgência e emergência (pronto-socorro; adulto e infantil).

Na década de 20 o Custeio Tradicional, simbolizava o capitalismo, e a grande maioria das organizações se baseavam na produção em massa de produtos pouco diversificados, utilizando-se mão - de - obra intensiva. Os custos diretos são preponderantes na composição destes custos. O Custo Tradicional foi adotado, pela facilidade de alocação dos custos diretos e indiretos. Há duas variáveis que fundamentam a participação dos custos totais. Para fins gerenciais, novas técnicas surgiram como o Custeio ABC. Com a expansão dos mercados houve a necessidade de investimento na qualidade do atendimento tanto para os clientes internos (funcionários) como para os clientes externos. As exigências do mercado

mostrou a necessidade de se introduzir novas e mais precisas técnicas de apuração de custos, dentre elas, destaca-se o Método ABC.

No que se refere a alocação dos custos indiretos, cabe ressaltar que são os de mais difícil alocação. Para Maffei Filho (2003) o método ABC:

Almeja atribuir aos produtos individuais a parcela de gastos indiretos consumida por cada um deles. Isto é feito definindo-se as atividades relevantes da empresa, calculando-se o custo de cada uma delas, e então atribuindo este custo aos produtos com base no consumo de cada atividade por parte de cada produto. (MAFFEI FILHO, 2003, p.1).

O Custeio ABC tem sua origem nos trabalhos desenvolvidos em empresas que despertaram para a nova realidade do mercado: satisfação dos clientes, treinamento, qualidade no atendimento e para novas tecnologias empregadas e voltadas para a produção e filosofia de gestão empresarial. O ABC possui o propósito de suprir com informações todos esses processos. A principal vantagem do emprego deste sistema é a melhoria contínua dos processos, da qualidade, e do desempenho da empresa e das pessoas. Contudo, possui a dificuldade imposta para implantação como a carência de recursos necessários. Novas tecnologias como os coletores eletrônicos de dados e os Sistemas Integrados de Administração Empresarial facilita o uso do ABC, principalmente nos mercados competitivos onde o conhecimento dos custos e de onde eles ocorrem é uma questão de sobrevivência (MAFFEI FILHO, 2003) onde uma mudança no perfil dos custos e a necessidade de uma reestruturação abrem espaços para melhor alocar os custos indiretos.

2.2 MÉTODOS DE CUSTEIO TRADICIONAIS

Os principais métodos de custeio são o Custeio por Absorção, o Custeio Variável e o Custeio Baseado em Atividades.

2.2.1 Custeio por Absorção

No Custeio por Absorção ocorre a apropriação integral de todos os custos (diretos, indiretos, fixos e variáveis) aos produtos e serviços finais. Segundo Martins (2001), “custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de

contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada, consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados”, isto é, todos os gastos relacionados ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos e/ ou serviços. Para Megliorini (2001) o custeio por absorção é o método que consiste em atribuir aos produtos fabricados todos os custos de produção, quer de forma direta ou indireta (rateios). Assim, todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, são absorvidos pelos produtos.

A vantagem do custeio por Absorção é que o mesmo atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, editados pela Resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade (1993). O custeio por Absorção é o único método aceito pela legislação brasileira e talvez, por esta razão, seja o mais utilizado pelas instituições. Todavia, ao longo do tempo, tal sistema mostrou possuir algumas deficiências na utilização gerencial, e obscuridade na apropriação dos custos fixos e variáveis, pois estes são elementos importantes na apuração do custo final do produto/serviço. Todos os custos de produção são reconhecidos como despesas somente no momento da venda, de forma mais apropriada onde há um confronto entre a receita e a despesa, na apuração do resultado. Por este motivo é aceito pelo fisco brasileiro. Podemos mencionar dois fatores como desvantagem do sistema de custeio por Absorção: (i) o fato do mesmo apresentar pouca quantidade de informações para fins gerenciais e das despesas com produtos ou serviços vendidos e, (ii) o sistema considera a inclusão de todos os custos aos bens, mercadorias ou serviços, no rateio dos custos indiretos, as informações de custos frágeis, e subjetivismo da ação do homem.

Segundo Megliorini (2001) o que encontramos para incluir os custos indiretos reside na definição da base de rateios a ser utilizada, pois é uma tarefa que envolve aspectos subjetivos e arbitrários. Se o critério adotado não for bem e firme, o resultado de custos será deficiente para atender aos fins a que se propõe. Nesse sentido, o gestor do custeio por Absorção enfrenta desafio para definir qual a base vai ser utilizada para o rateio em execução.

2.2.2 Custeio Direto ou Variável

Segundo Martins (2001) o sistema de Custeio Direto ou Variável tem como fundamento básico a separação dos custos variáveis e custos fixos, devido a

variação de produtos e serviços os custos com o seu volume de produção, uma vez custos fixos serão considerados despesas do período, tendo seus valores alocados diretamente ao resultado. Para o autor, no custeio Direto só é agregado os custos variáveis e os custos fixos serão tratados como despesas. É importante salientar que este método nos fornece informações importantes como:

- Margem de Contribuição: “é a diferença entre as Receitas e a soma de custos e despesas” (MARTINS, 2000, p. 199);
- Ponto de Equilíbrio: capacidade mínima que a empresa deve usar para não ter prejuízo, (MARTINS, 2000);
- Margem de Segurança: redução das suas receitas sem ter prejuízo;
- Alavancagem Operacional: “uso potencial dos custos operacionais fixos para aumentar os efeitos das mudanças nas vendas sobre os lucros antes dos juros e do imposto de renda” (GITMAN, 1997, p. 418).

Abordando comentários acerca dos custos fixos, Meglioni (2001, p.137) afirma que “enquanto no custeio por Absorção eles são divididos aos produtos, no custeio Variável, eles serão tratados como custos do período, indo diretamente a um resultado igual ao das despesas”. A necessidade de rateio para a sua diminuição deve-se ao fato de que no sistema de custeio Variável, são alocados a produtos e/ou serviços, somente os custos variáveis, dispensando assim os rateios dos custos indiretos. A vantagem do custeio variável reside nas informações gerenciais fornecidas para o gestor. Conforme Meglioni (2001, p.137) “esta ferramenta auxilia na tomada de decisão permitindo aos administradores utilizar os custos”.

2.2.3 Método ABC (*Activity Based Cost*)

O sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC – *Activity Based Costing*) ameniza algumas distorções provocadas pelo uso do rateio principalmente no que tange ao sistema de custeio por Absorção. A evolução dos sistemas de custos, junto às atividades envolvidas no processo configura o aprofundamento do sistema de custeio por Absorção. Martins (2003) refere que o Custeio Baseado em Atividades visa diminuir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Este sistema tem como fundamento básico a busca do princípio da causalção, ou seja, procura identificar de forma clara, o agente causador do custo, impuntando-lhe um valor.

Podemos atribuir custos às atividades e aos produtos. Sendo assim, primeiro faz-se o rastreamento dos custos, e posteriormente verificam-se como os portadores finais de custos que consumiram serviços das atividades, atribuindo-lhes os custos definidos. Conforme Eller (2000, p. 82), “o Custeio Baseado em Atividades em diversas atividades desenvolvidas geram custos e que os produtos consomem essas atividades”. Segundo Martins (2003) para atribuir custos às atividades e aos produtos utiliza-se direcionadores. Há dois tipos de direcionadores: (i) os de recursos e (ii) os de atividades. Os direcionadores de recursos identificam a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades e os direcionadores de atividades identificam a maneira como os produtos consomem as atividades e serve para custear os produtos. Desta forma, para o estudo do método ABC deve-se ponderar sobre as atividades envolvidas em cada processo de produção, seja de uma mercadoria ou um serviço.

