

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO
ESCOLA DE NEGÓCIOS**

NEIVA FEUSER CAPPONI

**SISTEMAS DE CUSTOS EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES: ESTUDO DE
CASOS NO MUNICÍPIO DE CASCAVEL/PR**

CURITIBA

2015

NEIVA FEUSER CAPPONI

**SISTEMAS DE CUSTOS EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES: ESTUDO DE
CASOS NO MUNICÍPIO DE CASCAVEL/PR**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração. Área de concentração: Administração Estratégica, da Escola de Negócios, da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Eduardo Damião da Silva.

CURITIBA

2015

Dados da Catalogação na Publicação
Pontifícia Universidade Católica do Paraná
Sistema Integrado de Bibliotecas – SIBI/PUCPR
Biblioteca Central

Capponi, Neiva Feuser
C249s Sistemas de custos em organizações hospitalares: estudo de casos no
2015 município de Cascavel/PR / Neiva Feuser Capponi; orientador, Eduardo
 Damião da Silva. – 2015
 194 f. : il. ; 30 cm

Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná,
Curitiba, 2015.
Bibliografia: f. 185-190

1. Desenvolvimento organizacional. 2. Hospitais – Administração. 3.
Hospitais – Custo operacional. 4. Controle de custo. 5. Lucros. 6.
Planejamento estratégico. I. Silva, Eduardo Damião de. II Pontifícia
Universidade Católica do Paraná. Programa de Pós-Graduação em
Administração. III. Título.

CDD 20. ed. – 658.406

TERMO DE APROVAÇÃO

SISTEMAS DE CUSTOS EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES: ESTUDO DE CASOS NO MUNICÍPIO DE CASCAVEL/PR

Por

NEIVA FEUSER CAPPONI

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre no programa de Pós-Graduação em Administração, área de concentração em Administração Estratégica, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Pontifícia Universidade Católica do Paraná.



Prof. Dr. Wesley Vieira da Silva
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Administração



Prof. Dr. Eduardo Damiano da Silva
Presidente



Prof.ª Dr.ª Angela Cristiane Santos Póvoa
Examinadora



Prof.ª Dr.ª Maria Lúcia Melo de Souza Deitos
Examinadora

AGRADECIMENTO

Agradeço inicialmente a Deus que possibilitou aos meus progenitores o dom da concepção, concedendo-me a existência.

Aos quatro homens da minha vida por serem o porto seguro, onde renovei minhas energias todos os instantes: meu marido Aldo, por sua paciência e seus estímulos; aos meus filhos Diego, Aldo Luiz por compreenderem que minha ausência estava sendo canalizada para a realização de um sonho, e principalmente ao Andrey por ter sido meu anjo da guarda em todos os momentos. Á Morgana minha nora, que com seu jeito meigo sempre me incentivou a seguir em frente.

Ao meu orientador, professor Dr. Eduardo Damião da Silva, por sua compreensão e tranquilidade com que foi conduzindo a organização dos assuntos no decorrer das orientações. Seu jeito calmo e pacífico me foi alicerce para discernir as tantas dúvidas que eu tinha quando chegava em sua sala. Muito obrigada, professor Damião, sinto-me honrada por tê-lo tido como meu orientador. Sua lição de sabedoria e humildade me serviu de superação. Que Deus o recompense sempre!

A coordenação dos Hospitais que ao permitirem a realização da pesquisa dispuseram de dados e do tempo de seus gestores, tornando possível a conclusão do trabalho.

Aos amigos Denis Dall'Asta e José Roberto Domingues que foram os responsáveis a me impulsionar nesta empreitada. Com carinho, agradeço a João Vicente de Moraes, que não se furtou a despender um pouco do seu tempo para me socorrer em meus devaneios *constitutivos e operacionais*.

A professora Maria Lúcia Melo de Souza Deitos que gentilmente aceitou fazer parte da banca e pelas generosas contribuições.

A todos os amigos que fiz no decorrer do mestrado, mas em especial à Maria Vilma Aguirre e Rodrigo Cardoso que me fortaleceram nos momentos em que me senti extenuada.

As secretárias do programa Escola de Negócios, Priscilla Veiga Bueno, Denise de Souza Rempel, bem como à Patrícia Padilha que diligentemente sempre me atenderam.

A todos que de uma maneira ou outra, fizeram parte deste período em que despendi meus esforços para chegar a este momento, meu agradecimento de coração.

Agradecer à vida que se encarregou, de em momento tão oportuno, me brindar com o privilégio de realizar mais esta etapa.

“Desistir... eu já pensei seriamente nisso, mas nunca me levei realmente a sério; é que tem mais chão nos meus olhos do que o cansaço nas minhas pernas, mais esperança nos meus passos, do que tristeza nos meus ombros, mais estrada no meu coração do que medo na minha cabeça”.

(Cora Coralina).

RESUMO

Como empresas prestadoras de serviços, o segmento hospitalar está dentro do contexto econômico que tem se tornado relevante ao PIB nacional. Entretanto, seus altos custos fixos têm exigido reorganização interna para suplantarem seus gastos e gerarem receitas com maior lucratividade. A complexidade hospitalar exige gestão estratégica e competente no controle e redução dos custos, tanto em entidades públicas quanto privadas. Desta forma, estabelecer um Sistema de Custos tornou-se necessário, não apenas para fins fiscais, mas especialmente quanto ao processo decisório, corroborando quanto às características de crescimento que estas empresas têm alcançado nas últimas décadas. Com base nos centros de custos há a designação dos gastos, que podem ser medidos para estabelecerem as diárias e taxas, juntamente com os materiais e medicamentos (MAT/MED) formando os valores a serem cobrados das operadoras dos planos de saúde, bem como do Sistema Único de Saúde – SUS. Desta forma, o principal objetivo deste trabalho foi o de identificar como os sistemas de custeios contribuem para a melhoria do desempenho econômico e financeiro nas organizações hospitalares. Uma vez que a frequência em estudos quanto à concepção administrativa destas organizações proporcionou avanços significativos relativa às ferramentas que podem desencadear melhorias nos seus aspectos produtivos e funcionais. Em termos teóricos, este estudo abordou os Sistemas de Custeios e sua aplicação nas organizações hospitalares, bem como o Desempenho Econômico e Financeiro que se desencadeia a partir da implantação de um sistema de custos quanto à lucratividade e rentabilidade. Trata-se de uma pesquisa qualitativa aplicando o estudo multi-casos de natureza descritiva. Utilizou-se um estudo longitudinal com um corte transversal, correspondendo ao período em que o Sistema de Custeio foi implementado até a data limite de dezembro de 2013. Uma vez que o pré-requisito básico eram organizações com algum tipo de sistema de custos implementado, os dados foram coletados através de entrevista por meio de roteiro semi-estruturado a três gestores de hospitais privados. A partir da análise verificou-se a estruturação do sistema de custos, as ações desenvolvidas, as dificuldades no alcance dos objetivos, os constantes treinamentos às equipes e os resultados alcançados quanto ao desempenho econômico e financeiro, através da análise da lucratividade e da rentabilidade nas entidades pesquisadas. Como resultado percebeu-se o respaldo fundamentado para a tomada de decisões que a implantação do Sistema de Custos possibilita aos seus gestores.

Palavras-chave: Organizações hospitalares; Sistema de custeio; Desempenho econômico e financeiro; Lucratividade; Rentabilidade

ABSTRACT

As service provider companies, the hospital segment is inside of the economic context which have become relevant to the national GDP. However, its high fixed costs have demanded internal reorganization to supplant their expenses and generate more income with more profit. The hospital complexity demands strategic and competent management in controlling and reducing costs, in public entities as well as in private ones. This way, to establish a Common System has become necessary, not just for tax purposes, but specially concerning to the necessary decision-making process, corroborating in what concerns to the growing characteristics which those companies have been reaching during the last decades. Based in the costs center there is the designation of the expenses, which can be measured to establish the diaries and taxes, along to the materials and medications. (MAT/MED) forming the values to be charged from the operators of the healthy plans, as well as the Only Healthy System, (in Portuguese SUS). This way the main objective of the present essay was to identify the how the systems of expenses contribute to the improvement of the economic and financial performance of the hospital organizations. Once the frequency of studies according to the management conception of those organizations has proportioned significant advances concerning to the tools which can initiate improvement in their functional and productive aspects. In theoretical terms, the present study has approached the Costing Systems and its application in the hospital organizations, as well the Economic and Financial Development which initiates from the implantation of a system of costs concerning to profitability and rentability. It is about a qualitative research approaching the multi-case study of a descriptive nature. We have used a longitudinal study with a transversal section, corresponding to the period in which the Costing System was implanted until the limit date of December 2013. Once the basic pre-requisite were organizations with some sort of implanted system of costs, the data were collected through interview by means of a semi-structured screenplay to three private hospital managers. From the analysis it has been verified the structuring of the system of costs, the conducted actions, the difficulties to reach goals, the constant training of staff and the results reached in what concerns to the financial and economic development, through the analysis of profitability and rentability in the research identity. As a result was noticed the support based to decision making which the implantation of the System of Costs enables to their managers.

Keywords: Hospital organizations; Costing System; Economic and Financial Performance; Profitability

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Sistema de informações gerenciais	26
Figura 2 - Relação entre custo e despesa e entre custos diretos e indiretos	29
Figura 3 - Sistema de alocação de custo de dois estágios	32
Figura 4 - Modelo tradicional <i>versus</i> modelo ABC	41
Figura 5 - Distinção de Custos quanto à apropriação aos objetos de custo.....	55
Figura 6 - Custeio por absorção: lógica de apropriação dos custos aos produtos	58
Figura 7 - Matriz de custos	60
Figura 8 - Descrição da alocação dos custos na perspectiva do custeio variável.....	62
Figura 9 - Descrição da alocação dos custos sob perspectiva do custeio ABC.....	66
Figura 10 - Índices da situação financeira e econômica.....	77
Figura 11 - Composição da hierarquia do Hospital A	94
Figura 12 - Estrutura das estratégias do Hospital A	96
Figura 13 - Composição da hierarquia do Hospital B	115
Figura 14 - Estrutura das estratégias do Hospital B	117
Figura 15 - Diagrama de produção da lavanderia do Hospital B	127
Figura 16 - Estrutura das estratégias do Hospital C	141
Figura 17 - Fluxo de informações do prontuário do paciente dentro do Hospital C.....	145
Figura 18 - Organograma do sistema de custos e receita do Hospital C.....	148
Figura 19 - Ausência do sistema de custos nos hospitais.....	163
Figura 20 - Implantação do sistema de custos nos hospitais.....	164
Figura 21 - Fluxo e abrangência através do sistema de custos nos hospitais.....	170
Figura 22 - Contribuições do sistema de custos nos hospitais.....	171
Figura 23 - Desempenho econômico e financeiro dos hospitais.....	173

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Ponto de equilíbrio	36
Gráfico 2 - Composição das organizações que apuram os custos	90
Gráfico 3 - Aceitação ao procedimento da pesquisa	91
Gráfico 4 - Índices de liquidez analisados no Hospital A	112
Gráfico 5 - Índices de rentabilidade analisados do Hospital A	114
Gráfico 6 - Média de procedimentos e atendimentos do Hospital B.....	128
Gráfico 7 - Classificação dos atendimentos do Hospital B	134
Gráfico 8 - Índices de liquidez analisados do Hospital B.....	137
Gráfico 9 - Índices de rentabilidade analisados no Hospital B.....	139
Gráfico 10 - Índices de liquidez analisados do Hospital C.....	155
Gráfico 11 - Índices de rentabilidade analisados do Hospital C.....	158

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Classificação dos Hospitais de acordo com a CNES	22
Quadro 2 - Comparativo entre segmentos	26
Quadro 3 - Vantagens e desvantagens do custeio.....	34
Quadro 4 - Fórmula da margem de contribuição.....	35
Quadro 5 - ABC <i>versus</i> VBC	39
Quadro 6 - Levantamento dos direcionadores de atividades.....	44
Quadro 7- Características dos sistemas de acumulação de custos.....	49
Quadro 8 - Métodos de Produção e sistemas contábeis.....	50
Quadro 9 - Distribuição dos custos indiretos aos departamentos de lucro.....	59
Quadro 10 - Exemplos de bases de distribuição secundárias	61
Quadro 11 - Fórmula para determinação do custo indireto	61
Quadro 12 - Composição do sistema de custos nos hospitais (A).....	91
Quadro 13 - Composição do sistema de custos nos hospitais (B).....	92
Quadro 14 - Classificação do centro de custo administrativo do Hospital A.....	98
Quadro 15 - Classificação do centro de custo de apoio do Hospital A	98
Quadro 16 - Classificação do centro de custo de serviços ou receitas do Hospital A.....	99
Quadro 17 - Estrutura do fluxo de custos do Hospital A.....	100
Quadro 18 - Estrutura do sistema de custos do Hospital B	121
Quadro 19 - Estrutura do fluxo de custos do Hospital B.....	124
Quadro 20 - Estrutura do sistema de custos do Hospital C	147

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Dados da análise financeira através dos índices de liquidez Hospital A.....	111
Tabela 2 - Dados da análise econômica através dos Índices de rentabilidade Hospital A.....	113
Tabela 3 - Ponto de equilíbrio e margem de contribuição do Hospital B	126
Tabela 4 - Dados da análise financeira através dos índices de liquidez do Hospital B.....	135
Tabela 5 - Análise econômica através dos índices de rentabilidade Hospital B	137
Tabela 6 - Dados da análise financeira através dos índices de liquidez Hospital C.....	154
Tabela 7 - Dados da análise econômica através dos índices de rentabilidade Hospital C	156
Tabela 8 - Mapa de metas do Hospital B.....	168
Tabela 9 - Índices de liquidez geral entre hospitais.....	174
Tabela 10 - Índices de liquidez corrente entre hospitais.....	175
Tabela 11 - Índices de liquidez seca entre hospitais.....	176
Tabela 12 - Índices de rentabilidade do patrimônio líquido entre hospitais.....	178
Tabela 13 - Índices de rentabilidade do ativo total entre hospitais.....	178
Tabela 14 - Índices de rentabilidade da margem líquida entre hospitais.....	179

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	- <i>Activity Based Cost</i>
AHOPAR	-Associação dos Hospitais do Paraná
BP	-Balanço Patrimonial
BSC	- <i>Balanced Scorecard</i>
CF	-Constituição Federal
CNAES	-Cadastro Nacional dos Estabelecimentos de Saúde
DRE	-Demonstrativo do Resultado do Exercício
FEHOSPAR	-Federação dos Hospitais e Estabelecimentos de Serviços de Saúde no Estado do Paraná
FEMIPA	-Federação das Santas Casas de Misericórdia e Hospitais Beneficentes do Estado do Paraná
GLP	-Gás Liquefeito de Petróleo
IBGE	-Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ISAE/FGV	-Instituto Superior de Administração e Economia da Fundação Getúlio Vargas
PIB	-Produto Interno Bruto
SINDIPAR	-Sindicato dos Hospitais e Estabelecimentos de Serviços de Saúde do Paraná
SUS	-Sistema Único de Saúde
UTI	-Unidade de Terapia Intensiva

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA	16
1.2 OBJETIVOS	17
1.2.1 Objetivo geral	17
1.2.2 Objetivos específicos	17
1.3 JUSTIFICATIVA TEÓRICA E PRÁTICA	18
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	20
2.1 CENÁRIO DAS ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES.....	20
2.1.1 Características da gestão dos hospitais no Brasil	21
2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS	25
2.2.1 Custos - sua importância e classificação	25
2.2.2 Terminologias e nomenclaturas em custos	28
2.3 SISTEMAS DE CUSTEIOS	29
2.3.1 Princípios de custeio	31
2.3.1.1 Características e fundamentos do custeio por absorção.....	31
2.3.1.2 Características e fundamentos do custeio direto ou variável.....	33
2.3.1.2.1 Margem de contribuição	34
2.3.1.2.2 Ponto de equilíbrio	35
2.3.1.2.3 Margem de segurança.....	37
2.3.2 Métodos de custeios	38
2.3.2.1 Características e fundamentos do custeio baseado em atividades – ABC.....	38
2.3.2.1.1 Origem do custeio ABC	40
2.3.2.1.2 Estrutura do custeio ABC	41
2.3.2.1.3 Aspectos positivos e negativos do custeio ABC quanto à aplicabilidade	44
2.3.2.2 Características e fundamentos do <i>Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit</i> - RKW.....	46
2.3.2.3 Características e fundamentos dos sistemas de acumulação de Custos.....	47
2.4 APLICAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTEIOS EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES.....	50
2.4.1 A importância dos sistemas de custos em organizações hospitalares	51
2.4.2 Classificação dos custos	53
2.4.3 Sistemas de custeios na atividade hospitalar	56
2.4.3.1 Característica e fundamentos do custeio por absorção na atividade hospitalar.....	57

