

APLICAÇÃO DO CUSTEIO ABC NO PROCESSO DE TRANSPLANTES DE FÍGADO, NO ESTADO DE MINAS GERAIS

*APPLICATION OF THE ACTIVITY-BASED COSTING IN THE PROCESS OF LIVER TRANSPLANT IN
MINAS GERAIS*

*Márcia Mascarenhas Alemão **

Doutoranda em Administração - Cepead/ Face/ Universidade Federal de Minas Gerais
Observatório de Custos da FHEMIG - Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais
Belo Horizonte, MG, Brasil
E-mail: marcia.alemao@yahoo.com.br

Marcio Augusto Gonçalves

Professor do Cepead/ Face/ Universidade Federal de Minas Gerais
Belo Horizonte, MG, Brasil
E-mail: marciouk@yahoo.com

Heloisa Azevedo Drumond

Mestre em Administração pelo Cepead/ Face/ Universidade Federal de Minas Gerais
Belo Horizonte, MG, Brasil
E-mail: helodrumond@gmail.com

Luiz Claudio Louzada

Doutorando em Administração - Cepead/ Face/ Universidade Federal de Minas Gerais
Professor assistente da Universidade Federal do Espírito Santo-UFES
Belo Horizonte, MG, Brasil
E-mail: louzadalvi@yahoo.com.br

RESUMO

Este estudo teve como objetivo a aplicação do Custeio Baseado em Atividades ABC, usando custo como metainformação, no macroprocesso de transplantes hepáticos realizado pelo MG Transplantes (MGTX), vinculado à Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais. Foi utilizada uma abordagem quanti-qualitativa de forma exploratória, validado por meio de Grupo de Foco e Painel de Especialistas. Como resultado apresenta-se o mapeamento completo deste macroprocesso de grande complexidade. As principais etapas do macroprocesso, validadas pelo Painel de Especialistas são: 1ª) Pré-transplante; 2ª) Lista de Espera; 3ª) Doação; 4ª) Transplante (Cirurgia) e 5ª) Acompanhamento Ambulatorial. Apresentam-se as etapas evidenciando as atividades constitutivas em suas fases, a sumarização de recursos consumidos e, finalizando, custos mínimo de R\$185.696,43 e máximo de R\$646.364,22. Mostra-se com clareza a amplitude dos custos dos recursos consumidos em cada etapa e no conjunto. Conclui-se que a gestão por atividades aprofunda e amplia a discussão sobre dimensionamento do uso dos recursos na saúde.

Palavras-chave: Custos e análise de custo. Custos hospitalares. Planejamento em saúde. Transplante de órgãos. Transplante de fígado.

ABSTRACT

This study approaches the application of the Activity-Based Costing ABC, using cost as metadata in the macro process of liver transplants performed by the MG Transplantes (MGTX), linked to the Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais. Methodology: quanti-qualitative approach in an exploratory way in this in-depth case study, validated by Focus Group and Expert Panel. Results: it shows the complete map of this macro process of huge complexity. Main steps of the macro process were validated by the Expert Panel as being: 1st) Pre-transplant; 2nd) Waiting List; 3rd) Donation; 4th) Transplantation (Surgery) and 5th) Ambulatory Monitoring. The map of these steps is presented by showing the constitutive activities in its phases, the summary of consumed resources and, finally, the minimum of R\$185,696.43 and maximum costs of R\$646,364.22. It shows clearly the extent of the cost of resources consumed in each step and in all of them. We conclude that the management of activities deepens and broadens the discussion of scaling the use of resources in health.

Keywords: Costs and cost analysis. Hospital costs. Health planning. Organ transplantation. Liver transplant.

Data de submissão: 06 de fevereiro de 2015.

Data de aprovação: 14 de julho de 2015.

INTRODUÇÃO

No atual cenário político brasileiro de busca pela transparência da aplicação dos recursos públicos e seus resultados, faz-se necessário a melhoria no gerenciamento financeiro e operacional da prestação de serviços, principalmente em saúde, onde os recursos são escassos e finitos (humanos e financeiros), em contraposição com uma crescente necessidade da população (BRASIL, 2013). A necessidade de otimizar a utilização dos recursos no setor público, de forma a expandir e melhorar o atendimento sustenta a busca por métodos de gestão capazes de assegurar resultados na execução dos processos e de melhorar a forma de utilização dos recursos, de modo a permitir o direcionamento daquilo que agrega valor. Sendo assim, as organizações públicas de Saúde tornam-se relevante objeto de estudo, devido à complexidade e à forte interatividade dos processos (GONÇALVES & OLIVEIRA, 2009). Uma metodologia de gestão que permite compreender processos é a do Custeio Baseado em Atividades (ABC) cuja estrutura central apóia-se no estudo dos processos.

Neste contexto, pergunta-se como é a aplicação do método de gestão Custeio Baseado em Atividades, tomando como base o estudo do processo de transplantes de fígado em Minas Gerais? Utiliza-se como campo de pesquisa a entidade de saúde pública MG Transplantes (MGTX). Pretende-se então, descrever a aplicação e resultados deste método com fundamento na avaliação financeira do processo de transplante hepático no estado de Minas Gerais, com aplicação de metainformação – ou seja, delimitando a “informação-produto”, buscando “quais”, “como”, “onde”, “porque”, “o que mudar”, “para o que mudar” e “como mudar”, baseando-se nas etapas e atividades constitutivas, bem como nos recursos utilizados³ como objetivo geral. É preciso dizer que este artigo foca exclusivamente o ABC, mas, que também levou em consideração como framework a Teoria das Restrições (GONÇALVES et al., 2010; GOLDRATT, 1995). Tratou-se do estudo destes dois métodos de gestão e do diálogo entre eles usando como canal de comunicação o processo de transplante de fígado.