A importância da utilização no sistema de Custeio ABC reside no fato do mesmo não ser apenas um sistema que fornece valor aos estoques, mas que proporciona informações gerenciais que auxiliam nas tomadas de decisão, como por exemplo, os custos das atividades, que possibilita aos gestores um melhor monitoramento das mesmas. A diferença do sistema de Custeio ABC, é que a sua utilização, por exigir controles, proporciona o acompanhamento e correções devidas nos processos internos da empresa, possibilitando a implantação e/ou aperfeiçoamento dos controles internos da entidade.

Para a implantação do ABC torna-se necessária uma cuidadosa análise do sistema de controle interno da entidade. Este procedimento contempla análise das funções, definição de fluxos dos processos para se tornar eficiente e eficaz. O ABC pode ser implantado com maior ou menor grau de detalhamento, de acordo com as necessidades de informações gerenciais e o que está intimamente ligado ao ramo de atividade e porte da empresa.

Para um melhor entendimento, são apresentadas as principais vantagens e desvantagens da aplicação do Método de Custeio ABC. Como vantagens deste método, podemos ressaltar:

- informações gerenciais fidedignas por meio da redução do rateio;
- adéqua facilmente às empresas de serviços, pela dificuldade da definição dos custos, gastos e despesas nessas entidades;
- possui menor necessidade de rateios arbitrários;

- atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade;
- obriga a implantação, permanência e revisão de controles internos;
- melhora a visualização dos fluxos dos processos;
- identifica de maneira mais clara onde os itens em estudo estão consumindo mais recursos;
- O custo de cada atividade é identificada em relação aos custos totais da entidade;
- Pode ser empregado em diversos tipos de segmentos (industriais, comerciais, de serviços, com ou sem fins lucrativos);
- Pode ser ou não atrelado a um sistema paralelo ao sistema de contabilidade;
- Pode fornecer subsídios para gestão econômica, custo de oportunidade e custo de reposição;
- Possibilita a eliminação ou redução das atividades que não agregam valor ao produto.

Por outro lado, pode-se enumerar como desvantagens:

- gastos elevados para implantação;
- grandes níveis de controles internos a serem implantados e avaliados;
- necessidade de revisão constante;
- informações de difícil extração;
- difícil envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa;
- necessidade de se reorganizar as necessidades da empresa antes de sua implantação;
- dificuldade na integração das informações entre departamentos;
- falta de pessoal competente, experiente para implantação e acompanhamento;
- necessidade de formulação de procedimentos padrões; e
- maior preocupação em gerar informações estratégicas do que em usá-las.

O sistema de Custeio ABC apresenta vantagens que deverão ser analisadas pelas empresas, com o sentido de serem tirados proveitos de suas informações, colocando a entidade em uma posição privilegiada. A gestão analisa qual a real necessidade da empresa e qual a sua condição em implantar determinado tipo de custeamento, contudo, vale ressaltar, que dentre os sistemas analisados o ABC se sobressai por diminuir as distorções causadas pelo rateio indireto.

2.2.3.1 A Metodologia ABC e os Processos Hospitalares

A definição das atividades relevantes dentro dos departamentos da organização irá alocar os diversos custos dentro destas atividades. Depois de alocados o custo passa-se a observar a relação entre estas e os produtos, a aplicabilidade dos conceitos e da metodologia do ABC, podendo ser implantados sem interferir no sistema contábil corrente da empresa. Kaplan e Cooper (1998) identificaram quatro etapas para calcular o custo das atividades e dos objetos de custeio no sistema ABC: (i) desenvolver o dicionário de atividades (identificação das atividades); (ii) determinar quanto à organização está gastando em cada uma de suas atividades (atribuir custo a cada atividade); (iii) identificar produtos, serviços e clientes da organização (identificar os objetos de custos); e, (iv) selecionar geradores de custos da atividade que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes da organização (alocar custos das atividades aos objetos de custos).

O custeio por atividade (*Activity-Based Costing* - ABC) surgiu nos Estados Unidos há alguns anos, foi do pelos professores Robert Kaplan e Robin Cooper, da Harvard Business School, com o objetivo principal de aprimorar a alocação dos custos e despesas indiretos fixos (overhead) aos produtos. Nakagawa (1994) afirma que as origens do método datam da década de 60.

A idéia básica do ABC é tomar os custos das várias atividades da empresa e entender seu comportamento, encontrando bases que representem as relações entre os produtos e estas atividades. Seus procedimentos são parecidos com os passos do método dos centros de custos (RKW), na medida em que o RKW (Custeio por Centros de Custos) também aloca os custos aos produtos através de bases de relação. O custeio por atividade, e seus procedimentos são comparados com os sistemas tradicionais, principalmente com o método dos centros de custos, e analisando sua excelência para a mensuração do desempenho de empresas modernas.

A fim de simplificar a exposição, os centros de custos serão divididos em produtivos e auxiliares. Os produtivos são aqueles envolvidos diretamente com a locação dos produtos da empresa (produção propriamente dita), enquanto que os auxiliares sempre são os envolvidos indiretamente com a produção (apoio à produção). As áreas administrativas, financeira e comercial são consideradas

despesas. No entanto, muitos sistemas alocam despesas aos produtos, obtendo o "custo pleno" dos mesmos.

O ABC pode ser desenvolvido em quatro etapas seqüenciais:

Etapa 1 – Desenvolver o dicionário de atividades: as atividades são realizadas por seus recursos indiretos e de apoio. O objetivo é estabelecer uma definição comum, quando o foco principal do sistema ABC for estimar custos de produtos e serviços, e o objetivo é utilizar o sistema como base para esforços de melhoria e reconcepção de processos.

Etapa 2 – Determinar a organização está gastando em cada uma de suas atividades: as despesas oriundas das atividades, os montantes que cada atividade está gastando, permite que toda as despesas organizacionais sejam mapeadas, ainda são definidos os atributos de atividades que são os esquemas de codificação, com o objetivo de facilitar a elaboração de relatórios de custos.

Etapa 3 – Identificar produtos, serviços e clientes da organização: os objetos de custos que se mensura, são objetivos de custos, que executa atividades que consomem recursos. Além de saber se a organização remunerada para execução das atividades que devem ser feitas e respondidas.

Etapa 4 – Selecionar direcionadores de custo da atividade que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes da organização: direcionadores são medidas quantitativas do resultado de uma atividade. Deve se escolher entre os três tipos de custo da atividade: Direcionadores de transação, direcionadores de duração e direcionadores de intensidade.

A estrutura organizacional é um dos aspectos mais importantes para a compreensão das relações que se estabelecem entre pessoas e cargos no ambiente interno de uma organização. Pela formalização de uma estrutura identificamos a interação entre as atividades que são desempenhadas por cada elemento, áreas ou departamentos de uma instituição. Segundo Mintzberg (2003), a estrutura da

organização é definida como a soma dos modos pelos quais o trabalho será dividido junto a coordenação das atividades realizadas por cada indivíduo. Para Gonçalves (1998) a estrutura representa a anatomia de uma organização, onde é possível perceber a divisão de cargos. As respectivas áreas que mas atuam em processos, isto implica em adotar modelos distintos de gerenciamento, o que provavelmente acarreta maior complexidade.

De Sordi (2005) salienta que para se ter uma visão corporativa do processo é necessária que as diferentes unidades organizacionais e o gestor dos processos tenham conhecimento da estrutura e que possa desenvolver operações e gerar informações úteis à gestão do negócio. Uma estrutura mais horizontalizada e, portanto, mais descentralizada, o fluxo de informações tornam-se mais ágil e sincronizado estabelecendo uma comunicação mais efetiva. Para Gonçalves (2000), a tecnologia da informação representa um aspecto indispensável na gestão por processos, o papel fundamental na forma de execução do trabalho e na maneira de se gerenciar.