2.4.3.2	Característica e fundamentos do custeio variável ou direto na atividade hospitalar	62
2.4.3.2.1	Ponto de equilíbrio	63
2.4.3.2.2	Margem de contribuição	63
2.4.3.3	Características e fundamentos do custeio baseado em atividades - ABC	64
2.4.3.3.1	Pressupostos do custeio ABC	66
2.4.3.3.2	Procedimentos para implantação do custeio ABC	68
2.4.3.3.3	Vantagens no uso do custeio ABC	70
2.5	DESEMPENHO ORGANIZACIONAL	71
2.5.1	Desempenho econômico e financeiro em organizações hospitalares	72
2.5.1.1	Indicadores econômicos e financeiros	76
3	METODOLOGIA.....	81
3.1	ESPECIFICAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA	81
3.1.1	Perguntas de pesquisa	81
3.1.2	Categorias de análise	82
3.1.2.1	Definição constitutiva e operacional das categorias de análise.....	82
3.1.2.1.1	Definição constitutiva de sistemas de custeios.....	82
3.1.2.1.2	Definição operacional de sistemas de custeios.....	83
3.1.2.1.3	Definição constitutiva de desempenho econômico e financeiro	83
3.1.2.1.4	Definição operacional de desempenho econômico e financeiro	84
3.2	DESENHO DA PESQUISA.....	84
3.2.1	Delimitação da pesquisa.....	85
3.2.2	População e amostra.....	85
3.3	FUNTE E COLETA DE DADOS	86
3.3.1	Tratamento e análise dos dados	87
4	ANÁLISE DOS DADOS	90
4.1	ANÁLISE QUANTO À PESQUISA EXPLORATÓRIA	90
4.2	ANÁLISE DOS DADOS DOS HOSPITAIS ESTUDADOS.....	93
4.2.1	Apresentação do HOSPITAL A	93
4.2.1.1	Estrutura e estratégias a motivarem a implantação do sistema de custos.....	95
4.2.1.2	Ações desencadeadas quando da implementação do sistema de custeio.....	103
4.2.1.3	Fluxo e abrangência do sistema de custeio.....	104
4.2.1.4	Dificuldades percebidas durante a implantação	106
4.2.1.4.1	Problemas que ainda ocorrem	107
4.2.1.5	Contribuições percebidas com a implantação do sistema de custos.....	108

4.2.1.6	Análise do desempenho econômico e financeiro	110
4.2.1.6.1	Análise dos demonstrativos financeiros a partir dos índices de lucratividade	110
4.2.1.6.2	Análise dos Demonstrativos Financeiros a partir dos Índices de Rentabilidade.....	113
4.2.2	Apresentação do HOSPITAL B.....	115
4.2.2.1	Estrutura e estratégias a motivarem a implantação do sistema de custos.....	116
4.2.2.2	Ações desencadeadas quando da implantação do sistema de custos.....	118
4.2.2.3	Fluxo e abrangência do sistema de custos	120
4.2.2.3.1	Critério pelo custeio por absorção e variável	122
4.2.2.3.2	Critério pelo ABC – custeio baseado na atividade	126
4.2.2.3.3	Análise quanto aos indicadores utilizados.....	128
4.2.2.4	Dificuldades percebidas durante a implantação	131
4.2.2.5	Contribuições percebidas com a implantação do sistema de custos.....	133
4.2.2.6	Visualização do desempenho econômico e financeiro do hospital.....	135
4.2.2.6.1	Análise dos demonstrativos financeiros a partir dos índices de lucratividade	135
4.2.2.6.2	Análise dos demonstrativos financeiros a partir dos indicadores de rentabilidade .	137
4.2.3	Apresentação do HOSPITAL C.....	140
4.2.3.1	Estrutura e estratégias a motivarem a implantação do sistema de custos.....	140
4.2.3.2	Ações desencadeadas quando da implantação do sistema de custos.....	142
4.2.3.3	Fluxo e abrangência do sistema de custos	144
4.2.3.3.1	Sistema de custeio implantado	146
4.2.3.4	Dificuldades percebidas durante a implantação	149
4.2.3.5	Contribuições percebidas com a implantação do sistema de custos.....	151
4.2.3.6	Análise do desempenho econômico e financeiro	153
4.2.3.6.1	Análise dos demonstrativos financeiros a partir dos índices de lucratividade	153
4.2.3.6.2	Análise dos demonstrativos financeiros a partir dos índices de rentabilidade	156
5	ANÁLISE DOS HOSPITAIS PESQUISADOS.....	159
5.1	OS HOSPITAIS.....	160
5.2	DEFICIÊNCIAS COMUNS PERCEBIDAS PARA A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS.....	161
5.3	ESTRATÉGIAS E AÇÕES OCORRIDAS ATRAVÉS DA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS	163
5.4	FLUXO E ABRANGÊNCIA DO SISTEMA DE CUSTO NOS HOSPITAIS	166
5.5	CONTRIBUIÇÕES E MELHORIAS A PARTIR DA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO.....	170

5.6 ANÁLISE QUANTO AO DESEMPENHO ECONÔMICO E FINANCEIRO.....	173
6 CONCLUSÃO.....	180
6.1 IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO.....	181
6.2 DESEMPENHO ECONÔMICO E FINANCEIRO	182
REFERÊNCIAS	184
APÊNDICES 1 - QUESTIONÁRIO EXPLORATÓRIO	190
APÊNDICES 2 - QUESTIONÁRIO SEMI ESTRUTURADO PARA A ENTREVISTA.....	192

1 INTRODUÇÃO

A mudança organizacional tem influenciado o contexto socioeconômico e administrativo das entidades. A dinamicidade oferecida por meio da tecnologia da informação revolucionou todos os âmbitos empresariais, e não poderia ser diferente ao que concerne às empresas prestadoras de serviços. Outro fenômeno a mudar o eixo das organizações, refere-se à globalização. As últimas décadas têm alterado as características das empresas industriais, comerciais e igualmente das que prestam serviços. Estas últimas, têm tido um crescimento em suas atividades, proporcionando novas contextualizações em suas estruturas, justificando o porquê da atribuição “era dos serviços”, conforme relatam Oliveira e Perez Jr. (2009).

Porter (1992) sintetizou visões relevantes às empresas prestadoras de serviços quando sinalizou que os vários aspectos da sociedade moderna refletiriam diretamente na necessidade crescente destes segmentos para suprirem as novas demandas. O ramo definido como prestadoras de serviços é muito diversificado e tem se expandido, tornando-se relevante no contexto econômico e impulsionado o PIB, conforme dados do IBGE (SILVA; LINS, 2013).

Por possuírem características próprias como intangibilidade dos trabalhos, inexistência de estoques e contato direto com o consumidor final antes e durante o processo, estas entidades diferenciam-se das práticas das empresas industriais e comerciais, inclusive quanto à análise dos custos, tanto dos diretos quanto dos indiretos, a serem estabelecidos ao paciente através do “prontuário médico”, onde são anotados todos os gastos ocorridos, desde a entrada do mesmo até sua alta quando ocorre a apuração do resultado, conforme explicitam Silva e Lins (2013).

Os custos dos hospitais são compostos, basicamente de mão de obra, materiais, medicamentos e depreciação das instalações de máquinas e equipamentos. Estes segmentos requerem investimentos constantes na formação especializada de médicos, enfermeiros e técnicos em variadas áreas, além de equipamentos sofisticados e específicos para aumentar a qualidade nos exames e acompanhamento no bem estar dos pacientes, como preceituam Oliveira e Perez Jr. (2009). Estes aspectos aumentam a complexidade da gestão de custos, principalmente na elaboração e apresentação da proposta de trabalho. Desta forma, os custos em um segmento hospitalar podem ser apurados de acordo com as diversas áreas de atendimento, subdivididas em: Setor Técnico, onde estão os setores de pronto atendimento, ambulatório, UTI, centro cirúrgico, centro de imagem, maternidade, entre outros; Setor de Apoio composto do almoxarifado, lavanderia, hotelaria, manutenção e obras, compras e licitação, contabilidade, financeiro e administração. A fim de que a qualidade dos serviços e o

nível de excelência da organização não sejam afetados, os investimentos em ativos fixos e tecnologias nos variados setores devem ser constantes.

Para este nível de excelência ser mantido os gestores destas organizações mantêm um desafio constante com a manutenção da receita, que geralmente são atreladas as tabelas de procedimentos médicos, viabilizadas pelo Sistema Único de Saúde (SUS), dos convênios e dos planos de saúde. Situação que causa constantes desafios, pois esta receita pode se tornar insuficiente para cobrir os custos e despesas relativas à demanda dos serviços operacionalizados. Há décadas, gestores hospitalares debatem-se tentando equilibrar estes dois eixos, porém o uso de instrumentos de gestão nem sempre tem clarificação entre os mesmos.

Hoje, a prática está revelando que o sistema de custeio não serve apenas para fins fiscais, mas também para controle gerencial, tais como formação de preço dos procedimentos e serviços, tomada de decisão e negociação, conforme preceituam Schultz et al. (2008), a fim de manterem-se competitivas. Desta forma, a gestão de custos tornou-se relevante nestes segmentos (JERICÓ; CASTILHO, 2010), uma vez que tanto as organizações públicas quanto as privadas, devem exercer rigoroso controle dos custos para sobreviverem. Moreno Jr. e Zucchi (2005) esclarecem que para assistir a população com qualidade, “torna-se necessário o estabelecimento de um processo que vise à correção das deficiências, aos ajustes necessários para que a qualidade seja alcançada, à satisfação do cliente, à correta aplicação dos recursos utilizados e, finalmente, à eficácia dos resultados obtidos”. Motivo pelo qual, os avanços nestas áreas devem ser constantes primando pela eficiência e eficácia, tornando-as funcionalmente qualificáveis e competitivas.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Kerlinger (1979) descreve que “um problema é uma questão que mostra uma situação necessitada de discussão, investigação, decisão ou solução”. Como este trabalho se propõe a investigação de sistemas de custeio em organizações hospitalares.

As últimas décadas têm desafiado todos os segmentos na busca pela apuração e controle interno. A parcela intitulada de prestação de serviços por não ter preocupação com controle de estoques não atribuía importância a esta modalidade. Situação semelhante ocorria com as organizações hospitalares, uma vez que a saúde, geralmente era custeada pelo governo. Porém, a revolução que a tecnologia trouxe, movimentou os elementos condicionantes das organizações que trabalham com a saúde, exigindo mais eficiência de seus

gestores na solução de problemas que até então não eram relevantes. Hoje, hospitais são entendidos como “indústria de cuidados à saúde”, e para tanto há muitos interessados no controle eficaz dos seus gastos e em consequência do desempenho econômico e financeiro, tais como: internamente – administradores, sócios; externamente - governo, seguradoras, operadoras de plano de saúde e os usuários em si.

Com base no acima exposto este trabalho traz como problema de pesquisa verificar:

Como o sistema de custeio contribui para a melhoria do desempenho econômico e financeiro dos hospitais na cidade de Cascavel – PR?

1.2 OBJETIVOS

De acordo com Richardson (2010) “os objetivos geral e específicos devem ser extraídos diretamente dos problemas levantados”, ou seja, tem como objetivo ajudar o pesquisador a definir o que pretende alcançar com o desenvolvimento da pesquisa. Diante do problema exposto, o presente trabalho propõe-se aos seguintes objetivos:

1.2.1 Objetivo geral

Sendo o século XX precursor de mudanças ímpares, pode-se dizer que esta modernidade trouxe em seu bojo uma exigência muito maior em termos de qualidade administrativa, fator este que movimenta a criatividade e a competência de todas as entidades para fazer a receita render o suficiente para a cobertura de seus gastos. Tratando-se de sistemas complexos como são as organizações hospitalares, controlar e reduzir custos torna-se essencial para que o desempenho econômico e financeiro seja mantido.

Desta forma, este estudo tem como objetivo geral identificar, de acordo com a percepção dos gestores, a contribuição que os sistemas de custeios causam no desempenho econômico e financeiro nas organizações hospitalares.

1.2.2 Objetivos específicos

Já os objetivos específicos, de acordo com Richardson (2010), auxiliam o pesquisador a definir etapas que devem ser cumpridas para alcançar o objetivo geral.

Uma vez que a gestão de custos em organizações hospitalares tem se tornado relevante

para a tomada de decisão e valoração dos procedimentos e este trabalho visa conhecer o posicionamento dos gestores destes segmentos ante a importância do sistema de custeio e se este contribui na melhoria do desempenho econômico e financeiro. Define-se, desta forma como objetivos específicos para complementação à resposta do problema:

- a. identificar os sistemas de custeio utilizados nos hospitais da cidade de Cascavel – PR;
- b. verificar como o sistema de custeio foi implantado nos hospitais de Cascavel – PR;
- c. analisar o desempenho econômico e financeiro dos hospitais de Cascavel – PR, antes e após a implantação do sistema de custeio;
- d. analisar a contribuição que o sistema de custeio proporcionou para a gestão nos hospitais de Cascavel – PR.

1.3 JUSTIFICATIVA TEÓRICA E PRÁTICA

Mesmo diante dos vários recursos que os sistemas de informações trazem, a fim de que os gestores possam discernir em sua tomada de decisão, organizações complexas como os hospitais apresentam dificuldades na avaliação de seus custos e receitas. Uma vez que nem sempre os valores dos procedimentos estão de acordo com seus gastos efetivos, pois dependem de tabelas propiciadas pelo SUS ou das operadoras de planos de saúde. A defasagem na tabela do Sistema Único de Saúde é de longa data no Brasil, e atualmente as operadoras de planos de saúde, também têm fixado tabelas de serviços médico-hospitalares alheios à realidade regional, gerando dificuldades internas que só são supridas diante de controles de custos bem estruturados, a fim de evitar a falta de atendimento ao paciente ou mesmo o descredenciamento das operadoras em seu *portfólio*.

Assim, utilizar-se de ferramentas que auxiliem os gestores no controle dos custos e despesas, bem como de seus recursos, é um fator importante e imprescindível para a análise do seu desempenho econômico e financeiro. Outro fator que motiva estas organizações está no desenvolvimento tecnológico da medicina, causando a necessidade de controle constante na alocação destes gastos. Neste contexto, a informação gerada através das ferramentas do sistema de custeio, torna-se relevante, uma vez que atua como suporte nos processos decisórios e no controle gerencial dos serviços prestados.

O interesse na abordagem da área de custos em organizações hospitalares ocorre devido à carência na aplicabilidade de sistemas de custeios viabilizando uma análise real dos

custos dos procedimentos e serviços médicos, permitindo controle mais eficaz, devido à complexidade operacional ocorrida.

A literatura tem contribuído com constantes pesquisas, sobre a aplicabilidade de sistemas de custeio, na área hospitalar, e isto tem incentivado seus gestores a perceberem a eficiência dos controles de custos no contexto interno, quanto aos valores de desempenho e desperdícios. Desta forma, observar se esta mesma importância e aplicabilidade estão sendo utilizadas nos hospitais da cidade de Cascavel/PR é um dos motivos para a proposta deste trabalho. Este conhecimento se torna imprescindível, pois além de contribuir com a administração, poderá explicitar novas formas de abordagem para o problema que estas entidades vivenciam. Fator este influenciado pela tecnologia da informação, que gera alterações muito rápidas no conhecimento, propiciando modificações no cenário dinâmico e competitivo que o setor de saúde necessita manter devido à eficácia no desenvolvimento de suas atividades.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Os Hospitais por se tratarem de organizações com atividades diferenciadas, alto custo em mão de obra e em equipamentos, gera uma complexidade, necessitando de rigor e qualidade nos sistemas de apuração de informações para mantê-los competitivos e eficientes.

Na sequência, são apresentados os conceitos básicos relativos aos princípios e métodos que originam os sistemas de custos com a preocupação de mostrar dentre eles, os que geram mais dinamicidade à gestão destas organizações, propiciando o desempenho econômico e financeiro.

2.1 CENÁRIO DAS ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES

Desde os primórdios a humanidade se depara com situações em que a cura para os males eram buscadas na pessoa do sacerdote, pajé, ou qualquer outro componente místico que diminuísse o sofrimento. A função de assistência aos doentes foi se aprimorando, tendo Hipócrates, como precursor a perceber o sofrimento com elevado grau de preocupação, desenvolvendo a partir de suas observações a medicina empírica. A igreja teve como preocupação o aprimoramento de assistência aos pobres e desta forma a instituição de ambientes que promovessem o bem-estar aos mesmos.

As guerras foram ambientes propícios a se desenvolverem estudos e aprimoramento de técnicas de suturas, anestésias e cirurgias. A contemporaneidade causou a junção das pessoas em espaços menores e mais concentrados, com isso surgem às epidemias e doenças transmissíveis. A criação de hospitais com infraestrutura própria foi surgindo e se aprimorando, também com o objetivo de manter a mão de obra mais saudável, uma vez que a Revolução Industrial requeria pessoas sãs para as linhas de produção (STERN, 1983).

Paralelo à evolução das máquinas, o trabalho terapêutico também sofreu modificações, necessitando de modernidade em equipamentos e estruturas para atendimentos mais personalizados e com qualidade (SIQUEIRA, 1985). A medicina moderna e profissional surge a partir desta nova concepção. O clínico-geral é substituído por profissionais especializados nas mais variadas áreas. Equipamentos capazes de gerar informações mais precisas, favorecendo o diagnóstico e a prescrição de medicamentos capazes de reverter quadros que anteriormente eram de raras possibilidades de curas, revolucionaram o contexto das organizações hospitalares. Ainda com base na visão de Siqueira (1985) a medicina e em consequência o médico se tornaram dependentes do aparato tecnológico nas últimas décadas.

Hoje, um hospital se tornou uma unidade econômica de alta complexidade e custos a serem controlados. A partir do século XX, e mais precisamente o XXI, são precursores de mudanças ímpares, trazendo em seu bojo uma exigência muito maior em termos de qualidade administrativa, fator este que movimenta a criatividade e a competência dos gestores destas entidades para fazer a receita ser suficiente para a cobertura de seus gastos.