Como objetivos específicos preconiza-se:

- Implementar o Custeio Baseado em Atividades em ambiente de serviços em saúde, na iniciativa pública;
- Analisar e discutir a aplicação e os resultados decorrentes da aplicação do Custeio Baseado em Atividades.

Justifica-se a utilização deste método, pois entende-se que o ABC, apesar de não ser o principal sistema de custeio utilizado na gestão hospitalar (LA FORGIA & COUTOLLENC, 2009), permite mostrar a forma mais fidedigna possível as atividades constitutivas na prestação de serviço de saúde, evidenciando causas e taxas de consumo de recursos em seus principais processos de negócios (NAKAGAWA, 2001). Ainda, buscando sustentar a uma visão sistêmica da organização, trabalha o mapeamento dos processos em primeira instância e, em segunda, a origem e formação de custos dos eventos (bens e/ou serviços) (KAPLAN&COOPER, 1998). Subsidia o debate da utilização da informação de custos muito além do tradicional “cortar custos”, e sim, como metainformação (informação de informações) e como indicadores de resultados (GONÇALVES et al., 2010). Sua utilização é também inovadora, visto que se trata de um método

inicialmente voltado para a manufatura e para empresas com fins lucrativos, no entanto será aplicado a uma empresa do setor de serviços sem fins lucrativos, sendo possível verificar a efetividade neste duplo ramo (NAKAGAWA, 2001).

Ressalta-se ainda, a relevância da aplicação do tema no contexto de gerenciamento da logística dos transplantes hepáticos realizados em Minas Gerais, pela considerável incidência, complexidade e possibilidades de ganho em saúde para a população, considerando que o programa público brasileiro de transplantes de órgãos e tecidos se apresenta como um dos mais importantes do mundo (BRASIL, 2007). Em 2012, foram aplicados R\$ 419 milhões nos procedimentos relacionados a transplantes no Brasil em 2012: São Paulo – 1º colocado (20.869 procedimentos – 38,36% do total); Paraná – 2º colocado (6.086 procedimentos); Minas Gerais - 3º colocado (5.400 procedimentos – 9,92% do total de procedimento, 9,50% dos valores faturados) no Brasil. No Brasil, os recursos financeiros da saúde aplicados em transplantes em 2012 foram: rim (33%); fígado (24%); intercorrências pós transplantes de órgãos (9%); outros procedimentos (34%). A representação em Minas Gerais é: rim de doador de rim vivo somados ao de falecido (42%); fígado (21%); intercorrências pós transplantes de órgãos (10%); outros procedimentos (27%).

Com base nos dados coletados, justifica-se, portanto, a ênfase desta pesquisa no estudo dos transplantes, pela representatividade de recursos investidos e pela incidência. Como segundo critério de escolha, aponta-se a facilidade de acesso às informações pertinentes, fator norteador da escolha do transplante hepático para este estudo.

QUADRO TEÓRICO

A Contabilidade de custos inicia-se da adaptação da contabilidade financeira voltada às atividades industriais do final do século XVIII, inicialmente direcionada a mensurar estoques físicos e monetários das atividades comerciais (GONÇALVES et al., 2010; MARTINS, 2003). Com a mudança no enfoque de gestão contábil advindo da transformação do mercado no decorrer do século XX, a gestão de custos evoluiu para um instrumento fundamental nas decisões gerenciais de gestão, desencadeando o desenvolvimento de diferentes sistemas, métodos e formas de custeio, critérios para atribuição de custos e tipos de custos (CAMARGOS & GONÇALVES, 2005), com especificidades distintas, conforme detalhamento no Quadro 1. O Quadro 2, por sua vez apresenta, sucintamente, métodos de custeio.

Quadro 1 - Descritivo teórico – Formas de tratamento contábil

Contabilidade	Definição	Fonte
Contabilidade Financeira	Condicional às imposições legais e aos requisitos fiscais, é obrigatória para as entidades legalmente estabelecidas.	Bruni e Famá (2011) Nakagawa (2001) Brasil (2013)
	As informações apresentadas nas demonstrações contábeis comunicam os resultados das decisões e melhorias de processos realizadas pelos gerentes e empregados aos constituintes externos: acionistas, credores, reguladores e autoridades fiscais.	Kaplan & Cooper (1998)
Contabilidade de Custos	Voltada para a geração dos custos dos processos empresariais, análise dos gastos realizados pela entidade, determinar o lucro e controlar processos.	Bruni e Famá (2011) Kaplan e Cooper (1998). Brasil (2013)
Contabilidade Gerencial	Voltada para geração de informações úteis para a tomada de decisões voltadas para constituintes internos, não condicionada às imposições legais.	Bruni e Famá (2011) Brasil (2013)
	Tem por objetivo detalhar, classificar, trabalhar processos e atribuir informações para a tomada de decisões.	
	Apresenta informações de cunho financeiro e não-financeiras voltadas aos interesses e necessidades dos indivíduos internos da organização servindo como um guia nas decisões da organização.	Kaplan e Cooper (1998)

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 2 - Descritivo teórico - Métodos de custeio

continua

Método	Definição	Fonte
Custeio direto	Considera somente os custos diretos da produção. Usado, normalmente, de forma pontual.	Camargos e Gonçalves (2005)
	Utiliza custos diretos dos produtos/serviços, utilizando para cálculo unitário custos (e despesas) diretos, variáveis e fixos. Os diretos são incorporados pelo custo unitário específico e os fixos pelo custo médio, em função da quantidade produzida ou vendida.	Padoveze (2003)
Custeio variável	O produto/serviço “recebe” apenas os custos e despesas variáveis. Os custos fixos de produção são tratados como custos do período, indo diretamente para o resultado.	Beulke e Bertó (2001)
	Caracteriza-se pela separação entre custos fixos e variáveis. Os custos variáveis são alocados aos produtos para apurar a margem de contribuição, ferramenta importante no processo decisório. Os custos fixos são subtraídos da margem de contribuição total sem rateios.	Gonçalves, Zac e Amorim (2009)
	A distribuição de custos indiretos aos produtos e serviços ocorre de forma desafiadora. Apenas os gastos variáveis são considerados no processo de formação dos custos dos produtos individuais. Custos ou despesas indiretas são lançados de forma global nos resultados.	Bruni e Famá (2011)