A execução de atividades organizacionais, buscando garantir qualidade, tem como foco as necessidades do cliente, seja em uma indústria ou uma empresa prestadora de serviços. Mesmo que as empresas tenham consciência da necessidade de uma mudança estrutural para atingir a satisfação das pessoas (tanto clientes como funcionários), a gestão das organizações, sob a abordagem dos processos, será mais exigido os modelos tradicionais de gerenciamento. Como indica Gonçalves (2000), o gerenciamento organizacional a partir dos processos, por ser de certa forma recente, provoca muitos questionamentos de ordem administrativa que muitas empresas não são capazes de responder, tornando a implementação um desafio aos gestores.

A demanda crescente em cuidados de saúde, o crescimento nos custos, as restrições de recursos e as evidências nas variações na prática clínica tem levado a um maior interesse em medir e melhorar a qualidade da prestação de serviços de saúde (CAMPBELL, 2000). Há duas dimensões de qualidade a avaliar: o acesso e a efetividade. A disponibilidade do prestador, por questões monetárias ou por problemas na qualidade percebida pelo paciente (por exemplo, ser atendido de forma antipática). A dimensão de efetividade é o ato em que o prestador de serviços,

dentro de determinados padrões e expectativas, entrega seus resultados, conforme um processo desejado e em resposta a determinadas necessidades. Há dois elementos presentes na efetividade: a efetividade clínica e a efetividade do cuidado interpessoal. O primeiro depende da aplicação do cuidado baseado no conhecimento. O segundo elemento refere-se a coordenação dos cuidados em saúde levando em consideração o indivíduo paciente. A coordenação refere-se a efetividade com que os profissionais de saúde interagem, causando impacto de forma direta ou indireta sobre a saúde ou a qualidade de vida relacionada à saúde do paciente.

Os protocolos clínicos são definidos como condutas desenvolvidas para auxiliar nas decisões na dos profissionais de saúde quanto na dos pacientes, são vistos como ferramentas úteis em tornar os serviços de saúde mais consistentes, eficientes. A razão pela aceitação reside no fato de que é uma solução para inúmeros problemas dos sistemas de saúde como: aumento dos custos, variações na prestação de serviços com chances de que pelo menos algumas destas variações possam levar a serviços inadequados em saúde e o desejo de profissionais em oferecer e dos pacientes de receber, o melhor serviço de saúde possível.

2.3 SERVIÇO DE HIGIENIZAÇÃO E LIMPEZA HOSPITALAR

A limpeza hospitalar é uma das medidas mais eficazes de prevenção e controle para romper a cadeia epidemiológica das infecções. A disseminação de vírus, de bactérias e de diversos fungos se obtém através do ar, da água e das superfícies inanimadas. As paredes, janelas, portas e tetos tem pouca relação com a transmissão de infecção hospitalar. A limpeza de rotina é necessária, mas não exige uma frequência tão grande como o piso, o mobiliário e os equipamentos. Assim devemos estabelecer uma rotina de limpeza periódica, de acordo com a área hospitalar em que se encontram e sempre que houver sujo visível.

A principal finalidade do Serviço de Higienização e Limpeza é preparar o ambiente, manter a ordem, proporcionando maior segurança favorecendo o bom desempenho das ações a serem desenvolvidas, melhorando assim, a qualidade dos serviços. O Serviço de Higiene e Limpeza tem como principais finalidades:

- Manter o ambiente limpo;
- Prevenir infecções hospitalares;
- Conservar equipamentos;
- Prevenir acidentes de trabalho.

Começar sempre a higienização de cima para baixo, do mais distante para o mais próximo, sempre de dentro para fora e de trás para frente, sentido único.

As classificações das áreas hospitalares são: áreas críticas, áreas semi críticas e área não crítica:

- Áreas Críticas: são aquelas onde há maior reunião de pacientes graves (baixa resistência), maior número de procedimentos invasivos e, portanto, maior número de infecções. Exemplos: Centro Cirúrgico; Unidade de Tratamento Intensivo (UTI); Quartos de isolamento; Salas de pequenas cirurgias; Unidade de Transplante; TMO Berçário; Hemodialise; Laboratórios e Banco de Sangue;
- Áreas semi críticas: são aquelas onde os pacientes se encontram internados, mas com risco de transmissão de infecção menor. Exemplos: Enfermarias em geral; Ambulatórios; Pronto Atendimento; Banheiros e Rx;
- Áreas não críticas; são todas as áreas hospitalares onde não ha risco de transmissão de infecção, não ocupadas por pacientes, ou destinadas a exames clínicos. Exemplos: Almoxarifado; Diretoria; Coordenação de Ensino e Pesquisa; Departamento Pessoal; Recepções; Salas de aula; Serviços de apoio, CCIH, Comissão de Prontuário, setores Administrativos em geral.

Na higienização e limpeza é fundamental que haja uma remoção mecânica do sujo ou da matéria orgânica. E é importante diferenciar os termos limpeza e desinfecção, para evitar confusões que possam comprometer o processo:

- Limpeza/lavagem: É a remoção do sujo do piso, de paredes, teto, mobiliário e equipamentos, utilizando água e detergente. Esse processo é fundamental para que a desinfecção se processe adequadamente.

· Desinfecção: É o processo de destruição de microrganismos patogênicos na forma vegetativa existente em superfícies inertes, diante a aplicação de agentes químicos ou físicos.

Os tipos de limpeza são:

- Limpeza Concorrente: É realizada diariamente, ou quando necessário, em todas as unidades, inclusive na presença de pacientes; O material utilizado é: água com detergente, desinfetante álcool 70%, hipoclorito 1%, quaternário de amônia;
- Limpeza Terminal: realizada após alta, óbito ou transferência do paciente. Tem por finalidade a redução da contaminação do ambiente, bem como a preparação segura e adequada para receber um novo paciente; material: água com detergente, desinfetante álcool 70%, hipoclorito 1%, quaternário de amônia;
- Desinfecção Concorrente: realizada após contaminação com material orgânico (fezes, urina, vomito, sangue, secreções). Como fazer: Retirar o material orgânico, passar hipoclorito 1% deixar agir por 10 minutos, enxaguar, lavar com água e sabão, enxaguar, repetir o processo com hipoclorito 1%; material: água com detergente, desinfetante álcool 70%, hipoclorito 1%, quaternário de amônia;
- Desinfecção Terminal: É realizada após limpeza terminal quando da alta, óbito ou Transferência do paciente; material: água com detergente, desinfetante álcool 70%, hipoclorito 1%, quaternário de amônia;
- Procedimento da Limpeza - A limpeza é feita apenas com água e sabão usando-se, inicialmente, o pano úmido (varredura úmida), para recolhimento de resíduos, seguindo de limpeza com água e sabão, retirando toda a sujidade e enxágüe. Utilizar sempre dois baldes, de cores diferentes.