Para prestarem seus serviços, estas entidades necessitam de setores especializados em pronto-socorro, ambulatório, UTI, centro cirúrgico, alas de internamento, tudo isto com a finalidade de diagnóstico, prevenção, tratamento e restabelecimento da saúde dos pacientes. Em contrapartida para a eficiência destes setores, faz-se necessário os serviços de apoio e administrativos, tais como farmácia, manutenção, almoxarifado, hotelaria, lavanderia/limpeza, licitação/compras, financeiro/contábil/recursos humanos e administração. Desta forma, a funcionabilidade de todos os setores necessita de maiores investimentos em ativos fixos e tecnológicos, bem como o emprego de mão de obra especializada e qualificação constante para manter o nível de excelência nas diversas áreas em que atuam (SILVA, 2006).

Esta complexidade de atividades dentro dos hospitais gera altos custos, necessitando de controle eficaz a fim de que a receita obtida supra seus valores e gere retorno. Segundo Botelho (2006) o causador do desequilíbrio financeiro destes segmentos, ocorre pelo desconhecimento dos verdadeiros valores de seus procedimentos, por não possuírem o controle efetivo de seus gastos. Estes fatos controversos, que ainda ocorrem, trazem à tona as lacunas existentes na gestão hospitalar (SCHULTZ et al., 2008).

2.1.1 Características da gestão dos hospitais no Brasil

O cenário dos sistemas de saúde no Brasil, ainda, está em fase de amadurecimento. Até pouco tempo, as organizações hospitalares eram basicamente subsidiadas pelo governo, gerando pouca preocupação em ter qualquer critério de organização gerencial e de recursos. Ao se traçar raios-X sobre estes ambientes, percebe-se que a modernização, em face da globalização e dos avanços tecnológicos, nas últimas décadas está proporcionando mudança radical em seu interior. Muitos hospitais solicitaram o descredenciamento como prestador de serviços públicos, tornando-se empresas privadas de prestação de serviços à saúde.

Esta nova modalidade gerou desafios ímpares a gestão hospitalar. A competitividade entre elas, o avanço crescente em equipamentos e novas tecnologias, pluralidade de profissionais com mão de obra altamente especializada, planos de saúde/seguradoras exigindo controle rígido e prestação de contas constante de cada procedimento feito, alteraram a face

destas organizações. A gestão já não pode ser feita com base empírica, onde médicos fazem dupla função. Os desafios carecem de direção administrativo-financeira eficiente diante de tanta complexidade (MINTZBERG, 2007; CARDOSO, 2006). Sendo uma organização complexa, a não-linearidade é uma constante influenciando a autonomia das decisões e ações a serem tomadas. (MEYER, 2007; PASCUCCI, 2011). Este novo perfil de hospitais impactou-os, instituindo-os como um dos tipos de organizações mais complexas da atualidade devido à diversidade de trabalhos que ocorrem dentro dos mesmos.

Estudos sobre as organizações hospitalares são cada vez mais frequentes, para mostrar a complexidade e ao mesmo tempo para caracterizar a importância destes segmentos, apesar de não ser consenso entre todos (CANAZARO, 2007). Para Mendes e Bittar (2010), atualmente, há um grande conjunto de dados importantes para a saúde no país, com fontes, finalidades e órgãos de diferentes responsabilidades abordando o assunto. Junto ao Cadastro Nacional dos Estabelecimentos de Saúde – CNES do Ministério da Saúde, estes estabelecimentos tem classificação, conforme pode ser visto no Quadro 1:

Quadro 1 - Classificação dos Hospitais de acordo com a CNES

ESFERA ADMINISTRATIVA	NATUREZA	TIPO	REGIME TRIBUTÁRIO
Pública	Administração Direta Administração Indireta	Unidade Pública	Unidade Pública
Privada	Empresa Privada Com Fins Lucrativos	Com Fins Lucrativos	Optante pelo Simples Unidade com Fins Lucrativos
	Entidade Beneficente Sem Fins Lucrativos Fundação Privada	Sem Fins Lucrativos	Unidade Sem Fins Lucrativos Unidade Filantrópica

Fonte: CANAZARO, 2007 adaptado de CNES, 2006.

Quanto à abordagem de com ou sem fins lucrativos, Almeida aborda o tema como:

A diferença entre empresas hospitalares com fins lucrativos e sem esta finalidade reside no fato de que a *performance* da administração das primeiras é avaliada pela capacidade de remunerar a uma taxa ótima o capital investido, embora imbuídas do objetivo social inerente a todos os hospitais. Quanto as segundas, procura manter os serviços dentro de padrões razoáveis na comunidade, sem a preocupação de remunerar o capital investido, mas desejando um crescimento satisfatório para a melhoria dos serviços e atender a demanda crescente da comunidade (ALMEIDA, 1987).

Apesar de haver diferença entre a forma como a receita ocorre, ambas necessitam gerar atendimento humanizado, sem perder o foco no cliente que busca o melhor atendimento

para recompor seu bem estar.

Entende-se como hospitais públicos os que são subsidiados pelos governos Federal, Estadual ou Municipal sem objetivo de lucros. A atenção acerca do tema saúde pública no Brasil evoluiu de maneira lenta e precária. A Constituição Federal, promulgada em 1988, garantiu a todos o direito a saúde. A abordagem sobre a Saúde no artigo 196, capítulo VIII, seção II, aborda que, “a saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação” (BRASIL, 1988).

A partir de sua edição ocorreu à reorientação do setor de saúde pública no Brasil através da criação do SUS – Sistema Único de Saúde. Sua normatização está amparada em vasta legislação e sob a égide da Constituição Federal, entretanto Normas Operacionais são seguidamente editadas, sempre na tentativa de equilibrar e melhorar o que foi inicialmente instituído, porém os problemas mudam de instâncias e continuam sendo dificultadores para propiciar qualidade e humanização ao sistema e as pessoas que dele necessitem. Seus gestores trabalham com metas e valores que não fecham no fim do mês com os recursos disponibilizados gerando distorções entre a remuneração e os custos. Entende-se que estas entidades não tenham que gerar lucro, mas o descaso com que a administração pública trata sua participação gera estrangulamentos causando a precariedade no atendimento a população (SANTIAGO et al., 2013). Esta situação fere o direito de abrangência a saúde instituída na primeira parte do artigo 196 da CF/88, e contradiz sua segunda parte, quando diz que é dever do Estado à garantia de serviços de assistência a saúde, englobando a promoção, a prevenção e sua recuperação (SANTOS; AMARANTE, 2010).

Enquanto que os privados são entidades jurídicas de direito público e privado (CHERUBIN; SANTOS, 1997). As organizações privadas se subdividem em:

- 1 Filantrópicas – são hospitais particulares de utilidade pública, que visa o lucro, entretanto, a diferença que este será revertido totalmente a própria entidade, na compra de novos equipamentos, infraestrutura e manutenção. Reconhecida como uma entidade pública federal, estadual ou municipal, com certificação para fins filantrópicos;
- 2 Lucrativas - estas entidades mantêm o fim exclusivo no lucro, que será repassado aos seus sócios e mantenedores através dos dividendos.

Como hospitais filantrópicos alguns benefícios lhes são estendidos pelo governo,

através de redução/isenção de impostos e outras subvenções. Porém, estes devem cumprir com certas exigências, tais como: aplicar 20% da receita bruta em atendimento gratuito, manter atendimento ao SUS em percentual igual ou superior a 60% de sua capacidade operacional instalada (MARRACINI, 2002).

Independente da classificação do hospital, público, de ensino, filantrópico ou privado, com ou sem fim lucrativo, a concepção de “indústria de saúde” obriga o conhecimento de todos os processos em seu contexto por parte de seus gestores, dadas às expectativas geradas por grupos internos e os *stakeholders* com relação aos recursos. Desta forma, planejamentos e estratégias devem fazer parte da *expertise* de seus administradores conciliando a missão e a sustentabilidade nestas organizações (PASCUCCI, 2011; MEYER JR.; PASCUCCI, 2009). A administração destas instituições deve ser executada por pessoas habilitadas para tal função, com gerenciamento correto dos custos e dos investimentos, a fim de evitar os desperdícios, gerando o crescimento da instituição e o bom atendimento aos seus clientes (DALLORA; FORSTER, 2008).

Este novo contexto modifica as funções de análise, compreensão e produção. Alteram também a estrutura, permitindo que setores e departamentos possam se adequar as necessidades, dando novo alicerce a administração (ARASHIRO, 2004). A preocupação com o controle interno, precificação, análises de custos, análises financeiras, indicadores de *benchmarking*, modelos de gestão tem permitido que vários autores (CHING, 2001; FALK, 2011; BERTÓ; BEULKE, 2012), promovam amplos debates e *papers*, a fim de estabelecer uma administração menos burocrática, tendo por base que hospitais como organizações frouxamente articuladas têm características específicas.

A modalidade de estudos sobre administração hospitalar teve como precursor Almeida (1983), que descreveu o hospital como:

Uma instituição destinada ao diagnóstico e tratamento de doentes internos e externos, planejada e construída ou modernizada com orientação técnica; bem organizada e convenientemente administrada consoante padrões e normas estabelecidas, oficial ou particular, com finalidades diversas; grande ou pequena; custosa ou modesta para atender os ricos, os menos afortunados, os indigentes e necessitados, recebendo doentes gratuitos ou contribuintes; servindo ao mesmo tempo para prevenir contra a doença e promover a saúde, a prática, a pesquisa e o ensino da medicina e da cirurgia, da enfermagem e da dietética, e das demais especialidades afins.

O objetivo fim de um hospital é o restabelecimento da saúde das pessoas que dele necessite. Motivo pelo qual há multi-especialidades em seu interior, todas necessitando de gestão coerente e de qualidade para vencer os desafios oriundos de sua complexidade.

Instituições hospitalares por adquirirem alto grau de complexidade, são vistas como modelos produtivos, necessitando de controle econômico, financeiro, estratégico e de custos a fim de tornarem o processo produtivo eficiente às necessidades da sociedade, mas sem perder de vista sua estrutura operacional e em consequência sua competitividade (CHING, 2001).

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

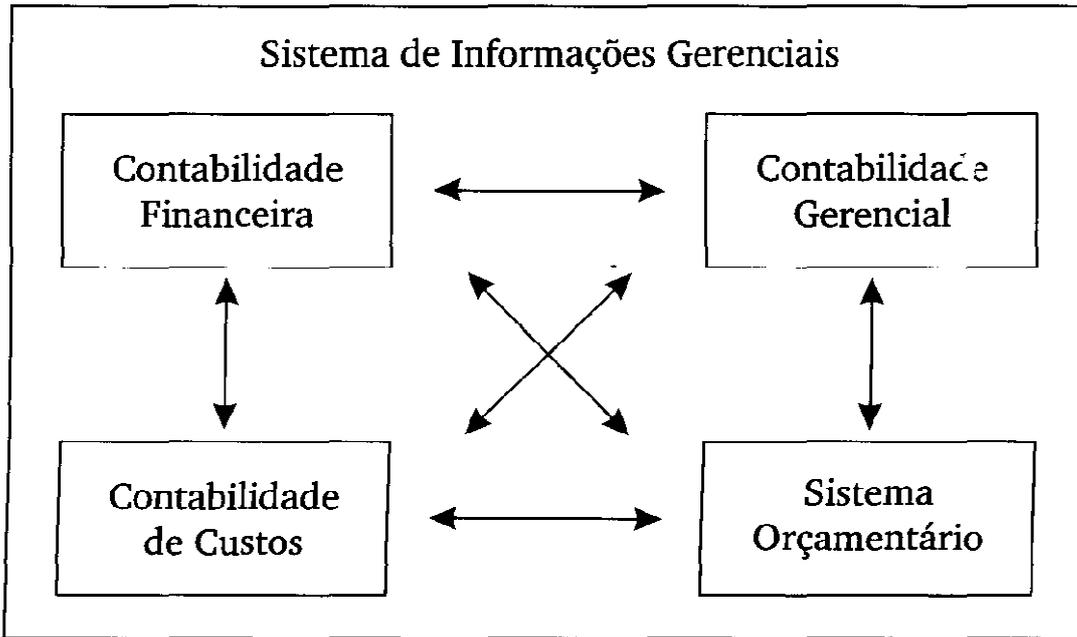
Aborda-se este assunto na pesquisa para conceituar a relevância dos custos em qualquer segmento empresarial. Uma vez que as informações geradas pelos sistemas são cada vez mais importantes para os gestores compreenderem e administrarem as organizações que se tornam mais complexas diante da tecnologia que modifica o cenário interno das mesmas.

2.2.1 Custos - sua importância e classificação

O século XIX despediu-se deixando como legado a abertura para o aprimoramento interno das organizações. No século XX, a revolução da tecnologia da informação, a abertura do comércio entre as nações, o mercado de capitais, as crises mundiais impuseram a necessidade de controles de gestão eficazes para o aumento dos lucros e da competitividade (SILVA; LINS, 2013). O aumento da concorrência provocou transformações nos sistemas produtivos das empresas. A percepção fica clara ao se fazer a comparação nos sistemas produtivos das empresas modernas com as tradicionais (BORNIA, 2010). A organização dos sistemas de custos tornou-se importante na alimentação de decisões que a administração necessita tomar, uma vez que o mercado está cada vez mais exigente (MARTINS, 2009; BORNIA, 2010).

O conhecimento que a organização interna dos custos propiciou a área gerencial permitiu a abertura de um Sistema de Informação mais completo alavancando inclusive o sistema de orçamento empresarial. “De mero apêndice da contabilidade financeira a contabilidade de custos passou a desempenhar um importante papel como sistema de informações gerenciais, obtendo lugar de destaque nas empresas” (BORNIA, 2010). Tal qual se pode ver através da Figura 1:

Figura 1 - Sistema de informações gerenciais



Fonte: MARTINS, 2009.

A Contabilidade de Custos oriunda da Contabilidade Financeira teve sua evolução a partir da Revolução Industrial (SOUZA; CLEMENTE, 2011), entretanto, sua importância se estendeu a outras áreas, uma vez que as informações apuradas através dos dados levantados por meio dela tornaram-se importantes para a eficácia do controle e decisão internos, pois criaram técnicas e metodologias específicas que não eram abordados até então (MARTINS, 2009). Como o ambiente concorrencial se altera continuamente, a quantidade e qualidade das informações se tornam cada vez mais relevantes para auxiliar a tomada de decisão gerencialmente (BORNIA, 2010).

Hoje outras áreas estão buscando formas de controle para o custeamento dos seus serviços. Apesar, da aparente predominância de que controle de custos não seja para entidades comerciais, prestadoras de serviços e financeiras, a utilização da terminologia é apropriada, porque elas são produtoras de utilidades, gerando custos, basta que se determinem os objetivos e as finalidades do custeio (SILVA; LINS, 2013). Tal qual está demonstrado no Quadro 2:

Quadro 2 - Comparativo entre segmentos

INDÚSTRIA	COMÉRCIO	SERVIÇOS
1.A matéria-prima é trabalhada e convertida em produto acabado para venda.	1.Não há conversão de matéria-prima. Os produtos são comprados prontos para revenda.	1.Normalmente não possui estoques significativos e, quando existem, são utilizados na prestação do serviço e não para revenda direta para o consumidor.

INDÚSTRIA	COMÉRCIO	SERVIÇOS
2. Possui quatro fases distintas e sequenciais de produção: <ul style="list-style-type: none"> - Fase 1: Compra de materiais - Estoque de matéria-prima. - Fase 2: Transferência para Estoque de produtos em processo e incorporação dos demais custos: mão de obra e custos indiretos de fabricação. - Fase 3: Transferência para Estoque de produtos acabados. - Fase 4: Venda – Transferência do estoque de produtos acabados para o custo do produto vendido (Resultado). 	2. Possui duas fases distintas e sequenciais: <ul style="list-style-type: none"> - Fase 1: Compra do produto para revenda – Estoque de mercadorias. - Fase 2 – Venda – Transferência do estoque de mercadorias para custo da mercadoria vendida (Resultado) 	2. Como não há estoques, não há necessidade da utilização de fases de produção.
3. O estoque de produtos em processo requer controles distintos para determinar o grau de acabamento e, por conseguinte, o custo de produção.	3. Não tem estoque em processo.	3. Também não é necessária a separação entre custos e despesas, uma vez que tanto os custos de serviços como as despesas são lançadas diretamente no resultado.
4. Fundamental classificação entre custos e despesas.	4. Fundamental classificação entre custos e despesas.	4. É possível utilizar a expressão custos na prestação de serviços como forma de controle e determinação de preço.
5. Exemplos: Vale, Petrobrás, BR Food, etc.	5. Exemplos: Casas Bahia, C&A, Supermercados, etc.	5. Exemplos: empresas de auditoria, escritórios de advocacia, médicos, etc.

Fonte: SILVA; LINS, 2013.

A alocação de custos em empresas prestadoras de serviços está se tornando relativamente comum com a finalidade de avaliar os custos incorridos em projetos que não foram terminados (MARTINS, 2009). A intangibilidade dos trabalhos, o contato direto com o consumidor final e a inexistência de estoques são características específicas destes segmentos, motivo que não causava preocupação quanto à apuração dos custos, apenas de sistemas de controles financeiros para avaliar os gastos totais do período (SILVA; LINS, 2013).

Ainda segundo os autores, não há na literatura clássica de gestão de custos abordagens metodológica exclusiva a este ou aquele segmento, os conceitos, nomenclatura e classificações são de aplicação para todos, incorrendo em uma ou outra adaptação conforme seja necessário. A conceituação da contabilidade de custos é praticamente uníssona para muitos autores (SILVA; LINS, 2013; MARTINS, 2009; ATKINSON et al., 2008; NAKAGAWA, 1994), considerada como “uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e serviços”. Para Shank e Govindarajan (1997, p. 4), “os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva sustentável”. BORNIA (2010) ao abordar o tema refere-se que as

informações gerenciais devem ser ágeis e oportunas, para que empresas modernas priorizem a concepção e compreensão das características do atual ambiente competitivo.