Quadro 3 - Descritivo teórico - Métodos de custeio

continuação

Método	Definição	Fonte
Custeio por absorção	São apropriados todos os custos. Para os indiretos é necessária a utilização de procedimentos de distribuição destes aos produtos.	Padoveze (2003)
	Consiste na apropriação de todos os gastos aos bens elaborados ou serviços prestados. Para os custos indiretos, utilizam-se critérios de alocação.	Martins (2003)
	Coerente com a legislação e com a gestão estratégica e operacional. Para sua utilização em entidades públicas é necessário definir os construtos com maior rigidez, e/ou adaptações, e/ou concessões metodologicamente defensáveis, visando ao fortalecimento legal e gerencial da gestão de custos e hospitalar.	Camargos e Gonçalves (2005)
	Chamado de custeio integral por alocar todos os gastos de produção (diretos e indiretos) aos produtos. Classificados custos em indiretos e diretos que são "absorvidos" pelos produtos (acumulados) durante o processo de produção.	Gonçalves, Alemão e Drumond (2010)
	Agrega ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam eles definidos como diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais.	Leone (2000)
	Aloca todos os custos e gastos aos centros de custos finais. É usado pela maioria dos hospitais.	La Forgia e Coutollenc (2009)
Custeio baseado em atividades	Requer grande quantidade de informações, sendo usado por poucos hospitais, para propósitos diferentes.	La Forgia e Coutollenc (2009)
	Oferece aos gerentes <i>insights</i> sobre a existência, a criação e a distribuição da capacidade, utilizada e não utilizada, sendo que a essência do ABC está na medição, criação e gestão da capacidade não utilizada.	Kaplan e Cooper (1998)
	Parte do princípio de que não são os recursos que são consumidos pelo produto, mas sim as atividades. Estas, por sua vez, consomem os recursos, podendo ser divididas entre aquelas que agregam valor e aquelas que não agregam valor, gerenciáveis ou não gerenciáveis, primária ou secundária, facilitando o controle e a tomada de decisões.	Gonçalves, Carvalho e Rezende (2006) Kaplan e Cooper (1998)
	A base de conhecimentos gerada fornecerá informações para o desenvolvimento gerencial de todos os níveis e áreas organizacionais: RH, Marketing, Finanças, Produção, etc.	Nakagawa (2001)
	Procura reduzir distorções provocadas pelos rateios arbitrários dos custos indiretos. Melhora visualização dos custos, mediante a análise das atividades e das respectivas relações com os produtos.	Martins (2003)
	O ABC oferece níveis de detalhamento no processo de prestação de serviço hospitalar mais elevados do que nos sistemas tradicionais de custos, permitindo a análise do valor agregado de todo o processo produtivos. Cada paciente passa a ser um objeto de custos, que absorverá os recursos necessários à conduta a ser seguida, permitindo melhor avaliação e controle do desempenho do processo produtivo e auxiliando no processo produtivo.	Bitencourt (1999)
	Fornecer um mapa econômico da empresa pela mensuração do custo das atividades, processos de negócios e projetos.	Kaplan e Norton (2001)
	O ABC aprimora um sistema de custeio ao considerar as atividades individuais como objetos de custos fundamentais.	Horngrén, Datar e Foster (2004)
A não implementação do Custeio ABC justifica-se pela dificuldade e complexidade na identificação dos direcionadores das diversas atividades que compõem as operações das empresas	Kaplan e Norton (1992)	

Fonte: Elaborado pelos autores.

No ambiente organizacional o uso de informações de custos como ferramenta de auxílio na busca de objetivos predefinidos e de vantagem competitiva, amplia o uso convencional proposta pelos métodos de custeio tradicional. Nesse sentido, o ABC propõe ser uma forma de custeio mais contemporâneo e voltado a dar sustentação à tomada de decisão gerencial para melhorar o desempenho voltado para o lucro em organizações de produção (NAKAGAWA, 2001; KAPLAN & COOPER, 1998; BITENCOURT, 1999; KAPLAN & NORTON, 2001; SOUZA et al., 2009; TURNEY, 1992; COOPER & KAPLAN 1991).

O método de custeio ABC baseia-se na visão sistêmica da empresa, trabalhando a fragmentação deste sistema em processos e/ou atividades (NAKAGAWA, 2001; KAPLAN & COOPER, 1998; GONÇALVES et al., 2010; BRINSON, 1996; ATKINSON, 2000). Para esses autores, a apropriação dos custos por atividades, não reconhecendo os limites estabelecidos entre departamentos ou centros, gerando informações gerenciais relevantes para a tomada de decisões. Possibilita a análise das atividades por relevância no volume de recursos consumidos, a quantidade, relação de causa efeito, eficiência e eficácia, além de evidenciar aqueles que agregam ou não valor ao processo (NAKAGAWA, 2001).

O Gerenciamento Baseado em Atividades – ABM corresponde ao conjunto de ações que podem ser tomadas com base em informações obtidas sobre a aplicação do ABC (KAPLAN & COOPER, 1998).

Na gestão hospitalar, o controle de recursos e processos não é assunto novo pois desde a década de 1920 discursos sobre o controle de custos, orçamento, eficiência e reembolso de despesas já eram debatidos na área hospitalar (PRESTON et al., 1992). Embora esta discussão esteja a cerca de um século, no cotidiano dos hospitais, verifica-se que a aplicação de metodologias de custos em hospitais deve ser melhor compreendida (MARTINS et al., 2014).