Regras básicas para a limpeza:

- Paredes: de cima para baixo;
- Tetos: utilizar uma direção única, iniciando do fundo da sala para a saída;

- Piso de enfermarias, quartos e salas: limpar em sentido único, evitando o vai e vem,
- iniciando do fundo para a porta de saída;
- Piso de corredores, escadas e hall: sinalizar a área, dividindo-a em 2 faixas, possibilitando o trânsito em uma delas;
- Usar sempre dois baldes: um com água, outro com água e sabão líquido;
- Ao proceder a limpeza evitar derramar água no chão;
- Usar sempre panos limpos;
- Usar sempre panos diferenciados para móveis, paredes, chão, pias e vasos sanitários;
- Manter os equipamentos de limpeza limpos e secos;
- Comunicar a chefia imediata sempre que houver estragos nos móveis e equipamentos;
- Zelar pela manutenção dos móveis e equipamentos;
- Usar Equipamentos de Proteção Individual: luvas de borracha grossas e longas, botas de borracha, avental impermeável, quando necessário;
- Nunca varrer superfícies a seco, evitando assim a dispersão de micro-organismos e partículas de pó;
- Utilizar luvas de borracha de cores diferenciadas para a limpeza, por exemplo, de pisos e banheiros / camas, berços e bancadas;
- Não colocar panos e ou tapetes nas portas dos ambientes do hospital.

Condutas rotineiras indicadas para a higienização e limpeza hospitalar:

- a) Os materiais, equipamentos e utensílios de limpeza, como carrinhos, baldes, recipientes plásticos, rodos, escovas, pás de lixo, vassouras de nylon e escadas utilizadas nas lavagens dos ambientes, etc. devem ser lavados com água e sabão ao final de cada turno de trabalho e postos para secar. As escovas e vassouras devem ser penduradas pelo cabo, ou seja, com as cerdas para baixo;
- b) Os panos de chão além de lavados devem ser desinfetados com hipoclorito em tanque específico, localizado no DML (Deposito de Material de Limpeza).
- c) Utilizar somente soluções químicas padronizadas e que tenham sido registradas ou notificadas no Ministério Da Saúde. Estas soluções devem ser guardadas em local arejado, protegidos do calor e da luz solar;

- d) As soluções químicas que requeiram diluição devem ser preparadas nas quantidades necessárias a realização do serviço e a cada início de jornada de trabalho, conforme padronização estabelecida. Atentar para o fato de que o hipoclorito a 1% e o álcool a 70% já são fornecidos nessa concentração;
- e) Os recipientes utilizados pelos funcionários do Serviço de Higienização, contendo soluções químicas fracionadas, ou seja, fora dos recipientes originais, devem ser rotulados com etiqueta especificando o conteúdo, mantidos fechados (sendo abertos apenas no momento de uso) e devem estar sempre limpos. Antes de se fazer nova reposição das soluções, estes recipientes devem ser previamente lavados internamente e externamente;
- f) O Depósito de Material de Limpeza (DML), que é o local de apoio ao Serviço de Higienização, deve ser mantido sempre limpo e organizado. As vassouras para as lavagens, bem como os rodos e as pás devem ficar pendurados em suportes. As baldes, soluções químicas, materiais de uso diário e IPÊS devem ficar guardados em prateleiras ou armários. Os Ipês devem estar devidamente identificados com os nomes dos funcionários e acondicionados secos em sacos plásticos ou recipientes plásticos com tampas. O tanque para lavagem dos panos de chão deve ser rigorosamente lavado ao final de cada turno de trabalho e sempre que necessário. O suporte com papel-toalha e o dispensador com sabão líquido devem estar sempre limpos e abastecidos para que as mãos sejam lavadas ao final dos procedimentos;
- g) A copa deve ser mantida limpa e organizada, com todos os recipientes higienizados e dessa forma ser passada ao final de cada turno de trabalho. Todos devem colaborar com a higienização e organização desses locais;
- h) A área externa deve ser limpa rotineiramente, lavando os pátios pelo menos uma vez por semana.

Os setores de limpeza, recepção, enfermagem, manutenção e outros setores que, dependendo da sua interligação e trabalho em equipe, são responsáveis pelo sucesso ou fracasso dos serviços prestados pelo hospital. A recepção depende de apartamentos limpos e em ordem para fazer a internação, a enfermagem só pode liberar apartamentos quando estes estiverem em condições de serem ocupados necessitando da limpeza e manutenção dos mesmos.

Deve haver comunicação clara entre os diversos setores para evitar constrangimentos que venham deixar clientes insatisfeitos.

3 METODOLOGIA

Realizado como estudo exploratório e descritivo, pesquisa bibliográfica, considerando livros, trabalhos acadêmicos leis e artigos relacionados com o tema. O método de pesquisa utilizado para realizar o estudo, começa com o delineamento da pesquisa seguindo um protocolo para a realização, um procedimento de coleta de dados, tratamento dos dados, aspectos éticos e unidade de análise. O objetivo geral desta pesquisa é a aplicação do método ABC com o intuito de avaliar os resultados por meio de uma gestão baseada no custeio por atividades e propor melhorias no sistema de higienização e limpeza hospitalar.

3.1 TIPO DE PESQUISA

Tem como finalidade direcionar o pesquisador a realizar a coleta de dados a partir desta pesquisa, com o objetivo de descrever as etapas da pesquisa, os objetivos relacionados com cada etapa e as respectivas atividades, uma ampla pesquisa bibliográfica, objetivando conhecer com o profundo tema e o problema em estudo, por meio de artigos, teses, dissertações, livros. Na análise documental, os materiais precisam ser selecionados organizados e tratados de acordo com os objetos da pesquisa, esta técnica pode ser utilizada no entendimento das diferentes percepções e atitudes diante de um fato. Considerando que a mesma nos fornece, num curto intervalo de tempo e baixo custo, investigar questões complexas que poderão gerar volume.

3.2 PROJETO DE INTERVENÇÃO: CUSTEIO ABC NO SERVIÇO DE HIGIENIZAÇÃO E LIMPEZA HOSPITALAR

Uma boa definição de um roteiro e uma rotina de trabalho para os funcionários da limpeza economiza tempo e materiais. Melhor é padronizar o trabalho, de maneira a obter melhor qualidade. Deve se mapeado todos os locais de do hospital que necessita de higienização.

Exemplificando, seguem abaixo os possíveis setores correspondentes a um hospital, que servirão de modelo à ser utilizado num processo de custeamento (Quadro 1).

Quadro 1 - Classificação dos centros de custos de um hospital.

Classificação dos centros de custos		
Produtivos	Intermediários	Auxiliares
Pronto Atendimento (PA)	Endoscopia	Higienização e Limpeza
Unidade Internação Cirúrgica	Ergometria	Almoxarifado
Unidade Internação Clínica	Radiologia	Diretoria
Unidade Terapia Intensiva	Central de Material Esterilização	Manutenção
	Centro de Processamento de Roupas	Núcleo Tecnologia Informação
	Centro Cirúrgico	Recursos Humanos
	Hemodinâmica	Serviço de Nutrição e Dietética
	Laboratório	Serviço Controle Infecção Hospitalar
	Tomografia	Central Abastecimento Farmacêutico
	Serviço Enfermagem	Farmácia
	Ultra-sonografia	Faturamento
		Recepção
		Serviço Prontuário Paciente

Fonte: Adaptado de Marques (2011).

3.2.1 Abordagem Sistêmica

A abordagem sistêmica hospitalar ilustra sinteticamente como os diferentes setores do hospital interagem para fornecer produtos e serviços médicos e como estes processos sofrem as influências do meio ambiente. A Figura 1 mostra este processo.

A utilização da abordagem sistêmica (AS) surge como um meio para facilitar a compreensão entre a relação dos serviços e produtos gerados por cada setor e culmina com o objetivo maior do sistema hospitalar: o tratamento do paciente. Identificados os subsistemas, retratados como setores do hospital, do ponto de vista de seu funcionamento ocorrem a descrição das interações entre informações, materiais médicos, medicamentos e serviços resultantes das relações intersetoriais. Desta forma, as informações são organizadas mantendo as interações e a recorrência dos processos que a realizam.