2.2.2 Terminologias e nomenclaturas em custos

Para haver a perfeita comunicação entre as partes, os conceitos e informações têm que ser atinente a qualquer setor. Desta forma, conhecer o ferramental que a contabilidade de custos proporciona para nortear os trabalhos se torna importante.

A apresentação dos custos geralmente ocorre de acordo com dois critérios: Custos de Produção e Custo de Atividade.

Segundo Martins (2009) os custos de produção estão relacionados com o que se gasta para fabricar o produto/serviço, são eles:

1. custos diretos: são os que podem ser identificados diretamente na produção do bem ou serviço. Bastando ter uma medida de consumo. Seu valor ocorre em relação ao produto e não as unidades;
2. custos indiretos: ocorrem relativos à produção, entretanto não há como mensurá-los de maneira direta a unidade, necessitando de algum critério de rateio para a devida apropriação.

A relação entre custos diretos ou indiretos, no contexto atual, tem se modificado. A mão de obra que impactava no custo direto do produto foi substituída pela automação com tecnologias de ponta e engenharia acelerando os custos indiretos para as empresas (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

Já em relação ao volume de produção, são caracterizados em:

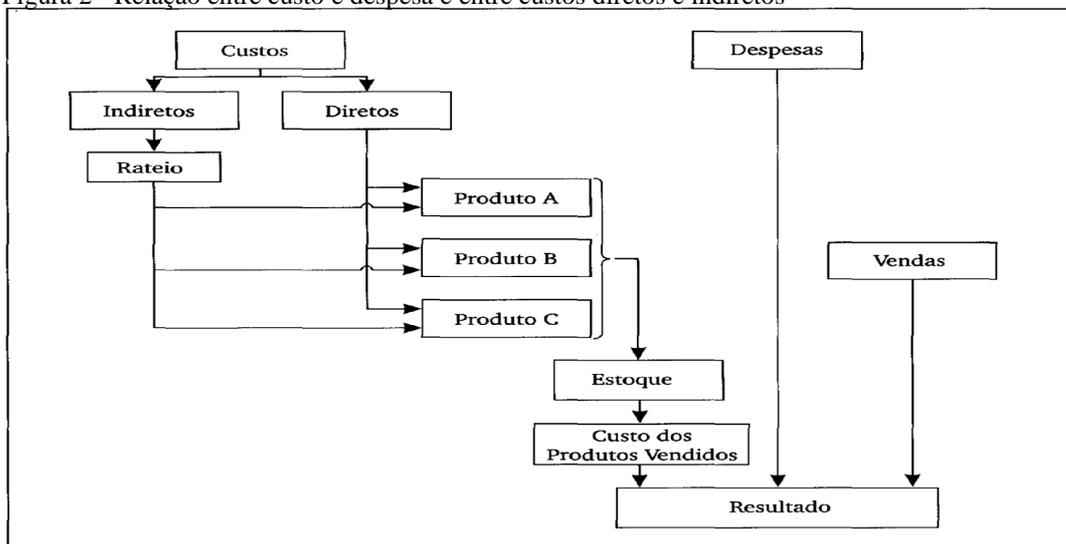
1. custos fixos: são assim determinados os custos cujo valor não mudam com alterações no nível de produção ou serviços (ATKINSON et al., 2008), ou seja, são custos da estrutura, necessários para manter o nível desejado de atividades da organização (SOUZA; CLEMENTE, 2011);
2. custos variáveis: alteram-se em proporção às variações que ocorrem no nível produtivo ou serviço (ATKINSON et al., 2008).

Para a classificação como custo fixo e variável, “o ponto de referência é o volume de

produção ou nível de atividade” (SILVA; LINS, 2013). Quanto maior for à capacidade produtiva, mais os custos fixos serão distribuídos às unidades. Entretanto, de acordo com Souza e Clemente (2011), a complexidade dos processos e a variedade na linha de produção impõem que estes custos sejam identificados ainda na fase de projeto dos produtos.

Após a separação e alocação dos custos aos produtos ou serviços estes são levados ao Resultado, desde que a produção seja toda vendida. As despesas, diferentemente dos custos são levadas diretamente ao Resultado. Entretanto, as Despesas Administrativas, Financeiras e as de Vendas são debitadas ao Resultado no período em que incorrem como pode ser percebido através da Figura 2 (MARTINS, 2009).

Figura 2 - Relação entre custo e despesa e entre custos diretos e indiretos



Fonte: Martins, 2009.

O esquema básico de separação entre custo e despesa, segundo Martins (2009) torna-se relevante para a contabilidade de custos uma vez que seus administradores conseguem clarificar como consiste a apropriação dos custos de produção aos bens produzidos, ao mesmo tempo em que os gastos relativos ao esforço produtivo são distribuídos entre todos os produtos ou serviços executados.

2.3 SISTEMAS DE CUSTEIOS

Como Sistema de Custeios inicialmente busca-se a etimologia da palavra, onde por Sistema entende-se “conjunto de partes coordenadas entre si; modo de coordenar as noções particulares de uma arte; o que se faz por hábito; conjunto de princípios, leis ou regras que regulam certa ordem de fenômenos, método” (AMORA, 2009, p. 682). Para Ching (2001, p.

29) “custeio significa forma de apropriação de Custos”. Desta forma, entende-se como a forma de organizar os valores ocorridos em relação à elaboração de produtos, serviços ou procedimentos nas organizações. Tendo que ocorrer de maneira sistemática e organizada para efetivar seu real valor. Ainda, de acordo com o autor, nenhum sistema será suficiente por si só, estes devem ser estruturados e alimentados de maneira cotidiana, a fim de que a ferramenta utilizada possa se tornar realmente útil para a empresa.

Para Souza (2013, p. 38) os Sistemas de Custeio “são compreendidos por serem um conjunto de elementos que interagem para atingir os objetivos da organização”. Ainda, com base no autor, sua organização “tem como elementos os inputs (e.g., pessoas, materiais e infraestrutura), os outputs (e.g., produtos ou serviços oferecidos) e o *feedback* (e. g., retro-informação sobre o processo operacional) Raimundini (2003, apud SOUZA, 2013, p. 38). Esta concepção leva ao entendimento, de que os Sistemas de Custeio estão ligados diretamente à Contabilidade, através de seus Sistemas de Informações. Uma vez que a Contabilidade tem a predisposição através de seus subsistemas ordenados “coletar, processar, armazenar, transformar e distribuir informações” (SOUZA, 2013, p. 39). Ainda de acordo com Souza e Clemente (2011, p. 56):

Os Sistemas de Custeio foram concebidos em determinado contexto, segundo certo paradigma, para atender a propósitos específicos [...] os sistemas de custeio continuam orientados pelos mesmos objetivos que lhes deram origem: mensurar custos de produtos, avaliar estoques e avaliar resultados operacionais.

Quando esta ordenação está agrupada, o passo seguinte é sua utilização pelos gestores, com a finalidade de traçar o planejamento, o orçamento e em consequência a tomada de decisão. A organização dos custos, dentro de uma empresa pode ser feita por diferentes critérios, entretanto sua organização deve ser bem esclarecida, a fim de que não se gaste dinheiro e tempo em informações sem efeitos produtivos e relevantes para o processo decisório.

A literatura apresenta vários sistemas que podem ser utilizados, em qualquer nível de organizações, sejam com ou sem fins lucrativos (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINI, 2012). Entretanto, Borna (2010) esclarece que “a análise de um sistema de custos pode ser efetuada sob dois pontos de vista”. Inicialmente decidindo **o que** pode ser importante como informação, e posteriormente, analisar **como** obter a informação. Esta junção de informações forma o Sistema de Custos.

Ainda, segundo o autor há dificuldade de esclarecimento quanto princípio e método de

custeio. Para Bornia (2010) é no **Método** de Custeio que ocorre a alocação dos custos aos produtos; porém **antes** de ocorrer à alocação deve-se analisar qual é a parcela de custo que deve ser analisada e para esta situação ele atribui como **Princípio** de Custeio.

Como **Princípio** de Custeio se tem:

1. custeio por absorção ou custeio pleno e o custeio variável ou direto;

Considerados como **Métodos** ocorrem o:

2. *reichskuratorium fur wirtschaftlichkeit* - RKW; custeio baseado em atividades - ABC.

O Custeio por Absorção é o aceito pela Legislação Fiscal, porém é criticado por não expressar valores confiáveis no nível de decisão. Ainda segundos os autores, o Custeio Variável tem por critério a atribuição somente dos custos variáveis ao produto não exigindo critérios de rateio dos custos fixos, gerando maior critério informacional à gestão da organização. O método RKW, consiste em dividir a organização em centros de custos aos quais os custos são alocados através de bases de distribuição (BORNIA, 2010). Quanto ao Custeio Baseado por Atividades – ABC, de acordo com Nakagawa (1994), este se tornou relevante por apresentar uma forma diferente de rastrear os custos indiretos de acordo com as atividades e ser relevante no longo prazo, contribuindo com decisões mais seguras aos seus gestores. A abordagem destes pontos torna-se relevante, para explicar que um sistema de custos deve acompanhar a evolução organizacional, e, portanto ter claro a funcionalidade do método e dos princípios facilitará a aplicabilidade.

2.3.1 Princípios de custeio

Como princípio de custeio compreende-se a etapa preliminar onde se dá a separação entre custos fixos e variáveis. Seguindo uma filosofia básica de acordo com o período de tempo no qual se realiza a análise. São apresentados nesta pesquisa os princípios básicos tais, como Custeio por Absorção ou Custeio Pleno e o Custeio Variável de acordo com Bornia (2010).

2.3.1.1 Características e fundamentos do custeio por absorção

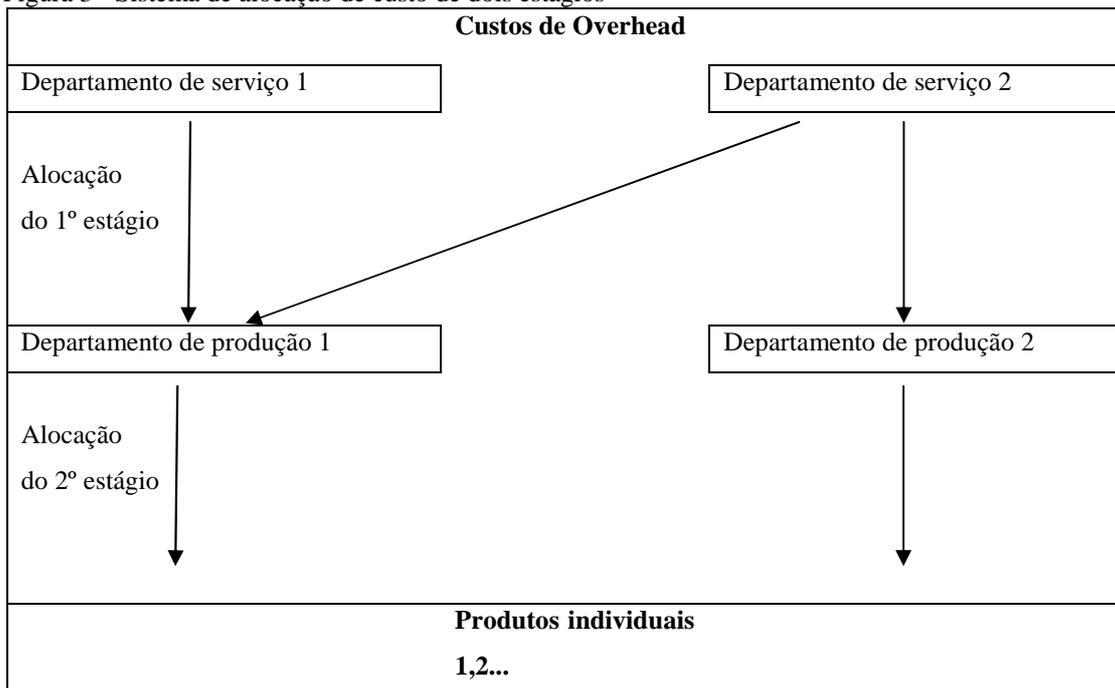
Ching (2001) ao abordar o assunto sobre sistema de custos inicia-o esclarecendo que ao se proceder a escolha de um sistema de custos para a organização, pode-se perguntar: “para

que se quer o sistema de custo”? Ao que Martins (2009, p. 38) responde que “a decisão de qual modelo usar depende de quem vai receber as informações na ponta da linha e o que fará com elas. Isso definirá o modelo”.

O método de Custeio por Absorção segue os Princípios Contábeis, é o adotado pela Contabilidade Financeira, tem valor para fins de Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados no Exercício e é aceito pela Legislação do Imposto de Renda. Apesar de todas as críticas ele tem sobrevivido e é “o sistema de custeio mais utilizado para monitorar a eficiência de processos em termos de volume, tempo e custos” (SOUZA; CLEMENTE, 2011, p. 76). Este sistema consiste na apropriação de todos os custos ocorridos, tendo, portanto, o objetivo de avaliar o estoque, ou seja, apurar o Custo do Produto Vendido - CPV do produto ou do serviço (MARTINS, 2009; ABBAS; GONÇALVES; LEONCINI, 2012).

Esse sistema tem influência do modelo criado na Alemanha, designado como RKW – *Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit*, no início do século XX. A forma como o modelo era visto, naquela época, continua até hoje. Na visão de Ching (2006) este sistema também é denominado como sistema de alocação de dois estágios. Inicialmente, os custos do *overhead* são designados para os centros produtivos e em seguida são alocados destes centros para os produtos. Este sistema foi elaborado para valorizar os estoques e o custo dos produtos (Figura 3). A apropriação dos custos do *overhead* no primeiro estágio é feita com base em critérios definidos pela empresa.

Figura 3 - Sistema de alocação de custo de dois estágios



Fonte: CHING 2006, p. 48, apud ATKINSON et al. 2008.

A visão elaborada pelo autor demonstra que esta concepção em nada difere do significado comumente dado ao custeio por absorção. Havendo, inclusive o apontamento de que os custos indiretos não podem ser atribuídos, diretamente aos produtos, por não expressarem exatidão nas suas formas de rateio. Desta maneira, não contribui com a gestão porque não gera poder de decisão (CHING, 2006).

2.3.1.2 Características e fundamentos do custeio direto ou variável

Esta forma de custeio não tem atribuição fiscal, uma vez que somente os custos diretamente relacionados com a produção é quem irão compor os custos do produto ou serviço, ou seja, os custos diretos ou variáveis. Esta forma de custeio pressupõe que, para a organização funcionar e atender seu cliente, os custos fixos já estarão ocorrendo desde a abertura de suas portas, e não serão modificados em caso de alterações na linha produtiva, de venda ou de serviço, a decisão relaciona-se, portanto, com os custos variáveis (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINI, 2012).

“O Custeio Direto é um método que destaca o peso da estrutura organizacional e produtiva da empresa e força o confronto entre a capacidade instalada e o nível de atividade, orientando a elaboração de estratégias que buscam otimizar o uso dessa estrutura” (SOUZA; CLEMENTE, 2011). Oliveira e Perez Jr. (2009) ao referirem-se a este sistema de custeio, estabeleceram que:

A expressão *custos variáveis* designa os custos que, em valor absoluto, são proporcionais ao volume da produção dentro de certos limites, isto é, oscilam na razão direta dos aumentos ou reduções das quantidades produzidas. O total dos custos variáveis oscila proporcionalmente ao volume da produção, entretanto, o custo variável por unidade mantém-se constante dentro do intervalo da análise.

De acordo com Souza e Clemente (2011, p. 62-63) o Custeio Direto tem origem norte-americana, tendo ocorrido no início dos anos 30, tendo como “pressuposto teórico que a venda é o elemento gerador de riqueza para a firma”. Ainda de acordo com os autores, esta modalidade classifica “os custos como fixos ou variáveis”, sendo que, os custos variáveis são apropriados diretamente aos produtos e os custos fixos, como são estruturais devem ser levados diretamente à conta de resultados da organização.

Apesar de o custeio variável ferir alguns Princípios da Contabilidade, tais como o Regime de Competência e a Confrontação, do ponto de vista decisório, sua composição torna-se relevante, pois gera informações vitais à administração (MARTINS, 2009; CHING,

2001). Nada impede que ele seja aplicado internamente, bastando que se faça um ajuste de acordo com os critérios exigidos, uma vez que “a Consistência é obrigatória entre as demonstrações de fim de cada período” (MARTINS, 2009).

Alguns autores consideram que este custeio tem vantagens e desvantagens em sua aplicabilidade (CHING, 2001; MEGLIORINI, 2012; LEONE, 1997; OLIVEIRA; PEREZ JR., 2009; MARTINS, 2009). São elas:

Quadro 3 -Vantagens e desvantagens do custeio

VANTAGENS	DESVANTAGENS
1.Aplicação simples e rápida, uma vez que não utiliza critérios de rateios; 2.Consideração dos custos fixos em custos do período, sendo alocados diretamente ao Resultado, não afetando, portanto o lucro; 3.Possibilita a identificação do produto/serviço mais rentável; 4.Identifica a quantidade de produto/serviço que deve ser produzido para que os custos/despesas fixos tenham cobertura e ocorra lucro; 5.Análise de ponto de equilíbrio, margem de contribuição, relação custo-volume-lucro; 6. Elimina as flutuações dos lucros, causadas pelas diferenças entre os volumes de vendas e produção.	1.Não aceitação pela Legislação Fiscal, da Auditoria Externa, pelos próprios contadores e por ferirem alguns Princípios Contábeis; 2.Aumento nos custos fixos devido à capacitação tecnológica e produtiva, reduzindo a mão de obra direta; 3.Existência de custos semivariáveis e semifixos, causando problemas de continuidade para a empresa, uma vez que a separação dos custos fixos não é tão simples; 4.A exclusão dos custos fixos indiretos para valoração dos estoques causa sua subavaliação alterando o resultado do período.