Com enfoque na gestão hospitalar, diversas pesquisas (Bittencourt, 1999; SOUZA et al., 2009; MARTINS et al., 2014; ABBAS, 2001; RAIMUNDINI, 2003; MARTINS, 2002), dissertam principalmente sobre a aplicação e os possíveis benefícios de utilização do sistema ABC para fins de gestão, ao possibilitar: identificação das atividades hospitalares em partes elementares, seus custos e quantidade produzida; acompanhar o seu desenvolvimento, relacionar com os objetos de custos; avaliar a sua eficiência e eficácia, a competitividade e a continuidade; poder gerar uma padronização que possa ser compreendida, aperfeiçoada e exportada para outras empresas (benchmarking).

A importância da informação de custos no setor público é evidenciada pela afirmação de que a falta de informações de custos é o maior indicador da ineficiência dos custos dos serviços públicos (ALONSO, 1999) e, também, especificamente na saúde⁶ representa problema central para a ineficiência no setor saúde. Representam a possibilidade de uma gestão mais eficiente, ao gerar base de conhecimento de medidas de desempenho capazes de combater o desperdício, aumentar a accountability e contribuir para a transparência da gestão pública (ALONSO, 1999). Essa é a solução para melhorar a assistência hospitalar no Brasil, ao permitir análises internas da gestão e do processo organizacional (LA FORGIA & COUTOLLENC, 2009).

No contexto da saúde, a gestão hospitalar apresenta características desafiadoras. A organização hospitalar é apresentada como burocracia profissional complexa, cuja natureza delicada do serviço prestado os torna, efetivamente, de difícil gerenciamento (MINTZBERG, 1995).

METODOLOGIA

Trata-se de relato de caso, através de estudo exploratório baseado em estudos bibliográficos, exploração de campo e uso de cognição livre para captar pontos relevantes de investigação (GONÇALVES & MEIRELLES, 2004). Quanto ao seu desenvolvimento ao longo do tempo, classifica-se como transversal, utilizando estudo de caso, com abordagens quantitativas e qualitativas.

Para a obtenção de dados, foi necessário utilizar entrevistas, análise de dados secundários diversos, experiência e conhecimento dos participantes dos grupos focalizados e adoção de técnicas dialéticas como brainstorming (GONÇALVES & MEIRELLES, 2004) utilizando a técnica grupo de foco. O método prevê a condução por meio de moderadores, os autores desta pesquisa, e de seus participantes. Estes possuem como característica de homogeneidade o fato de serem médicos especialistas em transplante. A marca distintiva dos grupos focalizados é a utilização de interação entre o grupo para produzir dados e conseguir perspectivas que seriam menos acessíveis sem essa interação (MORGAN et al., 1996; FLICK, 2002).

Utilizou-se o método de entrevistas informais realizadas com profissionais nas atividades do MGTX buscando o entendimento dos mapas perceptuais dos gestores nas dimensões de conceito, processos e suas relações com os custos, para a geração de indicadores de resultado pela métrica quantitativa do processo de transplante hepático. É recomendado nos estudos exploratórios, que visam a abordar realidades pouco conhecidas pelo pesquisador, ou então oferecer visão aproximativa do problema pesquisado (JUNIRO & JUNIOR, 2011).

A pesquisa retrata o fenômeno tal como observado, da forma mais isenta possível. Portanto, possui caráter descritivo em uma fase de diagnóstico. Em fases subsequentes, com base em teorias, foi aplicado o método de gestão ABC.

O campo de pesquisa é a MG Transplantes (MGTX), vinculada à Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais (Fhemig). A Fhemig, vinculada à Secretaria de Estado de Saúde de Minas Gerais (SES-MG), presta serviços de complexidade secundária e terciária, exclusivamente, para o Sistema Único de Saúde (SUS). Com 37 anos de existência, é a maior instituição hospitalar pública do País, com 20 unidades assistenciais agrupadas cinco complexos de saúde somados ao MGTX e Administração Central. A Fhemig é integrante do Núcleo de Observatório de Custos e Economia da Saúde (NOCES), constituído por um grupo de pesquisadores que entendem o custo como indicador de processos, resultados e desempenho. Justifica-se a escolha da Fhemig como campo de estudo pela: facilidade de acesso às informações; existência de grupo de pesquisa que utiliza custos como metainformação; possuir sistema informatizado para compilação das informações gerenciais (Sistema Integrado de Gestão Hospitalar – SIGH).

Tomando como base as etapas para aplicação do ABC, conforme proposto por diversos autores (NAKAGAWA, 2001; KAPLAN & COOPER, 1998; PADROVEZE, 2003; HANSEN & MOWEN, 2003) executou-se:

- a. Análise das informações da instituição – análise de relatórios, manuais, a legislação, mapas estratégicos, consultas em sites, etc. buscando conhecer e aprofundar a respeito da gestão de transplantes em Minas Gerais e Brasil; elaboração de projeto aplicação do ABC;
- b. Elaboração do escopo e dos objetivos, identificação da relação de produtos esperados, confirmação da equipe de especialistas e delimitação de recursos financeiros necessários;