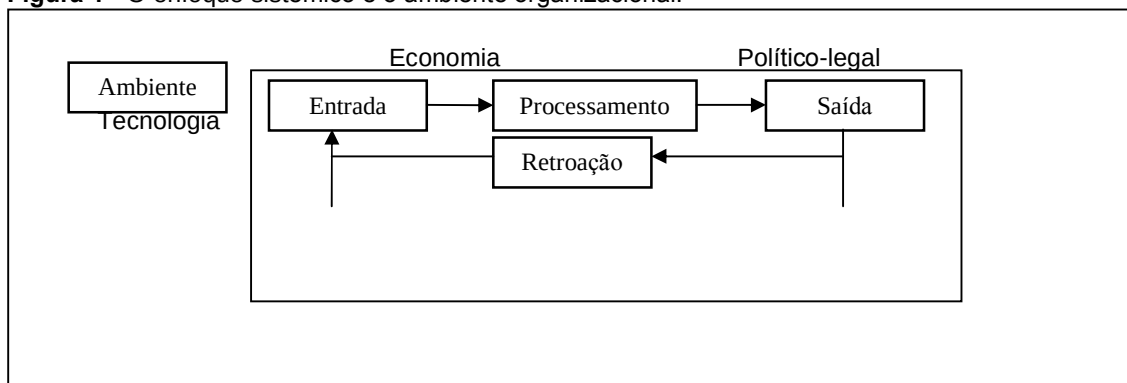
A elaboração de um modelo conceitual através da AS possibilita a visualização da interação existente entre as diferentes atividades desenvolvidas nos

centros de custos, originando o construto do custeamento, pelo Método ABC. A mudança de foco do macro sistema do hospital em função de elementos básicos composto por fluxos de atividades e processos dos setores supõe a existência de diferentes níveis sistêmicos que correspondem a distintos níveis da complexidade da instituição hospitalar. Este complexo organizado possui uma lógica causal em detrimento das múltiplas variáveis expressas pelos diferentes tipos de atendimentos realizados aos pacientes. A revisão das práticas de custeamento hospitalar realizadas em instituições nacionais e internacionais proporciona o apoio inicial para a determinação dos direcionadores de recursos, de atividades e variáveis adequadas para o uso do ABC na organização hospitalar escolhida.

Para entender o funcionamento de um hospital é preciso ter em mente que ele é um sistema complexo. Beni (1997) observa que os sistemas possuem (Figura 1):

- meio ambiente: conjunto de elementos que não integram o sistema em questão, mas que influenciam as operações do mesmo;
- unidades: partes integrantes dos sistemas;
- relações: maneiras como as unidades de um sistema se ligam através de fluxos, com dependência, inter-relacionados;
- entrada (*input*): formada por tudo aquilo que o sistema recebe, sendo que cada sistema é alimentado por diversos tipos de entradas;
- saída (*output*): produto final dos processos de transformação, o motivo do conteúdo da entrada;
- realimentação (*feedback*): processo de controle que mantém o sistema em equilíbrio;
- modelo: representação esquemática do sistema que permite a análise de causa e efeito entre os componentes para maior precisão das conclusões e possibilitando a compreensão da complexidade do todo;
- estado: considerado como o histórico do sistema onde os fatos relevantes exercem influências nas saídas presentes e futuras do sistema em questão.

Figura 1 - O enfoque sistêmico e o ambiente organizacional.



Fonte: FERREIRA, A. A; REIS, A. C. F; PEREIRA, M. I. Gestão empresarial: de Taylor aos nossos dias. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

3.2.2 Procedimentos para aplicar o ABC

O primeiro passo consiste em identificar todos os setores e classificá-los em auxiliares, intermediários ou produtivos conforme as características específicas que os compõem. Os centros auxiliares geralmente possuem reciprocidade, não geram renda e seus recursos são transferidos entre si e entre os demais setores; os intermediários podem gerar receita, contudo sua função principal é a de fornecer suporte ao funcionamento dos centros produtivos conforme a necessidade destes em consumir os serviços e é quando ocorre a transferência de seus recursos; e, os produtivos, são os setores responsáveis por trazer receita à instituição.

No segundo passo ocorre a identificação de todos os recursos financeiros da instituição que são fornecidos pela contabilidade hospitalar e o levantamento dos dados estatísticos não financeiros existentes na organização. Ambos trazem elementos fundamentais para o desenvolvimento do ABC.

A compreensão entre a relação dos serviços e produtos gerados por cada setor e das necessidades entrantes de outros serviços e produtos vindos de outras unidades é fundamental para o estabelecimento do terceiro passo. Nesta fase utiliza-se da abordagem sistêmica (AS) para realizar a descrição dos subprocessos setoriais e o estabelecimento das inter-relações existentes entre as unidades hospitalares.

O quarto passo é o mapeamento dos processos internos setoriais com o objetivo de auxiliar na identificação das principais atividades realizadas. Com base nesta identificação ocorre o desenvolvimento do custeio pelo ABC.

No quinto passo é realizado o custeamento ABC propriamente dito, com base nas etapas descritas por Kaplan e Cooper (1991). São seis etapas:

- **Etapa 1** - Descrição do setor;
- **Etapa 2** - Identificação das atividades específicas desenvolvidas na unidade;
- **Etapa 3** - Identificação dos recursos financeiros necessários para o desenvolvimento das atividades e estabelecimento dos direcionadores de recursos;
- **Etapa 4** - Alocação dos recursos financeiros às atividades realizadas;
- **Etapa 5** - Identificação dos objetos de custos e alocação dos custos das atividades aos objetos de custos;
- **Etapa 6** - Distribuição dos custos apurados do setor para as demais áreas da instituição.

3.2.3 Identificação dos Recursos Financeiros e Recursos Não Financeiros

Os recursos financeiros são:

- **peçoal:** na composição do custo de peçoal estão inclusos os vencimentos básicos como salário, adicional noturno e de insalubridade, benefícios oferecidos pela instituição como seguro e quinquênio, encargos financeiros como previdência social. Um caso peculiar se encontra do centro de custo diretoria, pois devido ao fato do hospital ser filial da operadora do plano de saúde, alguns setores comuns possuem seus centros de custos alocados na operadora como é o caso do setor de contabilidade, o financeiro, contratos, *marketing* cujo repasse gerencial dos valores atribuídos ao hospital se faz por importação de arquivo da contabilidade para o sistema informatizado do hospital;
- **material de consumo:** composto pelo grupo impressos, expediente e de informática de aplicação direta;
- **serviços de pessoa jurídica (PJ):** estão inclusos telefone, energia elétrica, água, serviço de vigilância, manutenção de software, serviços de consultoria, serviços técnicos especializados.

Os recursos não financeiros do hospital são: número de refeições, quantidade de treinamentos e monitoração epidemiológica, busca ativa de casos de infecção hospitalar, número de funcionários, área ocupada pelos setores, índice do almoxarifado, número de solicitações de manutenção, número de solicitações ao núcleo de tecnologia de informação e número de solicitações à central farmacêutica de abastecimento.