Fonte: CHING, 2001; MEGLIORINI, 2012; LEONE, 1997; OLIVEIRA; PEREZ JR., 2009; MARTINS, 2009.

O Custeio Variável ou Direto é recomendado para ser usado em análises internas, contribuindo para o controle gerencial porque é um instrumento precioso na otimização das decisões de curto prazo.

2.3.1.2.1 Margem de contribuição

A segregação dos gastos entre variáveis e fixos, pelos responsáveis na avaliação de desempenho, permite o uso de outra importante ferramenta da contabilidade gerencial, a Margem de Contribuição (OLIVEIRA; PEREZ JR., 2009).

Ainda, segundo os autores, “entende-se por margem de contribuição a diferença entre o preço de venda e a soma das despesas e custos variáveis de um produto ou serviço”. Através desta ferramenta avalia-se quanto cada bem ou serviço contribui para cobrir os custos/despesas fixas e ainda gerar lucro. A forma como a margem de contribuição pode ser usada contribui para apurar os produtos/serviços manufaturado e vendido pela empresa, ou seja, fornece importantes subsídios a administração quanto ao *mix* produtivo ou de serviços.

O cálculo para apurar a margem de contribuição se dá pela diferença entre o preço e os custos e despesas variáveis, para isto utiliza-se a fórmula que é apresentada no Quadro 4:

Quadro 4 - Fórmula da margem de contribuição

$MC = PV - (CV + DV)$
<p>Onde:</p> <p>MC = margem de contribuição</p> <p>PV = preço de venda</p> <p>CV = custo variável por unidade; e</p> <p>DV = despesa variável por unidade</p>

Fonte: SILVA; LINS, 2013.

Silva e Lins (2013) e ainda Bornia (2010) mencionam que, apesar da Margem de Contribuição ter se mostrado eficiente no processo de tomada de decisão, algumas restrições são observadas:

1. a demanda de produtos/serviços deve ser observada e não exclusivamente a margem de contribuição unitária;
2. a existência de limitação na produção (tempo escasso, falta de matéria-prima, etc.).

Martins (2009) observa que não havendo limitação na capacidade produtiva, o produto que tenha maior margem de contribuição unitária será mais interessante, entretanto, caso ocorra, vai interessar o que produz maior Margem de Contribuição pelo fator limitante da capacidade. A partir de seu cálculo pode-se incorrer na análise custo/volume/lucro que auxiliará na avaliação dos resultados quanto às metas estabelecidas. Esta análise compreende outras técnicas utilizadas como ferramentas de gestão nos resultados operacionais da organização, que serão descritas na sequência (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINI, 2012; ARASHIRO, 2004).

2.3.1.2.2 Ponto de equilíbrio

Para sobreviver, um empreendimento precisa gerar lucro, ocorrido pela diferença entre o preço de venda e o custo unitário, que é formado por todos os custos e despesas ocorridos. Entretanto, para a análise gerencial, a margem de contribuição unitária tem maior relevância, atribuída pela diferença entre o preço de venda e o custo variável unitário. “É a partir dessa

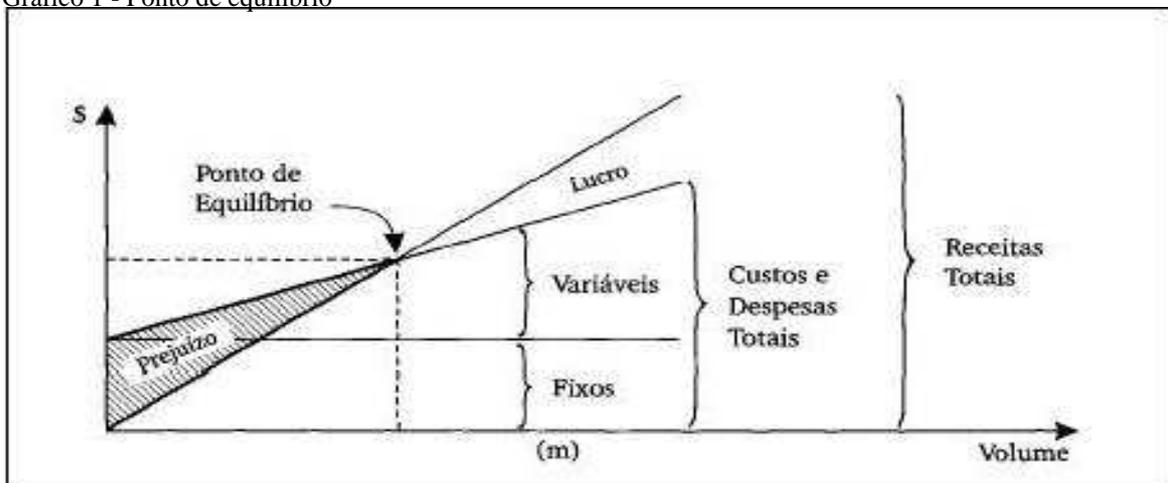
informação que se estima o volume necessário para que a empresa opere numa faixa lucrativa”, (SOUZA; CLEMENTE, 2011). O ponto de equilíbrio deve ser analisado com especial interesse pelos gerentes no momento de avaliarem se o negócio é rentável. Conhecê-lo, contribuirá com a identificação dos pontos fortes e fracos que ocorrem com a linha de produção ou serviços, tornando-se fácil readequá-los diante das oscilações que ocorrem nas atividades (ATKINSON et al., 2008).

Também denominado Ponto de Ruptura (*Break-even Point*), o Ponto de Equilíbrio surgiu da conjugação dos Custos e Despesas Totais com as Receitas Totais. Ou seja, é o nível onde a receita se iguala aos custos, gerando um resultado nulo. Entretanto, qualquer unidade vendida acima deste ponto resulta na geração de lucro para a empresa (MARTINS, 2009; SILVA; LINS, 2013; ATKINSON et al., 2008). Por sua simplicidade em explicitar o equilíbrio entre cobertura de custos e produção, sua utilização é amplamente divulgada no contexto gerencial, porém algumas hipóteses precisam ser consideradas para que as informações tenham uma correta interpretação, tais como: (SOUZA; CLEMENTE, 2011).

- a. linearidade do comportamento dos custos variáveis;
- b. conhecimento do nível máximo de atividades determinado pelo processo ou pelo mercado;
- c. conhecimento dos custos fixos para o nível de atividade que se pretende alcançar.

Tal como pode ser observado na reprodução gráfica linear para a análise de um único produto (Gráfico 1):

Gráfico 1 - Ponto de equilíbrio



Fonte: MARTINS, 2009.

A partir da intersecção, ponto de equilíbrio, há o entendimento de quanto à margem de contribuição foi suficiente para a cobertura dos custos e despesas fixas colaborando na formação do lucro (ATKINSON et al., 2008; MARTINS, 2009). Esta forma de analisar possibilita a administração saber quanto tem que produzir para não inviabilizar o empreendimento através do endividamento, uma vez que “tão importante quanto determinar o Ponto de Equilíbrio Operacional é analisar a posição relativa à capacidade máxima de produção” (SOUZA; CLEMENTE, 2011).

A análise do Ponto de Equilíbrio, também pode ocorrer quando há múltiplos produtos. Neste caso sua mensuração ocorrerá com base na mensuração da receita. Neste caso, com base na definição de Souza e Clemente (2011), necessita-se encontrar o *mix* ótimo para a empresa, que ocorre através da margem de contribuição de cada produto, as restrições internas que ocorrem para que seu processo se efetive, bem como as restrições de demanda.

2.3.1.2.3 Margem de segurança

Ocorrendo excedentes sobre o ponto de equilíbrio na produção/serviços ou vendas, atribui-se como margem de segurança da empresa, ou seja, a quantia que pode diminuir em produção/serviços ou vendas sem afetar o lucro da organização. Conforme Bornia (2010) ela pode ser expressa quantitativamente, em unidades físicas ou monetárias, ou ainda, sob forma de índice.

A Margem de Segurança contribui para medir a resistência da empresa à redução do volume de produção. Ela deve ser analisada conjuntamente com o Ponto de Equilíbrio, porque ambas completam a análise custo-volume-lucro. Quanto mais distante o volume de vendas estiver do Ponto de Equilíbrio, maior será a Margem de Segurança (VICECONTI; NEVES, 2012).

Enfim, como os sistemas de custeio apresentam diferença entre si, muitas dúvidas ocorreram ao longo do tempo, qual o melhor para usar? O melhor é o que responde os questionamentos de seus usuários, e como isto não pode ser respondido totalmente por um ou por outro, logo a aplicação do Custeio por Absorção – que tem respaldo legal e contábil, e do Custeio Direto ou Variável – que possibilita o poder de decisão aos administradores, percebe-se maior viabilidade para a gestão. Entretanto, há de se levar em consideração o que a empresa busca como contribuição interna, bem como a disponibilidade em arcar com o custo da implantação dos sistemas de custeio.

2.3.2 Métodos de custeios

Como método de custeio entende-se a alocação dos custos, ou seja, é a operacionalização do que se estipulou como princípios de custeio. É neste critério que se diz como a informação será obtida relacionando-a com os procedimentos do sistema (BORNIA, 2010).

2.3.2.1 Características e fundamentos do custeio baseado em atividades – ABC

Como observado pela descrição anterior dos sistemas de custeios, eles têm sua parcela de contribuição àquilo que a empresa necessita, mas tornam-se limitados aos parâmetros estabelecidos por suas normativas. Empresas com produtos competitivos têm que conhecer as atividades e os custos inerentes a execução dos produtos ou serviços. Os relatórios gerenciais necessitam sair do tradicional, uma vez que as informações precisam ser mais sensíveis para que os gerentes possam tomar decisões equilibradas tanto com os produtos, quanto com relação à origem, causa e efeito e redução dos custos (MAHER, 2001).

Esse pensamento foi manifestado por Ford S. Worthy (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997), ainda em 1987, em sua declaração a Revista *Fortune*. Ele expressou que:

A maioria das grandes empresas parece reconhecer que seus sistemas de custos não respondem ao ambiente competitivo de hoje [...] os métodos que empregam para apropriar custos dentre seus muitos produtos são irremediavelmente obsoletos. [...] De um modo muito simples, uma informação exata de custos pode proporcionar vantagem competitiva a uma empresa.

Essa visão mais abrangente de empresas modernas e competitivas, com nova tecnologia de gestão, necessitadas de novas “informações de administração de custos” propiciou o estudo de um novo enfoque (SOUZA; CLEMENTE, 2011, p. 226). Assim o Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC – *Activity Based Costing*) entra em cena para aprimorar a conceituação e forma de apresentação dos custos (CHING, 2006).

Nakagawa (1994) apresenta uma comparação entre os sistemas tradicionais (VBC – *Volume Based Costing*) e o ABC (Quadro 5), mostrando que este novo sistema provoca mudanças relevantes, tanto nas pesquisas em nível conceitual como na aplicação prática.

Quadro 5 - ABC versus VBC

	ABC	VBC
1. Escopo	Eficácia dos custos	Custos para controle
2. Objetivos	Competitividade das empresas	Elaboração de relatórios financeiros
3. Gestão	Visão ex-ante	Visão ex-post
4. Análise	Visão tridimensional	Visão bidimensional
5. Mensuração	Acurácia	Exatidão

Fonte: NAKAGAWA, 1994.

A apuração de custos em sua forma conceitual tinha como preocupação o curto prazo e mais especificamente com relação aos custos ocasionados pela mão de obra. Entretanto, os últimos anos têm mostrado que através da automação nas empresas, têm incorrido cada vez em custos fixos. Ocasionando a busca por formas de compreender como o aumento dos custos indiretos prejudica todos os esforços que os administradores despendem para gerar lucros adequados (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).

De acordo com Nakagawa (1994) a modernização e o aumento na competitividade das organizações transformaram a forma de análise dos custos indiretos. Os modelos tradicionais, tal como o Absorção, estabelecem o rateio para alocar seu valor aos produtos; o Custeio Variável compreende que eles já existem independentes, de haver produção/serviço, atribuindo seus valores diretamente ao Resultado. Todos utilizando o sistema de acumulação dos custos para poder solucioná-los. O ABC, entretanto, na visão do autor, objetiva facilitar a mudança de atitudes dos gestores da empresa, a fim de que busquem a otimização do valor dos produtos para os clientes internos e externos (NAKAGAWA, 1994; BORNIA, 2010). Uma vez que atividades não produtivas demandam de acompanhamento e avaliação tanto quanto as produtivas (SILVA; LINS, 2013).

O conceito do ABC entre os autores sofre algumas diferenças de abordagem, de acordo com Borna (2010), entretanto, isto é compreensível, uma vez que para alguns o enfoque ocorre em relação ao cálculo de custos (método) enquanto para outros ele está relacionado no contexto decisório com visão de estratégia. Ching (2006) o conceitua como uma abordagem que verifica como os custos se organizam em relação à atividade, relacionando as atividades e o consumo de recursos, alheio às fronteiras departamentais. Para Crepaldi (2011, p. 228) este sistema “baseia-se na premissa de que são as atividades, e não os produtos, que provocam o consumo de recursos, e estas atividades, conforme são requeridas, é que formarão os custos dos produtos”.

Apesar de não haver unanimidade, muitos autores corroboram que o ABC propicia

melhoria na qualidade quanto ao processo de tomada de decisão, por parte dos gestores das organizações. Uma vez que a subjetividade que os custos indiretos ocasionam no momento da alocação é diminuída através do custeio baseado em atividades – ABC (CHING, 2001; CHING, 2006; NAKAGAWA, 1994; BORNIA, 2010).

2.3.2.1.1 Origem do custeio ABC

Nakagawa (1994), quando empreendeu pesquisa para seu livro, que foi editado há duas décadas, disse que o ABC era “conhecido e praticado já há muitos anos” (NAKAGAWA, 1994). Robin Cooper e Robert Kaplan ao publicarem um artigo em 1988, sobre um novo enfoque no cálculo dos custos o denominaram como *activity-based-costing*. No Brasil, as primeiras publicações ocorreram através de Masayuki Nakagawa, quando editou seu livro em 1991 cujo título foi Gestão Estratégica de Custos: conceitos, sistemas e implementação. Também neste ano, Antonio Cezar Bornia apresentou um artigo no Segundo Congresso Internacional de Custos, realizado em Assunção, no Paraguai (BORNIA, 2010).

O sistema se popularizou entre os entendidos de custos nas organizações, entretanto ainda hoje, existem controvérsias quanto sua utilização e aplicação entre os mais renomados da literatura (BORNIA, 2010). A problemática, de acordo com o autor ocorre, porque a maioria dos autores não faz a separação entre princípio e método. Tendo por base que o sistema RKW tem por finalidade valorar o estoque, o ABC é usado para melhorar o processo de gestão empresarial. De acordo com Bornia (2010) “para muitos autores”, o enfoque no sistema ABC é atribuído mais para a apuração/cálculo dos custos (método), outros, entretanto, relacionam o ABC com as decisões no contexto estratégico, superando os problemas crônicos que os sistemas tradicionais não conseguem eliminar, tal como o rateio dos custos indiretos.

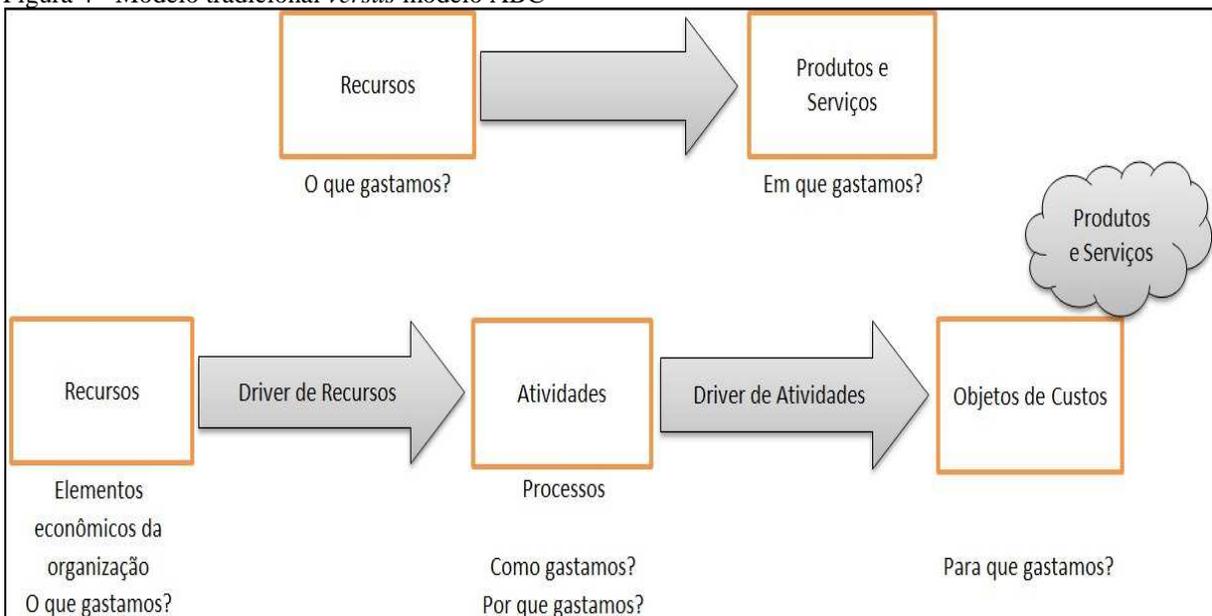
Para Martins (2009) o ABC é uma ferramenta poderosa a ser utilizada na gestão de custos, porque contribui na redução das distorções ocasionadas pelos outros sistemas tradicionais. Ainda segundo o autor os conceitos e a metodologia deste sistema aplicam-se também, a outras atividades além das industriais, tais como instituições financeiras, concessionárias de serviços públicos, hospitais, escolas, porque atividades e objetos de custeio existem em todos os tipos de organizações, até mesmo nas sem fins lucrativos. Por ser uma ferramenta com finalidade gerencial a incorporação de conceitos de outras áreas, tal como gestão econômica, custo de oportunidade, ou mesmo a reposição contribui com todo o processo de gestão da empresa, tornando-a eficiente e competitiva.