- c. Definição da forma de coleta das informações – foram utilizadas as técnicas de grupo de foco, com entrevistas aos profissionais especialistas envolvidos em diversas etapas do processo de transplantes, da área assistencial e da gestão logística de todo o processo além de interação com instituições participantes.
- d. Mapeamento de processos – foi realizado o mapeamento de processos, validado no grupo focalizado. O mapeamento realizado apresentou complexidade em sua construção, tendo em vista a complexidade das ações e do inter-relacionamento entre diversas instituições que compõem o processo completo de transplantes. A pesquisa se limitou aos agentes: Secretarias Estaduais de Saúde (SES), Centros de Notificação, Captação e Distribuição de Órgãos (CNCDO): CNCDOs Estaduais e Regionais, Comissões Intra-Hospitalares de Doação de Órgãos e Tecidos para Transplantes - CIHDOTTS, Organizações de Procura de Órgãos e Tecidos (OPOs), Hospitais Doadores e Transplantadores – Equipes Especializadas.
- e. Definição dos direcionadores – identificação das atividades com os direcionadores;
- f. Matriz de atividades – detalhamento das atividades constitutivas;
- g. Rastreamento dos custos - Visando mitigar uma amplitude maior e, ao mesmo tempo, conferir maior riqueza à análise, a delimitação de quanto foi consumido de recursos em cada atividade ou produto, utilizou valores mínimos e máximos, permitindo estabelecer um intervalo de valor no qual cada procedimento deverá ser medido. A amplitude e variação do uso dos recursos e tempo evidência características específicas do paciente e do profissional que realiza a atividade. Esta proposta, metodologicamente defensável, está coerente com a metodologia apresentada pelo Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) do Ministério da Saúde (BRASIL, 2013). Este formato resulta da abordagem qualitativa (Grupo de Foco e/ou Painel de Especialistas). Busca-se, assim, expandir a escala psicométrica (HAIR, 2010) para captar de forma mais aprofundada a percepção dos especialistas;
- h. Painel de Especialistas – validação da pesquisa realizada em painel de especialistas (GONÇALVES & MEIRELLES, 2004).

Por envolver seres humanos, a pesquisa foi submetida à aprovação pelo Conselho de Ética em Pesquisa da Fhemig e aprovado, seguindo os trâmites exigidos para execução e publicação.

RESULTADOS

O macroprocesso do MGTX foi tratado em cinco etapas constitutivas: 1) Pré-transplante, 2) Lista de espera, 3) Doação, 4) Transplante e 5) Acompanhamento Ambulatorial. A definição das fases do procedimento de transplantes é bastante representativa e pode ser apresentada num fluxo em série e de forma contínua. Para cada etapa constitutiva foram analisadas e detalhadas as atividades. Estes resultados serão detalhados no decorrer da pesquisa. As Tabelas 3 e 4 apresentam o mapeamento dos processos elaborados durante a pesquisa. A Tabela 5 mostra o resumo das etapas.

O macroprocesso de transplantes de fígado se inicia com a Etapa 1 – Pré-transplante, caracterizado pelo momento no qual o paciente, após indicação médica do serviço de saúde de origem, busca o serviço de

alta complexidade do município, para possível inserção na lista de espera. A Etapa 2 – Lista de espera se inicia quando a inscrição do receptor no Sistema de Lista Única é efetivada, e em paralelo são realizados exames e consultas para que o paciente se mantenha ativo na lista durante a espera. Interceptando a etapa da Lista de espera, a Etapa 3 – Doação se inicia com a identificação do possível doador, que pode ser vivo ou não. Em Belo Horizonte só ocorrem doações de falecidos para transplante hepático. Na Etapa 4 – Transplante, inicia-se com internação do receptor e a realização dos exames de admissão, visando a realização do transplante, após a confirmação do doador. O Quadro 3 apresenta a descrição das atividades referentes às Etapas de 1 a 4.

Quadro 3 – Descrição das atividades – Etapas 1 a 4

continua

Descrição	Hierarquia	Direcionador de Atividades	Custo Mínimo (R\$)	Custo Máximo (R\$)
Etapa 1: Pré - Transplante	P	Paciente Inserido na Lista de espera		
1.1 - Receber paciente e encaminhar ao serviço transplantador	A	Atendimento	6,56	6,56
1.2 - Realizar exames	A	Pacote de Exames	33,17	41,29
1.3 - Realizar consulta para verificação dos critérios legais mínimos (Ambulatório de Pré-Transplantes)	A	Consulta	806,88	2.824,09
1.4 - Realizar exames pré-operatório	A	Pacote de Exames	1.544,79	4.425,51
1.5 - Elaborar laudo e encaminhar paciente ao serviço de origem	A	% atuação MGTX		28,39
1.6 - Julgar tecnicamente (Câmara Técnica Estadual)*	A	% atuação MGTX		28,39
1.7 - Julgar tecnicamente (Câmara Técnica Nacional)*	A	Estimativa equipe técnica		28,39
1.8 - Monitorar equipes e serviços	A	% atuação MGTX	28,39	
TOTAL DA ETAPA - PRE-TRANSPLANTES			2.419,79	7.382,62
Etapa 2: Lista de espera	P	Pacientes ativos na lista de espera		
2.1 - Inscrição do receptor	A	% atuação MGTX (vezes 4 meses = tempo médio na lista de espera)	11,35	11,35
2.2 - Realizar manutenção do status do paciente	A	Pacote de exames e consulta	51,12	798,40
2.3 - Tratar (em espera) **	A	Não delimitado. Cada paciente tem um tratamento diferenciado, não sendo possível generalizar.	-	-
2.4 - Monitorar lista de espera, equipes e serviços	A	% atuação MGTX (vezes 4 meses = o tempo médio na lista de espera)	11,35	11,35