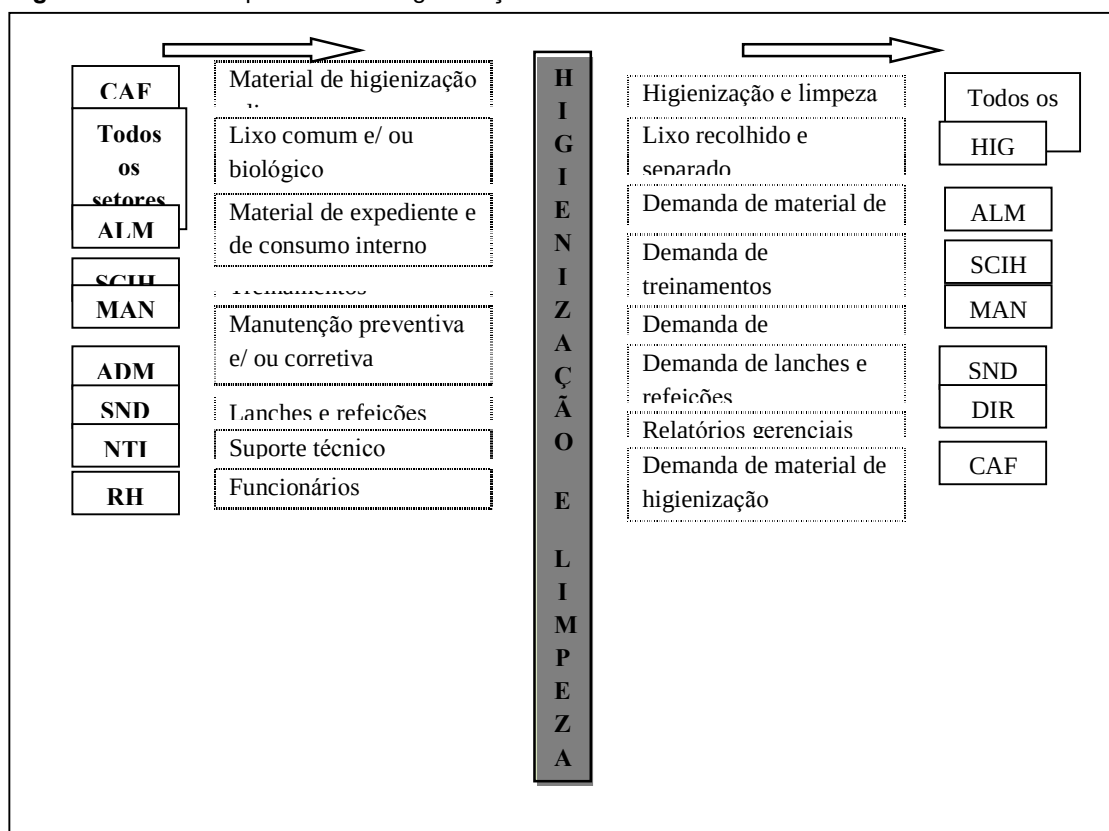
3.5.4 Direcionadores

Kaplan e Cooper (1991) identificam duas categorias de direcionadores de custos (DC): os direcionadores de recursos e os direcionadores de atividades. Como direcionadores de recursos, têm-se aqueles que identificam o consumo de recursos pelas atividades e como direcionadores de atividades, têm-se aqueles associados ao consumo de atividades pelos objetos de custos. O direcionador de recuso identifica como as atividades consomem recursos e explica a relação entre recursos gastos e as atividades. Já os direcionadores de custos, segundo o autor, são as bases utilizadas para atribuir os custos das atividades aos produtos.

3.5.4 Custos da Higienização e Limpeza

Para que as atividades sejam realizadas são necessários insumos específicos solicitados ao Almoxarifado e à Central de Abastecimento Farmacêutico, é preciso identificar quais são as áreas classificadas como críticas, semi-críticas e não críticas, mensurar o quanto de área, em metros quadrados, cada uma ocupa, verificar qual o número de vezes em que ocorrem as higienizações durante o período de vinte e quatro horas e quantificar o pessoal capacitado para realizar as funções, provido pelo setor de Recursos Humanos. Este serviço está disponível nas vinte e quatro horas do dia, demandando refeições aos funcionários ao SND. A equipe de higienização é constantemente treinada para realizar os procedimentos técnicos específicos e conta com o apoio da informática (NTI) para a emissão de relatórios gerenciais.

A Abordagem Sistêmica (AS) do subprocesso Higienização é apresentada na Figura 2.

Figura 2 - AS do subprocesso da Higienização.

Fonte: Marques (2011).

Aplicação do ABC no setor de Higienização e Limpeza, de acordo com os passos sugeridos por Kaplan e Cooper (1991):

Etapas 1 - Descrição do setor

O setor é responsável pela limpeza e conservação de todas as unidades inseridas no hospital.

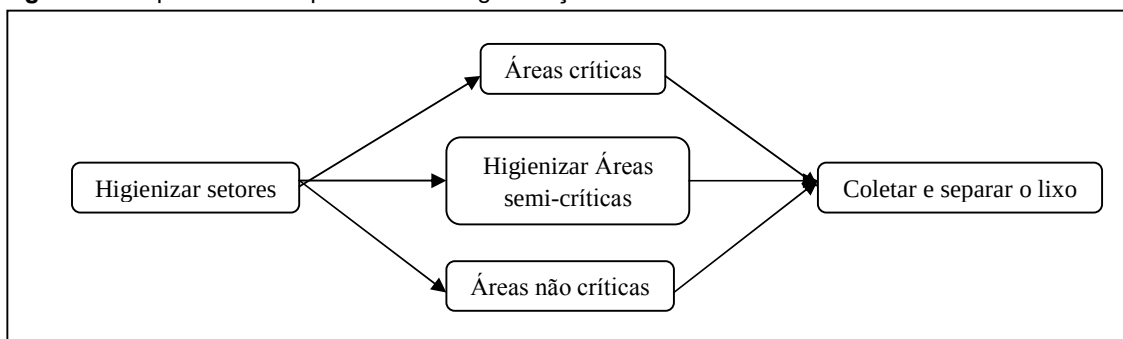
Etapas 2 - Identificação das atividades

As atividades envolvidas no processo de higienização e limpeza foram detectadas por intermédio de observações, análise documental e estão identificadas no Quadro 2 e mapeadas na Figura 3.

Quadro 2 - Identificação das atividades da Higienização.

Atividades	Descrição
Higienizar os setores	Realiza a higienização e limpeza das áreas críticas, semi-críticas e não críticas dos setores
Coletar o lixo	Diz respeito a coleta do lixo comum e biológico
Gerenciar o setor	Engloba todas as atividades de gerenciamento da unidade

Fonte: Marques (2011).

Figura 3 - Mapeamento do processo da Higienização.

Fonte: Pesquisa.

Os tipos de higienização envolvidos na organização hospitalar são: (i) limpeza, cuja finalidade é a de remover a sujeira através de um processo mecânico, diminuindo assim a população microbiana no ambiente; (ii) desinfecção, que destrói os micro-organismos na forma vegetativa, existentes em superfícies inertes, mediante aplicação de agentes; e, (iii) esterilização onde ocorre eliminação completa ou destruição de todas as formas de micro-organismos por meio de agentes físicos e químicos.

O serviço de coleta do lixo dos setores é realizado diariamente com a mesma periodicidade, cinco vezes ao dia. Após a coleta, o setor de higienização e limpeza responsabiliza-se pela segregação e pesagem do lixo comum e do lixo biológico que, embora sejam removidos por empresa terceirizada, possuem destinos distintos de descarte e valores financeiros iguais para cada quilo descartado. Os serviços de higienização dos setores, coleta do lixo e gerenciamento do setor foram unidos em um único objeto de custo: serviço de higienização e limpeza. A soma dos custos de todas as atividades é alocada ao objeto de custo, serviço de higienização e limpeza pelo motivo do setor apresentar apenas um objeto de custo.

Quanto ao tipo de área destacam-se:

- não crítica (NC): sem risco de transmissão de infecção;
- semi-crítica (SC): ocupadas por pacientes com doenças não-infecciosas, não-transmissíveis;
- crítica (CR): maior risco de infecção hospitalar.