2.3.2.1.2 Estrutura do custeio ABC

Apesar das organizações terem tamanhos e formas diferentes, elas são constituídas por pessoas, equipamentos e capital. Seus objetivos podem ser diferenciados entre si, no entanto a sintonia entre elas ocorre quanto à necessidade do cliente para que faça uso de seus produtos ou serviços. Faz-se necessário entender que a organização, para satisfazer o cliente, necessita dispor de recursos na execução de sua atividade (ATKINSON et al., 2008). Ainda segundo o autor, “atividade é uma unidade de trabalho ou tarefa com meta específica”. Para Nakagawa, (1994) atividade é um processo que tem como prerrogativa combinar adequadamente, pessoas, tecnologias, materiais, métodos em ambiente próprio a fim de que ocorra a produção de produtos e/ou serviços. Ou basicamente, de acordo com o autor, atividade é o “processamento de uma transação”, que pode ocorrer ao iniciar ou terminar a atividade. E para isto vai exigir o uso “de recursos, insumos, produtos e procedimentos” que podem ocorrer em várias etapas durante o processo e que precisam ser mensurados a fim de determinar, através de direcionadores o real custo do produto ou serviço.

Desta forma, o sistema ABC foi assumindo sua importância, porque seu sistema proporciona entendimento ao gestor de onde se gasta e o que se gasta, tal como mostra a Figura4:

Figura 4 - Modelo tradicional *versus* modelo ABC



Fonte: CHING, 2006.

O princípio básico do sistema ABC pressupõe de que são as atividades que geram

custos. Para isso, segue-se uma lógica de identificação de causa-efeito que ocorre em duas etapas: i) inicialmente, determina-se o custo das atividades; ii) em segundo plano, estes custos são rastreados aos objetos de custo: que correspondem aos produtos, serviços e clientes. A fragmentação da empresa contribui na obtenção dos resultados, uma vez que mais facilmente se saberá o que foi feito e qual o tempo gasto (ABBAS, 2001; CHING, 2006).

Ching (2001; 2006) ao desenhar a estrutura dos elementos que compõem o sistema ABC estabelece-os como:

1. **recursos** – são itens ou elementos econômicos utilizados para realização das atividades. Recursos são material, mão de obra, tecnologia, equipamentos, instalação, medicamentos;
2. **atividades** – além dos conceitos citados acima, Baker (1998, p. 4, apud CHING, 2001, p. 124), conceitua-as, como “uma agregação de ações realizadas em uma organização, úteis para os propósitos do ABC”; ou seja, a empresa para desempenhar sua atividade, necessita determinar formas corretas de utilizar seu tempo e recurso no desempenho de suas tarefas;
3. **objeto de custo**– para Ching (2001; 2006) é qualquer coisa que se deseja medir o custo ou que necessite de valoração a parte. Quem causa a atividade é o responsável pelo objeto de custos, neste caso, o produto (porque necessita ser fabricado) e posteriormente o cliente (porque ele solicita a atividade de entrega do mesmo);

Antes de definir o que é um Direcionador de Recursos ou *Cost Driver*, faz-se necessário entender o que é o Direcionador dentro do sistema ABC. Este custeio se distingue dos tradicionais, pela forma como os custos são atribuídos aos produtos. Martins (2009, p. 87) diz que “a verdadeira “arte” do ABC está na escolha dos direcionadores de custos”. Sendo assim, ainda segundo o autor, “direcionador de custos é o fator que determina o custo de uma atividade”. Este direcionador é quem determina a forma como os produtos vão consumir as atividades. Existem dois tipos de direcionadores: os de primeiro estágio = direcionadores de recursos; e os de segundo estágio = direcionadores de custo, (MARTINS, 2009; CHING, 2001; CHING, 2006).

1. **direcionador de recurso** – identifica a forma como as atividades consomem os recursos, servindo, também para custear as atividades;

2. **direcionador de custo** – serve para direcionar os custos das atividades aos objetos de custo.

Qual direcionador utilizar, pois sua identificação nem sempre é possível? Para Maher, (2001) são três os critérios, o primeiro é através da identificação de uma base de rateio para ser usada como direcionador; não havendo identificação de um direcionador, surgem os outros dois critérios envolvendo a seleção de uma base de rateio, que podem ser:

1. relação causal – escolha de um direcionador de custos que cause o custo. Esse é o ideal;
2. benefícios recebidos – escolha de um direcionador de custos que atribua custos com base nos benefícios recebidos;
3. razoabilidade – a causalidade ou benefício recebido não pode ser utilizado como ligação entre custos e produtos, assim entra o critério da “justiça” ou razoabilidade para determinar o custo a ser alocado ao produto.

A quantidade de direcionadores a serem utilizados vai depender da necessidade da organização, da complexidade operacional, disponibilidade de recursos, mas quanto mais precisão se buscar as atividades executadas, melhor a relação custo-benefício para ela (NAKAGAWA, 1994). O autor acrescenta, ainda que desenhar o ABC contribui para se ter certeza do que se quer implementar, isto facilitará o envolvimento e o compromisso de todos gerando aperfeiçoamento contínuo. Martins (2009, p. 97) pontua alguns direcionadores que podem ser usados:

1. *aluguel* – composta pela área ou pelos equipamentos que são utilizados nas atividades;
2. *energia elétrica* – tendo-se um medidor de energia em cada departamento, tem-se o efetivamente gasto; a área de produção permite o rastreamento pelas horas-máquina;
3. *depreciação* – o aumento no imobilizado dificulta o rastreamento devido aos bens serem compartilhados entre as várias atividades. Neste caso pode ser utilizado o rateio;
4. *material de consumo* – medição direta através das requisições de material.

Sabendo-se os departamentos da organização e quais são as atividades inerentes a ele,

estabelece-se os direcionadores que possam conduzir e detalhar os custos através deles. Martins (2009, p. 99) exemplifica algumas situações, como mostra o Quadro 6:

Quadro 6 - Levantamento dos direcionadores de atividades

DEPARTAMENTOS	ATIVIDADES	DIRECIONADORES
Compras	Compras Materiais Desenvolver Fornecedores	n° de pedidos n° de fornecedores
Almoxarifado	Receber Materiais Movimentar Materiais	n° de recebimentos n° de requisições
Adm. Produção	Programar Produção	n° de produtos n° de lotes
Corte e Costura	Cortar Costurar	Tempo de corte Tempo de costura
Acabamento	Acabar Despachar Produtos	Tempo de acabamento Tempo de despacho

Fonte: MARTINS, 2009.

Este sistema é tido como um dos mais modernos por dar mais transparência à análise de custos, entretanto, as dificuldades na alocação dos custos das áreas funcionais para as atividades de processos, geram dificuldades na prática (SOUZA; CLEMENTE, 2011). Os processos devem ser analisados, mapeados e classificados e as ações corretivas propostas devem ser executadas com o objetivo de incrementar as atividades exercidas pela empresa (CHING, 2001). Implementá-lo requer estudo diante das necessidades da empresa, compromisso com suas normativas, uma vez que “ele será um agente eficaz de mudanças da empresa (*learning organization*)” (NAKAGAWA, 1994). De posse do que se quer aplicar na organização e da estratégia de como fazê-lo, o sucesso pode ser obtido com mais facilidade (BORNIA, 2010).

Desta forma, são observadas algumas vantagens bem como desvantagens sobre a forma de aplicação do Custeio ABC.

2.3.2.1.3 Aspectos positivos e negativos do custeio ABC quanto à aplicabilidade

Alguns autores pontuam alguns aspectos relacionados com as vantagens geradas pelo sistema (PADOVEZE, 2010; CHING, 2001; FALK, 2011). Vantagens, tal como, o sistema de custeamento como método ocorrer quanto à forma de distribuição dos custos indiretos de fabricação aos produtos, fazendo-se de forma clara e acurada. Através da análise, auxilia a

compreensão que ocorre no processo, sendo que a informação gerada melhora a avaliação do custo do serviço que foi prestado, proporcionando melhorias em todo processo produtivo.

As informações mais precisas geram relatórios por atividades ou por recursos, sob os mais variados escopos (CHING, 2001). Para Souza e Carvalho (2012) este sistema se torna relevante quando se faz necessário analisar certos processos que vão passar por reestruturações e aperfeiçoamentos. Outro ganho se faz como instrumento para obtenção de vantagem competitiva, já que as decisões gerenciais sobre o que ocorre no processo produtivo se tornam mais acuradas.

Entretanto, o custeamento por atividades, na concepção de Padoveze (2010, p. 369) “não traz acréscimos substanciais para o sistema de informação contábil”. Outra desvantagem do ABC, para Megliorini (2012) se dá pela apropriação dos custos fixos aos produtos, tal como acontece no Custeio pro Absorção. Outros problemas que decorrem da implementação do Custeio Baseado em Atividades, Kaplan e Anderson (2007, apud ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012, p. 150):

1. os processos de entrevistas e levantamentos de dados são demorados e têm alto custo;
2. os dados utilizados no método são subjetivos e difíceis para serem validados;
3. o armazenamento, o processamento e a apresentação dos dados são dispendiosos;
4. o foco, principal, ocorre em processos específicos e não fornece uma visão integrada das oportunidades de lucro em todo o contexto da empresa;
5. não há atualização ou adaptação fácil de acordo com as circunstâncias;
6. incorre em erro teórico, quando ignora a possibilidade de capacidade ociosa.

Como em qualquer sistema as dificuldades são palpáveis, porém à medida que a eficácia se torna sentida na organização, a própria necessidade impõe o uso. A modernidade exige rapidez e eficiência nas atitudes e decisões gerenciais, e como o custeamento ABC responde este anseio, seu uso se torna salutar para a gestão organizacional. O sistema de custeio baseado em atividades oferece muitas oportunidades para adicionar valor às organizações (MAHER, 2001).

Ching (2001, p. 137), estabelece que o “sistema ABC é seguramente mais complexo, demorado e detalhado do que os sistemas convencionais”. Maher (2001) compartilha desta semântica, mas acrescenta que apesar de sua complexidade, ele fornece custos mais precisos.

A implantação requer um arcabouço de informações de todas as atividades realizadas, sua forma de execução, análise dos dados contábeis, determinação do volume e frequência dos *cost drivers*, programas de *software* de ABC e *input* dos dados. Todas estas informações são determinantes para que o foco fique claro para todos, pois somente assim as vantagens que a implantação de um sistema desta envergadura pode oferecer poderão ser observadas (CHING, 2001; MAHER, 2001). Souza e Clemente (2011) acrescentam que os executores das atividades, devem estar compromissados com a forma de mensuração dos custos, pois disso dependerá o sucesso da implantação do sistema.

2.3.2.2 Características e fundamentos do *Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit* - RKW

Sistema alemão de custeamento que surgiu no início do século XX e que normalmente é confundido com o Custeio por Absorção. Pela imposição do governo alemão em centralizar a economia, inclusive o método surge para ditar o preço do produto/serviço. Seu critério foi definido, alocando-se todos os custos e despesas, até mesmo as financeiras são inicialmente localadas em centros de custos, para posteriormente recaírem aos produtos ou serviços executados (CREPALDI, 2011; BORNIA, 2010). Por sua forma prática de organização, foi amplamente divulgado, sendo um dos mais utilizados, inclusive no Brasil.

A aplicação deste método é eminentemente gerencial, pois para o custeamento de estoques já não é mais usado. Sua aplicação consiste em monitorar a eficiência dos produtos e na avaliação da rentabilidade dos mesmos, mas para isso os custos indiretos e as despesas devem ser rastreados e alocados aos produtos com todo cuidado, (Johnson e Kaplan 1991, p. 58, apud CREPALDI, 2011). Estabelecido o rateio, chega-se ao custo de “produzir e vender”, entretanto como o rateio geralmente expressa um valor arbitrado, determinar o gasto completo de todo o processo bem como o estabelecimento da receita, torna-se difícil. Esta situação gera o que Martins (2009) estabelece de *looping* que para a organização sair só arbitrando ou estimando o volume de produção.

Como vantagem o método RKW ou Custeio Pleno, ocorre porque, nele são levados em conta todos os gastos ocorridos na organização, gerando informação precisa dos custos unitários, e ainda mostrando quanto está sendo conseguido de lucratividade (CREPALDI, 2011). Ainda de acordo com o autor, às desvantagens observadas por este sistema de custeio, são:

1. não levar em consideração a elasticidade da procura: levando quem usa este sistema complementá-lo com outros critérios para levar em conta as condições do

mercado;

2. deixa de levar em conta a concorrência: abstração de preços pode causar lucro insatisfatório, assim ele deve ser formado com base na estrutura de custos reais da organização e não pelo que dita o concorrente;
3. não ocorre distinção entre custos fixos e variáveis: esta situação pode não corresponder com a veracidade em relação ao lucro ou mesmo aos custos totais sobre o produto;
4. aplicação de porcentagem uniforme como provisão para os lucros sobre os custos dos produtos: esta situação é inviável porque nem todo lucro é auferido a uma mesma taxa.

O *Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit* - RKW foi apresentado nestes moldes, e é utilizado ainda hoje, porém sua eficiência é contestada, uma vez que em sistemas abertos e competitivos destacam-se as limitações. Sua perfeita contribuição está voltada mais para mercados monopolísticos ou de oligopólio ou onde há o controle do governo, inclusive quanto à receita das empresas.

As deficiências geram dúvidas quanto à utilização dos Sistemas para Acumulação de Custos, de forma prática e objetiva, quanto à realidade com que a complexidade estabelece a gestão das organizações, levando seus administradores a buscarem constantemente novas formas que subsidiem suas decisões.

2.3.2.3 Características e fundamentos dos sistemas de Acumulação de Custos

Para Maher (2001) o desenho dos sistemas de custos deve expressar aos seus gestores porque se torna necessário o uso de diferentes sistemas de custos ante suas necessidades de decisão. De acordo com Oliveira e Perez Jr. (2009), a fim de evitar que problemas surjam posteriormente, faz-se necessário que se tenha conhecimento prévio dos aspectos atinentes à empresa, tais como:

1. estrutura organizacional, seja indústria ou prestadora de serviços;
2. procedimentos operacionais ou processos de manufatura para a produção dos produtos acabados ou para a prestação dos serviços contratados;
3. controles físicos em termos e departamentais;
4. tipos de informações de custos desejadas pela Administração e demais setores;

5. sistemas ou - métodos – adotados para a acumulação de custos nos diversos períodos e para os variados produtos ou serviços.

Há a unicidade, entretanto na opinião de que o gerenciamento seja compatível e coerente com o sistema de produção de bens e serviços na organização (OLIVEIRA; PEREZ JR., 2009; MAHER, 2001; ATKINSON et al., 2008; MARTINS, 2009). Em organizações em que a produção ocorre em uma linha de **produção contínua ou por processos**, sua caracterização se dá pela produção diária de produtos similares, onde seus fatores não se alteram no curto ou médio prazo. Ou seja, máquinas, mão de obra e matéria prima são adaptadas para um fluxo ininterrupto, produzindo produtos iguais e de maneira previsível. São exemplos para este formato de produção:

1. indústrias de cimento, química e petroquímica, de petróleo, de álcool, de açúcar, automobilística, fertilizantes, borracha, vestuário, farmacêutica, de produtos alimentícios, chocolates, sorvetes, bebidas, doces, bolachas, etc. (MARTINS, 2009; OLIVEIRA; PEREZ JR., 2009).

Quanto ao tratamento contábil, neste caso, os custos são acumulados em contas representativas das diversas linhas de produção, que são finalizadas no final do período, conforme o período mínimo contábil de custos da empresa (MARTINS, 2009).

Outra opção que ocorre em Sistemas de Acumulação de Custos trata-se da produção por **Ordem de Produção ou Encomenda**. Este sistema tem como característica a fabricação ou prestação de serviços específico e diferenciado, segundo a solicitação do cliente. Para a execução das atividades, nestes ambientes produtivos, as máquinas, matérias primas e mão de obra devem ser adaptadas de acordo com as especificações técnicas de cada bem ou serviço. Companhias que produzem neste critério utilizam o sistema de custeio por processo. São exemplos de empresas que atendem estes critérios:

1. indústria produtora de cabos de alta tensão, empresas de engenharia (civil, elétrica, siderúrgica), empreendimentos na área de saúde, tipografia, estaleiros, construção naval, consultorias e auditorias externas, produtoras de filmes.

Quanto ao processo contábil neste sistema, os custos são acumulados em conta específica para cada ordem ou encomenda, que só parará de receber custos ao término da ordem, tendo seu valor transferido para a conta do bem específico. Este critério torna-se

positivo, uma vez que custos de um serviço não são acumulados em outro, conforme apresentado no Quadro 7. (OLIVEIRA; PEREZ JR., 2009; MAHER, 2001; ATKINSON et al., 2008; MARTINS, 2009).