Quadro 3 – Descrição das atividades – Etapas 1 a 4

continuação

Descrição	Hierarquia	Direcionador de Atividades	Custo Mínimo (R\$)	Custo Máximo (R\$)
Etapa 3: Doação	P	Número de Doações Efetivadas		
3.1 - Realizar busca ativa	A	% atuação MGTX	645,21	645,21
3.2 - Aplicar protocolo de morte encefálica	A	Pacotes de Exames e Consultas	1.509,20	1.631,42
3.3 - Abordar família	A	% atuação MGTX	645,21	645,21
3.4 - Realizar exames	A	Pacote de Exames	1.018,03	1.018,03
3.5 - Selecionar receptor	A	% atuação MGTX	645,21	645,21
3.6 - Retirar fígado	A	Cirurgia	3.797,43	5.063,24
3.7 - Entregar corpo à família	A	% atuação MGTX	860,28	860,28
3.8 - Distribuir órgão	A	Por tipo de transporte / km	-	14.604,10
3.9 - Monitorar e manter doador	A	% atuação MGTX	1.759,22	2.873,23
TOTAL DA ETAPA - DOAÇÃO			10.879,79	27.985,93
Etapa 4: transplante (cirurgia)	P	Número de Transplantes		
4.1 - Internar paciente	A	Paciente/Dia em Unidade de Internação	540,98	540,98
4.2 - Realizar exames de admissão	A	Pacote de exames	213,00	213,00
4.3 - Preparar paciente para cirurgia	A	Pré operatório	81,10	162,20
4.4 - Realizar cirurgia	A	Cirurgia	68.838,89	79.164,72
4.5 - Acompanhar paciente em uti	A	Paciente/Dia em UTI	11.140,09	16.710,13
4.6 - Monitorar equipes e serviços	A	% atuação MGTX	44,26	44,26
TOTAL DA ETAPA - TRANSPLANTE (CIRURGIA)			80.858,32	96.835,29

Observação:

* - em caso de negativa

** Segundo painel de especialistas o paciente pode ter qualquer tipo de intercorrências durante o tratamento, em qualquer nível de complexidade, e em frequências variadas. Sendo assim, não foi possível delimitar os custos desta atividade.

Fonte: Dados da pesquisa

Após o transplante, na Etapa 5 – Acompanhamento Ambulatorial, o paciente é monitorado frequentemente realizando consultas, bem como são administrados medicamentos. O item que tem mais impacto em custos nesta etapa refere-se às consultas e à utilização de drogas, principalmente os imunossupressores. Na perspectiva financeira, os custos foram calculados para o primeiro ano de transplante, bem como foi inserida na etapa de acompanhamento ambulatorial, 18 anos de cálculo estimativo de vida pós transplante, conforme apresentado no Quadro 4.

Quadro 4 – Descrição das atividades – Etapa 5 – Acompanhamento ambulatorial

Descrição	Hierarquia	Direcionador de atividades	Custo Mínimo (R\$)	Custo Máximo (R\$)	Observação
Etapa 5: acompanhamento ambulatorial	P	Número de transplantes (Ano) - projeção anual			
1º ANO					
5.1 - Realizar 1ª consulta – pós-operatório	A	Projeção de consultas	403,44	403,44	
5.2 - Realizar exames	A	Pacote exames	594,60	594,60	Exames realizados mensalmente no primeiro ano pós-transplante e bimestralmente, a partir do segundo ano pós-transplante. Estão considerados aqui os exames de rotina
5.3 - Administrar medicamentos	A	Esquemas de medicações	1.929,62	21.082,40	Medicação Gerais, para caso de Hepatite B e C
5.4 - Acompanhar em nível ambulatorial ou internação	A	Projeção de consultas	5.303,76	9.270,12	Consultas realizadas mensalmente no primeiro ano pós transplante e bimestralmente, a partir do segundo ano pós-transplante.
5.5 - Monitorar equipes e serviços	A	% atuação MGTX x 12 meses	531,16	531,16	Valor para 12 meses
TOTAL DA ETAPA - ACOMPANHAMENTO AMBULATORIAL - 1º ANO			8.762,58	31.881,72	
ACOMPANHAMENTO AMBULATORIAL - 18 ANOS SUBSEQUENTES					
5.2 - Realizar exames	A	Pacote exames	5.351,40	5.351,40	Exames realizados mensalmente no primeiro ano pós-transplante e bimestralmente, a partir do segundo ano pós-transplante. Estão considerados aqui os exames de rotina.
5.3 - Administrar medicamentos	A	Esquemas de medicações	16.425,00	379.483,20	Medicação Gerais, para caso de Hepatite B e C
5.4 - Acompanhar em nível ambulatorial ou internação	A	Projeção de consultas	51.364,80	87.062,04	Consultas realizadas mensalmente no primeiro ano pós transplante e bimestralmente, a partir do segundo ano pós-transplante.
5.5 - Monitorar equipes e serviços	A	% atuação MGTX x 12 meses	9.560,94	9.560,94	Valor para 12 meses
TOTAL DA ETAPA - ACOMPANHAMENTO AMBULATORIAL - 18 ANOS SUBSEQUENTES			82.702,14	481.457,58	
TOTAL DA ETAPA - ACOMPANHAMENTO AMBULATORIAL			91.464,72	513.339,30	

Fonte: dados da pesquisa

Através do mapeamento de processos foi possível identificar as atividades principais, entender o interrelacionamento entre os agentes e as diversas atividades, proporcionar melhor visão gerencial sobre o processo e etapas constitutivas, bem como gerar uma base de indicadores de custos por Etapa (Tabela 1).

Tabela 1 – Indicador monetário do consumo de recursos por transplante

Etapa	Custo Mínimo (R\$)	Custo Máximo (R\$)	Obs.
Etapa 1: Pré - transplante	2.419,79	7.382,61	
Etapa 2: Lista de espera	73,82	821,10	
Etapa 3: Doação	10.879,78	27.985,91	
Etapa 4: Transplante (cirurgia)	80.858,32	96.835,30	
Etapa 5: Acompanhamento ambulatorial (1º ano)	8.762,58	31.881,72	1o ano
Subtotal -	102.994,29	164.906,64	
Etapa 5: acompanhamento ambulatorial (acrescido 18 anos)	82.702,14	481.457,58	18 anos subsequentes
Total Geral	185.696,43	646.364,22	19 anos

Fonte: dados da pesquisa

DISCUSSÃO

Os resultados apresentam, em certos casos, uma amplitude onde os valores máximos são três vezes maiores que os valores mínimos. A principal consideração gerencial acerca desta variação é quanto a uma possível ausência de padrão no processo. Ou seja, os recursos são consumidos de forma diferente, em diferente quantidade e em diferentes oportunidades no processo.