Etapas 3 – Identificação dos recursos financeiros e dos direcionadores

O direcionador de atividade estabelecido, que distribui o custo da higienização e limpeza para os setores do hospital, é o índice de higienização:

$$\text{Índice de higienização} = \frac{\text{área} \times \text{custo higienização do metro quadrado por tipo de área}}{\text{X quantidade de higienizações por dia.}}$$

Para determinação do custo do metro quadrado de higienização por tipo de área – não crítica, semi-crítica e crítica – a produção foi unificada e trabalhou-se com os custos de transformação. Este modelo de cálculo da produção do período, por meio da determinação de uma unidade de medida comum a todos os produtos, facilita as operações de cálculo.

Os custos das matérias-primas são repassados para os serviços operacionais (esforços produtivos) onde a preocupação é a de medir tais esforços. Desta maneira encontra-se um fator de equivalência como referência padrão. Para cada posto operativo ou somente “PO” (que será cada operação de trabalho) calculam-se os custos valores dos seus esforços de produção unitários e, assim, fixam-se estes esforços em custo-valor/hora, denominados de foto-índice do posto operativo. A Tabela 1 apresenta o tempo necessário para realizar as atividades de higienização e limpeza, de acordo com o tipo de área.

Após encontrar a média dos tempos de execução de cada atividade, torna-se necessário encontrar os custos horários de cada atividade. Este procedimento se deu da mensuração dos materiais utilizados para a realização de cada atividade por tipo de área. A foto-índice (FIPO) e o custo do produto base são apresentados na Tabela 2.

Tabela 1 - Tempo (hora) para realizar as atividades da HIG.

	Higienizar o piso	Higienizar os móveis e utensílios	Troca de roupa de cama	Coleta de lixo	Total (hora)
Área não crítica	0,2833	0,0833	0,1	0,05	0,5166
Área semi-crítica	0,3667	0,1	0,1	0,05	0,6167
Área crítica	0,4333	0,1333	0,1	0,05	0,7166

Fonte: Pesquisa.

Tabela 2 - Custo/ hora de cada atividade em \$/h da HIG.

	Higienizar o piso	Higienizar os móveis e utensílios	Troca de roupa de cama	Coleta de lixo	Total (R\$/h)
Área não crítica	3,08	0,90	1,09	0,54	5,61
Área semi-crítica	3,99	1,09	1,09	0,54	6,70
Área crítica	4,70	1,45	1,08	0,55	7,78

Fonte: Pesquisa.

Etapla 4 – Alocação dos recursos financeiros às atividades

Após o cálculo do custo/ hora de cada atividade é realizado o estabelecimento do Índice Base, conforme demonstrado na Tabela 3. O próximo passo consiste em calcular o foto-índice de base ou somente “FIPB”, que corresponde ao custo despendido para a produção de uma unidade do produto de base no momento determinado e levando somente em consideração as despesas tratadas para a formação dos FIPO.

Tabela 3 - Índice base da HIG.

Área crítica	Foto-índice \$/h	Tempo (h)	Índice Base \$/h /h
Higienizar o piso	4,70	0,43	10,85
Higienizar os móveis e utensílios	1,45	0,13	10,88
Troca de roupa de cama	1,08	0,10	10,80
Coleta de lixo	0,55	0,05	11,00
Total			43,52

Fonte: Pesquisa.

Para que isto possa ser feito é necessário definir qual será o produto ou serviço de base considerado e qual a folha de processo relativa a este produto ou serviço. O produto (ou serviço) base é quem define a estabilidade das unidades de produção (UP's), ou seja, ele será o responsável pela absorção das variações nos itens de despesas alocados aos FIPO, tornando constantes as Opôs dos produtos em função das variações que poderão ocorrer nestes itens de despesas ao longo da utilização do método. Para estabelecimento do Índice Base, utilizou-se o tipo de área mais representativa em virtude do tempo de execução dos serviços e por ser um tipo de área que passa por quase todos os processos de higienização, a área crítica.

O procedimento seguinte sugere a apuração do cálculo de equivalência dos serviços em unidade de esforço de produção (UEP), o qual representa o custo de

transformação medido em UEP para cada tipo de área, culminando com a unidade de produção (UP) de cada área, apresentadas nas Tabelas 4, 5 e 6.

Tabela 4 - UP de áreas críticas .

Área crítica	Foto-índice \$/h	Foto Índice base	UP/h	Tempo (h)	UP
Higienizar o piso	4,70	43,52	0,11	0,43	0,047
Higienizar os móveis e utensílios	1,45	43,52	0,03	0,13	0,004
Troca de roupa de cama	1,08	43,52	0,02	0,10	0,002
Coleta de lixo	0,55	43,52	0,01	0,05	0,001
Total					0,05

Fonte: Pesquisa.

Tabela 5 - UP de áreas semi-críticas .

Área semi-crítica	Foto-índice \$/h	Foto Índice base	UP/h	Tempo (h)	UP
Higienizar o piso	3,99	43,52	0,09	0,37	0,034
Higienizar os móveis e utensílios	1,09	43,52	0,02	0,10	0,002
Troca de roupa de cama	1,09	43,52	0,02	0,10	0,002
Coleta de lixo	0,54	43,52	0,01	0,05	0,001
Total					0,04

Fonte: Pesquisa.

Tabela 6 - UP de áreas não-críticas.

Área não crítica	Foto-índice \$/h	Foto Índice base	UP/h	Tempo (h)	UP
Higienizar o piso	3,08	43,52	0,07	0,37	0,026
Higienizar os móveis e utensílios	0,90	43,52	0,02	0,1	0,002
Troca de roupa de cama	1,09	43,52	0,03	0,1	0,003
Coleta de lixo	0,54	43,52	0,01	0,05	0,001
Total					0,03

Fonte: Pesquisa.

Posteriormente, foi calculada a quantidade de UP's produzidas no período, conforme Tabela 7.

Tabela 7 - Quantidade produzida de UP's na Hig no período.

Produto	Quant.	UP's	Total UP's
Área não crítica	2.684	0,02	66,815
Área semi-crítica	7.741	0,04	303,664
Área crítica	6.134	0,05	333,381
Total:			703,859

Fonte: Pesquisa

Etapas 5 – Identificação dos objetos de custos e alocação dos custos aos objetos de custos

Para calcular o valor monetário da UP, dividiu-se o custo total gasto do período no setor de higienização e limpeza pelo total de UP's, demonstrado na Tabela 8.

Tabela 8 - Cálculo do valor da UP e custo da transformação na HIG.

UP		Custo Total	Total UP'	Valor UP (\$/UP)
		80.229,11	703,8589847	113,985
Custo de Transformação	Total UP's	Valor UP	Valor Total	
Área não crítica	66,815	113,9846358	7.615,84	
Área semi-crítica	303,664	113,9846358	34.613,02	
Área crítica	333,381	113,9846358	38.000,26	
		Total:	80.229,11	

Fonte: Pesquisa

Etapas 6 - Distribuição do custo do setor para os diferentes setores do hospital

Em última instância, apurou-se o custo da HIG por setor utilizando o valor do metro quadrado encontrado através da UEP, conforme Tabela 9, segundo o total de área higienizada, por tipo de área e de acordo com o número de higienizações realizadas.

Tabela 9 - Custo da higienização e limpeza dos setores.