Quadro 7- Características dos sistemas de acumulação de custos

SISTEMAS DE		PRODUÇÃO	
PRODUÇÃO POR PROCESSOS		PRODUÇÃO POR ENCOMENDA	
Caracterizada pela produção rotineira de produtos similares, utilizando fatores de produção que não se alteram facilmente a curto ou médio prazo.		Caracterizada pela fabricação ou realização específica de produtos ou serviços diferenciados, podendo usar fatores de produção que se alteram de acordo com as especificações do produto ou serviço encomendado.	
O produto flui sem interrupção do processo. Para obter o custo do produto, basta dividir os custos totais e as quantidades produzidas.		Normalmente a empresa não tem produtos definidos e o processo está organizado por departamentos funcionais.	
Os custos são alocados ao processo para depois serem distribuídos aos produtos.		No sistema de produção por encomenda são abertas ordens de produção ou ordens de serviço onde os custos são acumulados.	

Fonte: LEONCINE, 2010.

Também há empresas que necessitam dos dois procedimentos: sistema por ordem para alguns projetos e sistema por processo para outros. Como exemplo pode ser citado, de acordo com Maher (2001), a *Honeywell, Inc*, que fabrica termostato para fornalhas por processos, mas utiliza o sistema por ordem ao desenvolver produtos especiais para os setores de defesa e aeroespacial.

Maher (2001, p. 185) ainda indica o **Custeio por Operação**, que é “um sistema híbrido do custeio por ordem e do custeio por processo”. Como exemplo, o autor, cita a Nissan, fábrica de automóveis e caminhões, que em sua linha de produção passa pelas mesmas estações de trabalho e de pintura, mas exigindo um conjunto de diferentes materiais, porque caminhões e automóveis têm estruturas diferentes. Desta forma, empresas que se utilizam deste critério, fabricam produtos com método de produção padronizado, repetidamente aplicado.

A principal diferença entre o custeio por operação do custeio por ordem e custeio por processo ocorre que para cada produto ou lote de produtos (QUADRO 8), passados em cada operação, os materiais são diferentes, mas os custos de conversão continuam os mesmos (MAHER, 2001).

2.4.1 A importância dos sistemas de custos em organizações hospitalares

Como a área de saúde necessita de recursos constantes e altos para manter a qualidade dos serviços hospitalares, seus gestores necessitam ter amplo controle e conhecimento das atribuições internas, a fim de acompanhar a evolução do que é oferecido pelos fornecedores. Da mesma forma, novos conhecimentos de gestão devem ser buscados a fim de que possam melhorar sua forma de atender as pessoas dentro da grande complexidade que este segmento tem assumido (SOUZA et al., 2013). Como os métodos de custeio são ferramentas importantes para geração de informações relevantes para a tomada de decisão, torna-se cada vez mais útil que estes ambientes se utilizem dos mecanismos que a Contabilidade de Custos pode proporcionar para contribuir com a melhoria em todos os aspectos produtivos na área de saúde (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012; LEONCINE; BORNIA; ABBAS et al., 2013).

Quer sejam instituições públicas ou privadas, sua função concerne a servir as pessoas com diagnósticos, tratamentos, prevenção ou salvando vidas. Os hospitais, assim como são considerados organizações complexas em suas atividades ao mesmo tempo, são sistemas frouxamente articulados (*loosely coupled systems*), por apresentarem uma diversidade muito grande de operacionalidades em seu interior (PASCUCCI; MEYER JR., 2013). Esta diversidade cria a emergência em seus gestores a buscarem ferramentas que os auxiliem no escalonamento dos custos. As décadas de 80 e 90 estiveram recheadas de *papers* com informações sobre formas de coletar custos, de análise gerencial e tomada de decisão, todos com o objetivo de avaliar a rentabilidade dos ambientes hospitalares (FALK, 2011).

No Brasil, este assunto é um fato mais recente. Os gestores destas organizações começam a se conectar com esta nova realidade: conhecer os custos dos procedimentos que realizam e promoverem mudanças gerenciais e operacionais, com o objetivo de oferecerem melhores serviços à sociedade ao mesmo tempo em que introduzem as normativas políticas que a Constituição Federal tão bem definiu em 1988 (SOUZA et al., 2013; SOUZA, 2013). Gestão baseada em empirismo tornou-se irrelevante, uma vez que ferramentas administrativas e financeiras estão cada vez mais disponíveis, demonstrando que o controle dos custos e gestão eficiente deve andar junto, a fim de que desperdícios sejam contidos, a gestão financeira, e em consequência os serviços médico-hospitalares sejam melhorados (LEONCINE; BORNIA; ABBAS et al., 2013; SOUZA et al., 2013; SOUZA, 2013). Segundo Falk (2011), de acordo com a AHA – Associação Americana de Hospitais, os objetivos de um sistema viável de contabilidade de custos para o hospital, precisam ter os seguintes

componentes:

1. uma base comum para comunicação, negociação, planejamento e gerência de todos os níveis de pessoal hospitalar e, também, entre hospitais e instituições regulamentadoras;
2. uma metodologia de medição dos efeitos de alterações em intensidade e diversidade de casos atendidos;
3. um método de avaliação e medição de *performance* contra um plano prefixado;
4. uma forma de prover informação necessária para a gerência eficiente de recursos de todos os níveis. Padrões desenvolvidos nesse processo permitem aos gerentes prever gastos em recursos humanos e não pessoais baseados nos níveis de utilização dos serviços da instituição, em curtos períodos de tempo;
5. um método para facilitar a administração a identificar os gastos que podem ser alterados de fixos para variáveis. Se o método for bem-sucedido, diminuições em volume serão menos críticas para o bem-estar financeiro do hospital;
6. um método de identificar funções ineficientes e demonstrar qual a natureza do problema em termos de preço, volume ou a prática organizacional.

Modificar a forma de atuação administrativa se faz urgente, para que estas organizações assumam o perfil extremamente complexo e diferente das atribuições inerentes a elas.

Para Souza et al. (2013), apesar da teoria de custos ser uma das mais ricas em termos de desenvolvimento, no Brasil, ao mesmo tempo a aplicação dos conhecimentos fica a desejar. Desta forma, o cenário complexo e competitivo no qual estas organizações se constituem, impõe o uso de instrumentos mais eficazes, na gestão econômica para viabilizarem sua manutenção e sobrevivência (DALLORA; FORSTER, 2008). Para Falk (2011), a AHA estabelece duas classificações no processo de controle de gastos:

1. **um sistema básico de informação de custos** – também chamado de *cost finding*, contabilmente tem como função relacionar despesas com departamentos ou centros de custos identificando-os a quem de fato tenha ocorrido o gasto. Na contabilidade hospitalar, tem como função acumular e designar os gastos a um departamento de prestação de cuidados ao paciente, sendo que este departamento ou centro de custos pode ser um prestador direto ou indireto de cuidados ao doente. Isto possibilita medir o volume de resultados (*output*) de cada centro de custos ou

função, utilizando variadas técnicas de análise de custos a fim de que possa determinar a adequabilidade financeira das decisões tomadas, em termos operacionais ou relacionadas às despesas de capital;

2. **um sistema de contabilidade de custos** – este sistema tem por função analisar os custos considerando paciente a paciente, diagnóstico ou grupo de diagnóstico, médico principal ou mesmo financiador dos cuidados, além de fornecer os mesmos dados do sistema básico. Ao serem estabelecidos padrões para cada atividade a *performance* dos resultados podem ser comparados e avaliados. Ao serem percebidos os padrões diversos que influenciam nas alterações dos custos, estes poderão ser isolados para análise mais profunda por parte da gerência operacional.

Desta forma, o autor estabelece que a contabilidade de custos tem um papel importante, ela deve ser implantada e estudada para que haja a melhoria no controle destes segmentos. Sem esquecer, entretanto, que apesar desta nova relevância, a Contabilidade de Custos, continua mantendo sua importância nos aspectos legal e fiscal, principalmente porque seus registros e medição de custos são encaminhados para entidades regulamentadoras como o governo - SUS e também as operadoras de planos de saúde (CHING, 2001; FALK, 2011).

2.4.2 Classificação dos custos

A crescente expectativa de vida da população, nas últimas décadas, modificou o cenário da saúde, exigindo novas e modernas ferramentas de gestão (ENAP, 2001). A gestão de custos tem se tornado uma importante ferramenta para os administradores das organizações hospitalares, sejam públicas ou privadas, como instrumento de gerenciamento e controle dos custos incorridos. Controlar e reduzir custos, formar o preço de venda dos serviços e arquitetar a estrutura operacional, entende-se como a receita básica para o bom funcionamento de um hospital (LEONCINE, 2010).

Mesmo no contexto de administração pública a exigência em controles mais organizados, eficientes e transparentes têm se tornado relevante para mostrar a qualidade com que os serviços são ofertados à comunidade, fortalecendo o mecanismo de *accountability*¹

¹*Accountability*: conceito sem tradução própria para o português. Para este trabalho conceitua-se através do conceito adotado por Guillermo O'Donnell em análise no âmbito da ciência política. *Accountability*: “A ideia de que de algum modo o representante é considerado responsável pela maneira como age em nome daqueles por quem ele afirma ter o direito de falar. Nas democracias consolidadas, *Accountability* opera não só, nem tanto, ‘verticalmente’ em relação aqueles que elegeram o ocupante de um cargo público (exceto,

também para o setor de saúde (LEONCINE, 2010).

De acordo com Ching (2001), a mensuração dos custos torna-se útil para:

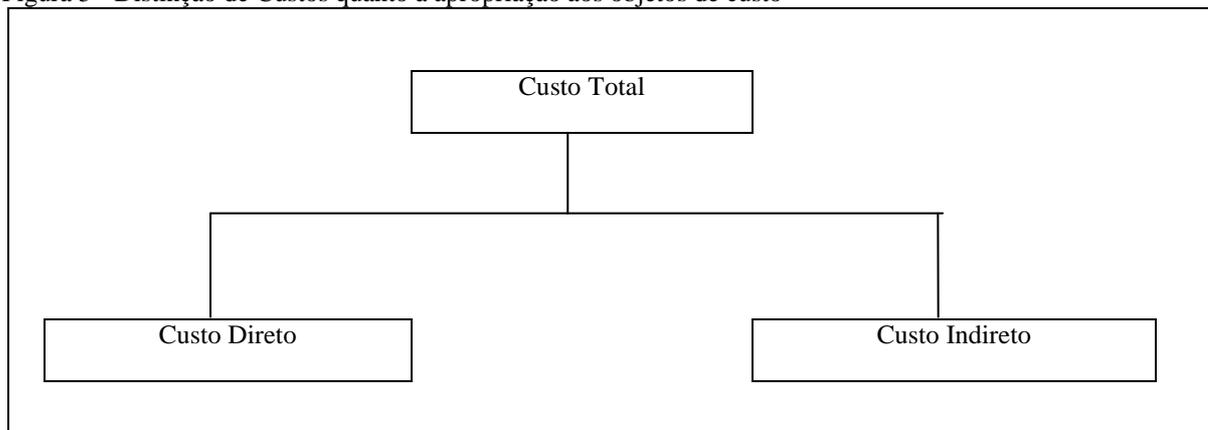
1. entendimento de seu comportamento quanto aos diversos níveis de volume seja de pacientes/dia, exames de laboratório, número de cirurgias no centro cirúrgico etc.;
2. identificar e elaborar estratégias eficazes de contenção de custos;
3. conhecer a margem de rentabilidade dos diversos procedimentos e serviços;
4. identificar a rentabilidade dos diversos grupos de fontes pagadoras, seja particulares, seja seguradoras, empresas de auto gestão, convênios, etc.;
5. ajudar no estabelecimento de tabelas de preços diferenciadas para cada grupo de fonte pagadora;
6. comparar e determinar a alocação dos recursos entre os diversos serviços de um mesmo hospital.

A discussão que foi gerada a partir da abertura de informações sobre custeios para esta área, especificamente, tem contribuído para a busca de soluções, que até então, não tinham relevância. Esta situação, hoje, geralmente envolve uma equipe que pensa de forma sistêmica buscando resultados comuns para todos os setores das organizações de saúde, a fim de que os investimentos feitos em sistemas de custeios proporcionem retornos mais condizentes com a estrutura complexa que se tem nestes segmentos (ARASHIRO, 2004).

Apesar do conceito de custo em hospitais, ser diferente das organizações fabris, a relevância na utilidade da mensuração e controle dos custos é o mesmo para ambas. Porque custos – quando só existem despesas? Não há fabricação – logo não carregam estoques. Os estoques que possuem são em medicamentos, materiais de consumo geral, como alimentos, limpeza, escritório e materiais médico-cirúrgico que são adquiridos dos fornecedores e são apropriados diretamente nos procedimentos clínicos e cirúrgicos, seja um parto, uma consulta ou uma intervenção cirúrgica, ou ainda, na alimentação dos mesmos. Destino igual é dado aos salários e encargos dos funcionários envolvidos diretamente na consecução dos procedimentos e serviços – todos são considerados custos diretos. A discussão surge quando este custo não é totalmente variável (Figura 5). Diante dos custos indiretos, a discussão torna-se ainda mais complicada (CHING, 2001).

retrospectivamente, na época das eleições), mas 'horizontalmente', em relação a uma rede de poderes relativamente autônomos (isto é, outras instituições) que tem a capacidade de questionar, e eventualmente punir, maneiras 'impróprias' de o ocupante do cargo em questão cumprir suas responsabilidades". (O'DONNELL, 1991, p. 32, apud ARASHIRO, 2004).

Figura 5 - Distinção de Custos quanto à apropriação aos objetos de custo



Fonte: FALK, 2011.

Por serem organizações com características próprias, os hospitais apresentam maior complexidade nos sistemas de identificação e acumulação de custos e em consequência de suas receitas (LUCENA; BRITO, 2010). Para Falk (2011) a definição de custos diretos e indiretos pode ser o passo inicial para um melhor gerenciamento dos gastos em um hospital.

Os custos diretos podem ser levados diretamente aos serviços ou procedimentos através de medidas de consumo próprios. São exemplos típicos de custos diretos nesta área: honorários médicos, medicamentos consumidos através do procedimento, materiais médico-cirúrgico (ARASHIRO, 2004).

Entretanto os Custos Indiretos que se originam nas atividades de suportes, tais como lavanderia, nutrição, recepção, manutenção entre outros, precisam ser levados por meio de rateios, apesar da subjetividade em sua forma de apropriação (CHING, 2001; FALK, 2011; LUCENA; BRITO, 2010). Bertó e Beulke (2012) esclarecem que para serem considerados Custos Indiretos (*overhead*), eles devem ter como características: i) serem comuns aos diversos procedimentos e serviços; ii) não podem ser mensurados separadamente por item de serviço prestado. Para Ching (2001), a melhor solução é tratá-los como despesas, alocando diretamente ao Resultado.

Para Atkinson et al. (2008), quase todos os setores, tomadores de decisão, têm preocupação em promover respostas quanto o comportamento dos custos em relação às mudanças no volume de produção. Muitos setores mantêm monitoramento para entender o comportamento dos custos, uma vez que, desequilíbrios podem ser causados prejudicando a gestão. O autor cita o *Riverside General Hospital*, *Sears Roebuck and Company* e a *IBM*, como algumas empresas que mantêm preocupação com o comportamento dos custos, porém esta deve ser uma constante em qualquer segmento.

O comportamento dos custos está relacionado com o volume de produção. No caso de hospitais, refere-se à oscilação que ocorre nos atendimentos produzidos pela atividade-fim, sejam consultas, exames realizados, partos, cirurgias. Ou nos departamentos de apoio, tal como limpeza, almoxarifado, depreciação de equipamentos, que são estáveis, independentes ao número de pacientes atendidos (SILVA; LINS, 2013; ARASHIRO, 2004; ATKINSON et al., 2008; MAHER, 2001).

Desta forma, os custos quanto ao comportamento podem ser:

- a. custos fixos – são assim considerados aqueles que oneram a empresa independente do nível de atividade ocorrido (SOUZA; CLEMENTE, 2011). No contexto de hospitais, seu valor ocorre independente ao número de atendimentos/procedimentos que se faça, porque eles já estão comprometidos antes mesmo de ocorrer à demanda; Entretanto, a compra de um novo equipamento, acarretará em aumento no valor da depreciação, que oscilará dentro de determinado intervalo de tempo e da capacidade produtiva.
- b. custos variáveis - são assim classificados os custos que mantêm relação direta com o volume de produção/serviços. Na área hospitalar – quanto maior o número de procedimentos, mais materiais/medicamentos, será utilizado; Porém, quando se fala em atendimentos na área de saúde, devem-se levar em conta que não há um padrão, cada caso é um novo caso.
- c. custo total – a somatória dos custos fixos e variáveis corresponde ao valor total despendido nos atendimentos no período de apuração.

O foco nestas variações é constante, uma vez que muitas decisões internas dependem diretamente das alterações ocorridas no volume de atendimentos, proporcionando equilíbrio ou desequilíbrio no resultado apurado.

2.4.3 Sistemas de custeios na atividade hospitalar

Obras sobre sistemas de custeio e controle gerencial na área de saúde têm propiciado um amadurecimento no setor. Empresas de tecnologia de informação estão desenvolvendo *software* com informações detalhadas sobre custos ao Mercado de Saúde. Percebe-se que as

técnicas estão cada vez mais aperfeiçoadas gerando qualidade na prestação dos serviços, permitindo que os desperdícios possam ser amenizados. No entanto, Ching (2001) deixa claro que apesar de nenhum sistema ser capaz de resolver todos os problemas de custo na empresa, uma vez que o mercado é mutante, a necessidade de adaptações e aprimoramentos ao sistema de custeio deve ser constante, pois a qualidade dos dados processados e do modelo desenhado deve atender as diversas funções e necessidades da empresa, entretanto utilizando o próprio pessoal da instituição, com intuito de diminuir o tempo para não onerá-la mais ainda.