Por sua vez, justifica-se parte desta variação por uma eventual diferença no status do receptor do órgão (onde a diferença é explicada pelo gasto maior devido ao deslocamento para a obtenção do órgão doado). Entretanto, a resposta ao gerenciamento da fila é possivelmente a manutenção de um paciente apto ao transplante em condições de saúde semelhantes. Isto faz então que a ausência de padrão na execução do processo seja reconhecida como causa mais provável. Neste caso, onde o consumo de recursos deveria ser mais homogêneo cobra-se uma busca gerencial que deve privilegiar a aproximação dos valores mínimos e máximos, por meio do aprofundamento na gestão dos processos (aí entra o ABM) e a uniformidade do consumo dos recursos e a padronização dos processos de trabalho. Essa visão gerencial desconsidera a máxima de corte de recursos, mas sim o melhor uso dos recursos, essência para a dimensão do gasto público em Saúde no Brasil.

Quanto ao ABC viu-se que o mesmo permitiu identificar a relevante aplicação das informações de custos à gestão de serviços de saúde, esclarecendo relações entre atividades, processos e agentes; apontando atividades de maior impacto gerencial e de consumo de recursos; possibilitar estabelecimento de indicadores por atividade; e construir arcabouço baseado no mapeamento de processos para a construção de todas as análises apresentadas na pesquisa, que pode ser utilizado como fonte para decisões estratégicas. Este é o papel do uso da informação custo: como metainformação custo, isto é, como indicador de resultado e do ABC.

Destaca-se que metainformação é comumente entendida como informação acerca de informação (GILLILAND-SWETLAND, 2000; TAYLOR, 2013), sendo essas essenciais para direcionamento das ações de planejamento em Saúde (GONÇALVES et al., 2010), permitindo o gerenciamento estratégico utilizando medidas financeiras e não-financeiras. Observe-se que em nenhum momento se disse que era caro ou barato mas, sim, que os recursos devem estar sendo consumidos de forma diferente ao longo do processo. Essa abordagem busca percepções valiosas que, se interpretadas corretamente, podem fornecer orientações importantes para o decisor (EMMANUEL, 1990).

No setor saúde, a gestão dos serviços insere desafios, por exemplo: diversidade e variabilidade intensa dos processos e com o fator tempo não previsível. Essa diversidade faz com que o conhecimento dos processos constitutivos seja imprescindível.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A utilização de informações tanto financeiras quanto não-financeiras é de suma importância para o alcance de boa fundamentação para a tomada de decisão. Reforçou-se nesta pesquisa a utilização da informação custo como metainformação, ou seja, como indicadores de resultado, desempenho e de processos.

Os fatores de limitação desta pesquisa se apresentaram quanto à aplicação do método, pela opção de transcrever o processo na visão do grupo formado pelas entidades do Estado e Município, entidades de referência no transplante hepático no estado de Minas Gerais, e não foi possível a análise focalizando os demais agentes, inclusive na perspectiva do cidadão.

Para futuros estudos, sugere-se a aplicação desta tecnologia em paralelo com a Teoria das Restrições, a qual visa identificar as restrições gerenciais existentes no processo e fornece ferramentas visando tomada de decisão para superação do problema-chave. Estima-se também a aplicação desta pesquisa nos processos de transplantes de outros órgãos, bem como em outros Estados, visando trazer ganho para construção da saúde pública no Brasil.

Este artigo contribui com o conhecimento e a rigidez metodológica da construção do consumo de recursos ao longo de um processo muito sensível (e de sofrimento) para a população. Acredita-se na relevância da contribuição da pesquisa na dimensão da gestão do gasto público em saúde. Ao mapear padrões e investigar as causas e efeitos das etapas do processo estudado permite-se a análise aprofundada do processo, accountability e o estabelecimento de benchmarks.