Setores	M²	Tipo de área	Nº higieniz	M² (R\$)	Total (R\$)
Central de Material Esterilização	135,93	CR	2	6,20	1.685,53
Centro de P. de Roupas	110,67	CR	2	6,20	1.372,31
Centro Cirúrgico	332,91	CR	12	6,20	24.768,50
Hemodinâmica	227,16	CR	5	6,20	7.041,96
Laboratório	162,76	CR	3	6,20	3.027,34
Higienização e Limpeza	10,90	CR	2	6,20	135,16
Ergometria	40,97	NC	1	2,84	116,35
Serviço de Enfermagem	13,14	NC	1	2,84	37,32
SCIH	9,00	NC	1	2,84	25,56
Central Abastecimento Farmacêutico	87,00	NC	1	2,84	247,08
Farmácia	108,58	NC	1	2,84	308,37
Faturamento	47,23	NC	1	2,84	134,13
Recepção	123,28	NC	2	2,84	700,23
Serviço Prontoário Paciente	58,32	NC	1	2,84	165,63
Almoxarifado	35,00	NC	1	2,84	99,40
Diretoria	1.515,07	NC	1	2,84	4.302,80
Manutenção	12,00	NC	1	2,84	34,08

NTI	27,73	NC	1	2,84	78,75
RH	49,00	NC	1	2,84	139,16
Serviço de Nutrição e Dietética	217,00	NC	2	2,84	1.232,56
Pronto Atendimento	395,23	SC	3	4,47	5.300,03
Unid. Internação Cirúrgica	929,48	SC	3	4,47	12.464,33
Unid. Internação Clínica	899,46	SC	3	4,47	12.061,76
UTI	202,31	SC	3	4,47	2.712,98
Endoscopia	14,77	SC	2	4,47	132,04
Radiologia	66,01	SC	2	4,47	590,13
Tomografia	95,22	SC	2	4,47	851,27
Ultra-sonografia	57,48	SC	2	4,47	513,87
Total:					80.229,11

Fonte: Pesquisa.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

A utilização da AS como modelo conceitual possibilitou a desconstrução do macro processo hospitalar em subsistemas menores permitindo conhecer as peculiaridades de cada unidade. A visualização detalhada destes subsistemas culminou com o estabelecimento esquemático das atividades mais relevantes realizadas por cada unidade e com as interações existentes entre as diferentes atividades desenvolvidas. Desta forma, partiu-se dos elementos básicos que formam cada subsistema, considerando-se os distintos níveis de complexidade, estabelecendo o fluxo das atividades, materiais e informações.

A partir do entendimento de como funcionam as relações inter-setoriais houve uma maior facilidade na aplicação do Método ABC, tendo em vista que as bases de sua utilização são o conhecimento de quais são, de como e por quem são realizadas as atividades.

5 CONCLUSÕES

Este projeto de intervenção tem o objetivo de desenvolver o custeamento pelo Método ABC no setor de Higienização e Limpeza de uma organização hospitalar privada.

Para atingir o escopo estabelecido, precedeu-se uma divisão do hospital em setores, subsistemas, permitindo que as principais atividades realizadas em cada um deles fossem identificadas e suas inter-relações mapeadas através do uso da abordagem sistêmica. Segundo Marques (2011) a peculiaridade e a complexidade das atividades desenvolvidas no âmbito hospitalar acarretam em certa dificuldade de identificar os insumos, serviços e informações necessárias para a realização dos serviços que culminam com a atenção à saúde do paciente. O uso da abordagem sistêmica (AS) mostrou ser um método facilitador na identificação das interrelações de processos permitindo fixar os fluxos mais relevantes de informações, materiais e serviços imprescindíveis para o custeamento com base na atividade. A abordagem sistêmica (AS) contribuiu positivamente na construção do custeio com base no ABC na instituição hospitalar de saúde suplementar. A partir do seu desenvolvimento, houve maior clareza na identificação dos recursos necessários para a realização de procedimentos cirúrgicos. O ABC pôde ser aplicado com maior facilidade devido à melhor identificação das atividades e recursos necessários para mensurar os custos de todos os setores do hospital

Por meio do levantamento de dados financeiros e dados estatísticos não financeiros de cada setor aplicou-se o custeamento ABC com o intuito de contabilizar os custos e as despesas arrolados. Na sequência, foram estabelecidas as bases de rateios que indicam como as atividades consomem os recursos, realizado o custeamento de primeira ordem.

O custeamento pelo ABC tem apresentado importantes contribuições no que se refere à identificação correta e precisa das alocações dos custos indiretos às atividades desenvolvidas em cada setor hospitalar. O ABC oportunizou a identificação das atividades que consomem os recursos e identificou os fatores básicos que afetam os custos hospitalares e as forças que controlam esses fatores.

Constitui-se numa ferramenta estratégica para ação gerencial; não só para monitorar o custeio intersetorial, como também para definir linhas de ação gerencial mais abrangente, possibilitando a identificação de caminhos estratégicos para as organizações. Conhecer o custo dos processos realizados em hospitais torna a instituição competitiva no mercado.

REFERÊNCIAS

AZAMBUJA, E. P.; PIRES, D. P.; VAZ, M. R. C. Prevenção e controle da infecção hospitalar: as interfaces com o processo de formação do trabalhador. **Texto Contexto Enferm.** v. 13, p. 79-86, 2004.

BENI, M. C. Política e Estratégia de Desenvolvimento Regional: Planejamento Integrado do Turismo. In: RODRIGUES, A. B. (Org.). **Turismo e Desenvolvimento Local**. São Paulo: Hucitec, 1997. p.

BRASIL. Ministério da Saúde. Secretária nacional de programas especiais de saúde. Divisão de Planejamento. **Manual de apuração de custos hospitalares**. 2.ed. Brasília, 1988.

_____. Resolução RDC nos 13, de 28 de fevereiro de 2007. Aprova o Regulamento técnico para Produtos de Limpeza e Afins harmonizado no âmbito do MERCOSUL através da Resolução GMC no 10/04, que consta em anexo a presente Resolução. D.O.U. - **Diário Oficial da União**, 05 de março de 2007. Disponível em: <<http://e95>>. Acesso em: 10 jul. 2012.

_____. Ministério da Saúde. Agência Nacional de Vigilância Sanitária. Gerência Geral de Saneantes. **Apostila de Saneantes para Treinamento de Gerentes de Risco dos Hospitais Sentinela**. Brasília, junho de 2002.

DUTRA, R. G. **Custos**: uma abordagem prática. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

FALK, J. A. **Gestão de Custos para Hospitais**. São Paulo: Atlas, 2001.

FERREIRA, A. A, REIS, A. C. F.; PEREIRA, M. I. **Gestão Empresarial: de Taylor aos nossos dias**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.
HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de custos**. 9. Ed. Rio de Janeiro, LTC Editora, 2000.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de Contabilidade das sociedades por ações (aplicável às demais sociedades)**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo & desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. Trad. O. P. Traduções. São Paulo: Futura, 1998.

KOLIVER, O. **Tópicos especiais de custos**. Belo Horizonte: Fundação Visconde de Cairu, 2003. Apostila Didática.

LEONE, G. S. G. **Dicionário de Custos**. São Paulo: Atlas, 2004.

MARQUES, I. C. P. **Custeamento ABC numa organização hospitalar privada: um estudo comparativo do custo de pacotes de cirurgias eletivas com os valores reembolsados pelos planos de saúde**. 2011. 261 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Potiguar, Natal, RN, 2011.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**: inclui o ABC. São Paulo: Atlas, 2001..

MEGLIORINI, E. **Custos**. 1. ed. São Paulo: Markron Books, 2001.

PEREIRA, A. L. **Teoria Geral de Sistemas**, apontamentos de disciplina, COPPE/UFRJ, Rio de Janeiro, 2004.

SANTOS, F. P. **A Regulação Pública da Saúde no Brasil**: o Caso da Saúde Suplementar. 2006. 58 f. Tese (Doutorado em Ciências Médicas) - Universidade Estadual de Campinas - Saúde Coletiva. Campinas, SP, 2006.

TORRES, S.; LISBOA, T. C. **Gestão dos serviços de higiene, limpeza e lavanderia em estabelecimento de saúde**. 3. ed. São Paulo: SARVIER, 2008.