REFERÊNCIAS

- ABBAS, K.. Gestão de custos em organizações hospitalares. 2001. 155f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis; 2001.
- ALONSO, M.. Custos no Serviço Público. Revista do Serviço Público. RSP, Brasília: ENAP; 1999: 50 1
- ATKINSON, A.A.; BANKER, R.D.; KAPLAN, R.S.; YOUNG, S.M.. Contabilidade Gerencial. São Paulo: Atlas; 2000.
- BEULKE, R.; BERTÓ, D.J.. Estrutura e análise de custos. São Paulo: Saraiva; 2001.
- BITTENCOURT, O.N.S.. O emprego do método de custeio baseado em atividades – activity-based costing (ABC) – como instrumento de apoio à decisão na área hospitalar. Porto Alegre. UFRGS; 1999.
- BRASIL. Atendimento: Transplantes. 2013. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/sobre/saude/atendimento/transplantes>. Acesso: 05 jan 2014.
- BRASIL. Conselho Nacional de Secretários de Saúde. Sistema Único de Saúde. Coleção Progestores – Para entender a gestão do SUS, 1. Brasília: CONASS; 2007.
- BRASIL. Ministério da Saúde. Introdução à gestão de custos. Brasília. Editora Ministério da Saúde. Secretaria-Executiva. Departamento de Economia da Saúde, Investimentos e Desenvolvimento; 2013.
- BRIMSON, J.Á.. Contabilidade por Atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas; 1996.
- BRUNI, A.L.; FAMÁ, R.. Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. 5. Ed. São Paulo: Atlas; 2011.
- CAMARGOS, M.A.; GONÇALVES, M.A.. Sistemas de acumulação de custos, métodos de custeio, critérios de atribuição de custos e tipos de custo: uma diferenciação didático-teórica para o ensino da disciplina Contabilidade de Custos. Revista ANGRAD, Rio de Janeiro, 2005: 6 1 97-118.
- COLBERT, B.A.. The Complex Resource-Based View: Implications for Theory and Practice in Strategic Human Resource Management. Academy of Management Review 2004; 29: 31 – 341.358.
- COOPER, R.; KAPLAN, R.S.. Profit Priorities from Activity-Based Costing. Harvard Business Review (May/June); 1991: 130-135.
- EMMANUEL, C.R.; OTLEY, D.T.; MERCHANT, K.A.. Accounting for management control. 2nd. ed. London; 1990.
- FLICK, U.. Métodos Qualitativos na Investigação Científica. Lisboa: Monitor; 2002.
- GILLILAND-SWETLAND, A.J.. Introduction to metadata: Setting the Stage. 2000. Disponível em: <http://www.getty.edu/research/conducting_research/standards/intrometadata/pdf/swetland.pdf. Acesso em: 05 jun 2013.
- GOLDRATT, E.M.; COX, J.. A meta: um processo de aprimoramento contínuo. Educator; 1995.
- GONÇALVES, C.A.; MEIRELLES, A.M.. Projetos e Relatórios de pesquisa em administração. São Paulo: Atlas; 2004.
- GONÇALVES, M.A.; ALEMÃO, M.M.; DRUMOND, H. A.. Observatórios de Custos em Saúde: o uso da metainformação de custos em saúde como subsidio estratégico na definição de políticas e marcos regulatórios do setor saúde. FHEMIG; 2010.
- GONÇALVES, M.A.; AMORIM, C.A.; ZAC, J.L.; COSTA, M.R.T.; ALEMÃO, M.M.. Gestão hospitalar: a aplicabilidade do sistema ABC. Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde – RAHIS, 2010: 4:73–86.
- GONÇALVES, M.A.; CARVALHO, P.V.; REZENDE, B.M.. Teoria e prática na implementação do método de custeio ABC na produção: um estudo de caso em uma grande empresa metalúrgica. Bauru: XIII SIMPEP; 2006.
- GONÇALVES, M.A.; OLIVEIRA, M.A.G.. Sincronização de Leitos Hospitalares de um Hospital de Médio Porte de Acordo com os Princípios da Teoria das Restrições. Gestão administrativa e financeira de organizações de saúde. 1 ed.. São Paulo: Atlas, 2009 1:111-130.
- GONÇALVES, M.A.; ZAC, J.L.; AMORIM, C.A.. Gestão Estratégica hospitalar: aplicação de custos na saúde. Revista de Administração FACES Journal. V.8, n.4, out-dez. Belo Horizonte: FUMEC; 2009.
- HAIR, J.F.; BLACK, W.C.; BABIN, B.J.; ANDERSON, R.E.. Multivariate Data Analysis. New York: Pearson Prentice Hall; 2010.
- HANSEN, D.R.; MOWEN, M.M.. Gestão de custos: contabilidade e controle. Tradução de Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira Thomson Learning; 2003.
- HORNGREN, C.T.; DATAR, S.M.; FOSTER, G.. Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial. Tradução de Robert Brian . 11. Ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004; 1.

JÚNIOR, A.F.B.; JÚNIOR, N.F.J.. A utilização da técnica da entrevista em trabalhos científicos. Araxá: Evidência; 2011 7: 237-250.

KAPLAN, R.S.; COOPER, R.. Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais; competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P.. Organização orientada para a estratégia. Rio de Janeiro: Editora Campus; 2001.

KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P.. The Balanced Scorecard - Measure that Drive Performance. Harvard Business Review (January/February): 1992: 71-79.

LA FORGIA, G.M.; COUTTOLENC, B.. Desempenho Hospitalar no Brasil: Em Busca da Excelência. São Paulo: Editora Singular; 2009.

LEONE, G.G.S.. Custos: um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, D.S.. Custeio Hospitalar por Atividade: Activity Based Costing. São Paulo: Atlas; 2002.

MARTINS, E.. Contabilidade de custos. 9 ed. São Paulo: Atlas; 2003.

MARTINS, V.F.; CARMO, C.R.S.; RIBEIRO, A.E.; PORTILHO, L.A.. Gestão de custos em organizações hospitalares: uma necessidade no processo de gestão. Revista de Administração; 2014: 11 (20) 97-118.

MINTZBERG, H.. Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações. São Paulo: Atlas; 1995.

MORGAN, G.; BERGAMINI, C.W.; CODA, R.. Imagens da organização. São Paulo: Atlas; 1996.

NAKAGAWA, M.. ABC: custeio baseado em atividades. 2. ed. São Paulo: Atlas; 2001.

PADOVEZE, C.L.. Curso básico gerencial de custos. São Paulo: Thomson; 2003.

PRESTON, A.M.; COOPER, D.J.; COOMBS, R.W.. Fabricating budgets: a study of the production of management budgeting in the National Health Service. Accounting, Organizations and Society; 1992: 17 6 : 561-593.

RAIMUNDINI, S.L.. Aplicabilidade do sistema ABC e análise de custos: estudo de caso em hospitais públicos. 2003. 200f. (Dissertação de Mestrado em Administração), Universidade Estadual de Maringá e Universidade Estadual de Maringá, Maringá; 2003.

SOUZA, A.A.; GUERRA, M.; FREITAS, D.A.; PEREIRA, C.M.. Metodologia de implantação de sistema de custeio em hospitais. V Congresso Nacional de Excelência em Gestão. Niterói/RJ; 2009.

TAYLOR, C.. An introduction to metadata.2003. Disponível em: <http://www.library.uq.edu.au/iad/ctmeta4.html>. Acesso em: 05 jun 2013.

TURNEY, P.B.B.. Common Cents: The ABC Performance Breakthrough. Hillsborough, OR: Cost Technology; 1992.