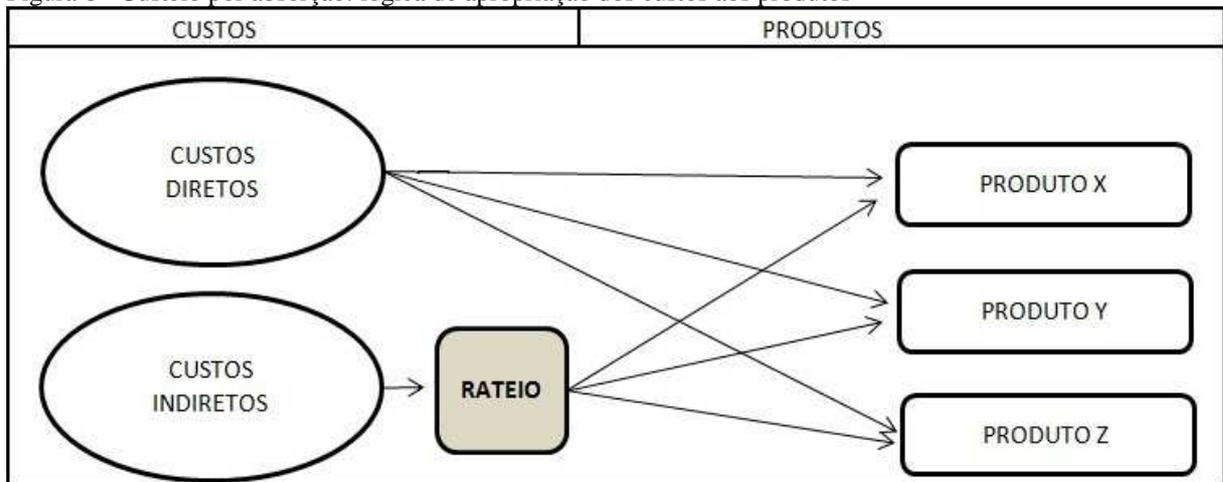
Desta seção em diante serão apresentados os métodos disponibilizados pela Contabilidade de Custos e que podem ser utilizados em organizações hospitalares sem prejuízo a mesma. Ao se considerar qual é o melhor tem que ser levado em conta à necessidade da instituição, sua disponibilidade em subsidiar seus valores, a integração entre todos os usuários do sistema para que ocorra a eficiência em todos os setores, aliar bom sistema de tecnologia da informação e treinamento constante. Ou seja, a interação sistêmica é a parte fundamental para o sucesso da implantação.

2.4.3.1 Característica e fundamentos do custeio por absorção na atividade hospitalar

Como empresa prestadora de serviços, com sistema de estoque diferenciado e certa complexidade em seu entorno, as organizações hospitalares necessitam de sistemas que lhes auxiliem na apuração dos custos de maneira específica. O custeio por Absorção se vale da apropriação de todos os custos de produção, sejam os diretos ou indiretos, fixos ou variáveis aos serviços prestados (CHING, 2001; SOUZA, 2013).

Mesmo sendo um dos mais simples, o Custeio por Absorção é largamente utilizado em hospitais, passando por uma nova designação: custeio por absorção pleno ou RKW. Neste caso, a diferenciação que se estabelece está na separação entre custos e despesas, que passou por uma adaptação, e tanto os recursos relativos às despesas quanto os referentes aos custos passaram a ser considerados sob um único conceito de custos (MATTOS, 2002, p. 98, apud ARASHIRO, 2004). A representação básica do Custeio por Absorção é sugerida de acordo com a Figura 6.

Figura 6 - Custeio por absorção: lógica de apropriação dos custos aos produtos



Fonte: SOUZA; CLEMENTE, 2011.

Neste caso, geralmente os custos são dispostos em centros de custos especificados por áreas de responsabilidade, permitindo vínculo entre determinado custo e a área responsável, ocasionando a atenção de seus gestores para o controle dos custos. Desta forma, para que os sistemas de custos possam ser utilizados como conjunto de dados e informações, a formulação de estratégias é importante, pois qualquer investimento afetará a estrutura de custos estabelecida internamente (SOUZA; CLEMENTE, 2011). Esta abordagem, característica também das organizações hospitalares, mas que para atingirem sua eficiência devem ser reestruturados em centros ou departamentos com finalidade de que ocorra a homogeneidade dos custos aos serviços (BERTÓ; BEULKE, 2012). De acordo com Silva e Lins (2013) no contexto de hospitais, a departamentalização ocorre em dois grandes grupos: os médicos – chamados de centro de lucros e os de apoio ou administrativos, subentendidos como centro de custo. Tal como a estruturação abaixo, proposta pelo autor:

1. estrutura organizacional:

1.1 departamentos médicos:

- UTI – adulto;
- unidade psiquiátrica;
- unidade neurocirurgia.

1.2 departamentos de apoio:

- lavanderia/rouparia;
- nutrição/dietética;
- limpeza e manutenção;
- farmácia;

- administração.

Neste critério a determinação inicial deve ser com os custos indiretos identificando-os em cada departamento até chegar ao produto ou serviço. Como exemplo desta distribuição, Silva e Lins (2013) apresentam a forma como ocorre em uma lavanderia. Conforme Quadro 9:

Quadro 9 - Distribuição dos custos indiretos aos departamentos de lucro

	UTI	PSQUIATRIA	NEUROLOGIA	TOTAL
Quilos				
%				

Fonte: SILVA; LINS, 2013.

Este departamento tem como função a recepção, lavagem, guarda e distribuição das roupas dos médicos e dos pacientes, podendo ser utilizado o critério dos quilos de roupas para distribuição dos seus custos ao departamento produtivo ou de lucro, para posteriormente ser levado para cada paciente.

Para Rocchi (1982) a estruturação ocorre em três categorias de centros de custos:

1. centros auxiliares e de apoio – tendo como principal função auxiliar o funcionamento de outros centros de custos;
2. centros geradores de receita ou operacionais – são os que têm a atividade fim, ou seja, prestam serviços diretamente aos pacientes;
3. centros administrativos – têm como responsabilidade a supervisão, o controle e informações a outros setores, não sendo, portanto, remunerados diretamente.

No âmbito hospitalar, os centros operacionais trabalham diretamente com os pacientes, ou seja, são os que geram receitas, tais como o Centro Cirúrgico, Unidades de Internamento, Serviço de Raios-X e Ambulatório. Os centros auxiliares ou de apoio são os que necessitarão ter seus procedimentos atribuídos a outros centros para posteriormente serem alocados aos serviços (BORNIA, 2010). Ainda, segundo o autor:

Os centros são determinados considerando-se o organograma (cada setor da empresa pode ser um centro de custos), a localização (quando partes da empresa encontrarem-se em localidades diferentes, cada local pode ser um centro), as responsabilidades (cada gerente pode ter sob sua responsabilidade um centro de custos) e a homogeneidade.

Quadro 10 - Exemplos de bases de distribuição secundárias

CENTRO DE CUSTOS AUXILIARES E ADMINISTRATIVOS	CRITÉRIOS DE RATEIO
Lavanderia	Quilos de Roupa
Manutenção	Horas de manutenção e/ou Ordens de manutenção e/ou Área m ²
Refeitório	Número de refeições
Vigilância	Área m ²
Departamento de Pessoal	Número de funcionários
Administração Geral	Número de funcionários e/ou tempo para elaborar a função
Limpeza	Área m ² e/ou tempo para elaborar o serviço
Almoxarifado	Número de itens requisitados, ou Valor dos itens requisitados e/ou em conformidade com o item transportado

Fonte: BORNIA, 2009; MATOS, 2002, apud LEONCINE, 2010.

De posse destas, ou outras bases que melhor convenham à organização, para distribuição dos custos indiretos chega-se ao custo alocado ao paciente. Seja o Custeio por Absorção, Custeio Direto ou Custeio Pleno – RKW. Lembrando que em todos os centros de custos ocorrem custos, sejam eles diretos ou indiretos. Ou ainda, que vários centros de custos prestam serviços entre si e que precisam ser bem organizados pela contabilidade de custos para que somente o custo efetivo chegue ao paciente, sem equívocos ou em duplicidade.

Para que ocorra a alocação de valores de um centro para outro, necessita-se de uma base ou direcionador de rateio único. Falk (2011) esclarece que o melhor vai depender do grau de fidedignidade de custo que a entidade necessite. Como exemplo apresenta-se através do Quadro 11:

Quadro 11 - Fórmula para determinação do custo indireto

Custo por m ² de limpeza =	$\frac{\text{Custo total do centro de custos de limpeza}}{\text{área total limpa (em m}^2\text{)}}$
Custo por hora de limpeza=	$\frac{\text{Custo total do centro de custos de limpeza}}{\text{tempo trabalhado pelo centro (em horas)}}$

Fonte: FALK, 2011.

Por mais que o valor alocado no critério de custeio por absorção, mantenha certo grau de arbitrariedade, ainda assim as organizações hospitalares conseguem estabelecer o gasto do determinado centro de apoio ao estender o cálculo dos custos para a totalidade dos insumos,

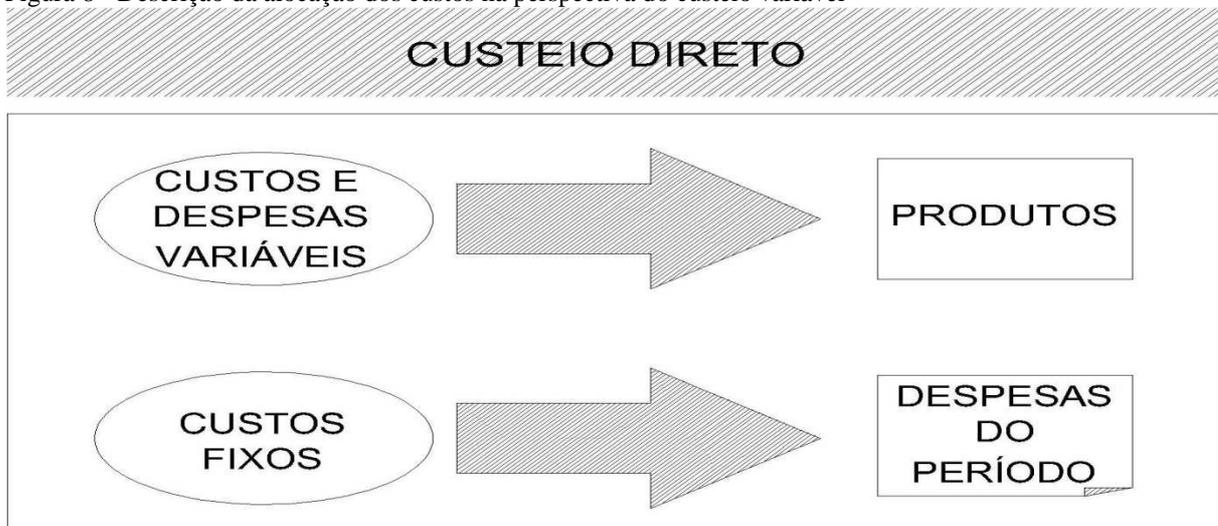
independente da classificação de custos ou despesas. Essa forma de separação permitiu uma nova conceituação, passou a ser denominado de “custeio por absorção pleno”, podendo ser praticada em hospitais através de centros de custos ou através do custeio por procedimentos (MATOS, 2002, apud BONACIN; ARAUJO, 2010, p. 911).

Independente ao método e à forma de apuração dos custos, a eficiência deste, deve ser ponto crucial para que haja a correspondência com o que se busca como cálculo para o custo de determinado objeto/serviço auxiliando na determinação de seu referido valor (SOUZA, 2013). Assim, servirá como pressuposto para a análise gerencial que ao se basear nas informações geradas, possibilitará o monitoramento de todo o processo produtivo em termos de volume e dos recursos que foram consumidos (SOUZA; CLEMENTE, 2011).

2.4.3.2 Característica e fundamentos do custeio variável ou direto na atividade hospitalar

Neste critério o custo total dos produtos ou serviços é composto apenas dos custos variáveis, os custos fixos são direcionados diretamente ao Resultado como despesa do período. Apesar deste critério não ser reconhecido pelo fisco e pela auditoria, por ferir alguns princípios contábeis, sua organização é aceita no âmbito gerencial por não apresentar a subjetividade ocasionada pela incorporação dos custos fixos, que podem ocasionar um viés no processo decisório (CHING, 2001; SOUZA, 2013). E como os custos fixos em organizações hospitalares são preponderantes, seu estudo deve ser feito com cuidado para que a análise do desempenho não seja prejudicada, conforme se esclarece através da Figura 8:

Figura 8 - Descrição da alocação dos custos na perspectiva do custeio variável



Fonte: SOUZA; CLEMENTE, 2011.

Tratando-se de custos hospitalares, o grau de complexidade nos serviços deve ser observado, uma vez que as organizações diferem entre si, em decorrência do perfil dos pacientes atendidos e do nível de classificação do hospital pelo Sistema Único de Saúde que classificam as instituições de acordo com o nível de atendimento em primário, secundário e terciário, abrangendo também o grau de incorporação de tecnologia material (ARASHIRO, 2004).

Para Ching (2001) este critério torna-se um instrumento útil, pois permite simular o que pode ocorrer caso sejam alteradas as premissas de volume, custos e preços. Desta forma, o Custeio Variável tem como aliados para estudos, além da Margem de Contribuição, o Ponto de Equilíbrio e a Margem de Segurança.

2.4.3.2.1 Ponto de equilíbrio

A significação de que no ponto de equilíbrio, onde custos e receitas se igualam e determinam um lucro igual à zero, é unânime entre os autores, e que conhecê-lo se torna importante, pois permite identificar os pontos fortes e fracos, e ainda a condição de readequar à medida que se faça necessário, contribuindo com a gestão organizacional (ATKINSON et al., 2008; MARTINS, 2009; BORNIA, 2010; MAHER, 2001).

Sendo instituições com alta incidência de custos fixos, conseguir controle sobre os mesmos exige esforço constante, uma vez que não há forma para aumentar a demanda e os recursos financeiros, geralmente são escassos, a análise do ponto de equilíbrio se tornou importante para os gestores buscarem o equilíbrio entre receita e despesa (ARASHIRO, 2004).

A forma de aplicar o ponto de equilíbrio, a fim de que ocorra a cobertura dos custos fixos, pode ser pelo número de atendimentos, através da quantidade de consultas, exames, pacientes internados e quantidade de cirurgias. Com base na quantificação mínima para que os custos tenham cobertura a administração tem como saber quanto precisa conseguir para ter seus custos cobertos evitando a inviabilização dos serviços.

2.4.3.2.2 Margem de contribuição

Em instituições hospitalares privadas, as operadoras de planos de saúde são suas principais clientes, ditando o quanto pagam pelo atendimento a cada paciente, isto exige a apuração correta e detalhada dos custos permitindo negociações com mais segurança e em

consequência a maximização dos ganhos (BERTÓ; BEULKE, 2012). Os hospitais públicos, por sua vez, sobrevivem com valores destinados de verbas estabelecidas, de acordo com tabelas do SUS, que por serem defasadas, geralmente propiciam déficit financeiro. Desta forma, a Margem de Contribuição pode ser considerada como um componente de avaliação de desempenho da organização hospitalar, tanto em hospital público quanto privado, facilitando a avaliação contributiva unitária por tipo de serviço (BERTÓ; BEULKE, 2012).

De acordo com Falk (2012) a Margem de Contribuição está relacionada com o valor ou quantidade com que o gasto arca para cobrir os custos fixos, podendo ser analisados em valores absolutos (\$) ou percentualmente. Já para Bertó e Beulke (2012, p. 75), no aspecto analítico, o cálculo da Margem de Contribuição pode ser feito em duas situações:

1. margem de contribuição própria = é medida pelo confronto direto da receita ocorrida em determinado setor com o custo específico nele acontecido. Esta composição só se justifica para mostrar estrategicamente a relevância de um setor que não apresenta lucratividade, mas que alavanca outras áreas estratégicas;
2. margem de contribuição operacional = neste caso a cobertura deve incidir também sobre os custos dos setores de apoio que lhe prestam serviços, além dos seus próprios, uma vez que os custos fixos ocorrem independentes a atividades no setor.

Assim, a Margem de Contribuição se torna relevante para o acompanhamento da análise entre custos, receitas, preços, já que todos estão relacionados de maneira intrínseca a permitir que as decisões sejam pautadas com segurança e alto grau de fidedignidade, já que a sobrevivência da instituição depende exclusivamente do equilíbrio financeiro que se constitui através do número de atendimento/procedimentos efetuados diariamente.

2.4.3.3 Características e fundamentos do custeio baseado em atividades - ABC

A grande mudança ocorrida nas organizações ocasionou inversão na proporção dos custos, a preponderância era em custos diretos, exigindo sistemas de custeio aperfeiçoados para controlar os custos dos materiais e da mão de obra aos produtos ou serviços. A tecnologia causou inversão nos custos, exigindo novas formas para mensuração e alocação dos custos indiretos, uma vez que sua incidência tem sido muito grande. O aumento nos custos destas atividades que dão suporte está requerendo maior atenção dos gestores.

O Custeio Baseado em Atividades – ABC tem contribuído com os gestores das

organizações de saúde, pois demanda de informações mais apuradas sobre os custos que impactam suas atividades. Como os hospitais necessitam de equipamentos com tecnologias modernas e mão de obra especializada, seus custos indiretos precisam passar por avaliação com maior precisão estabelecendo relação entre as atividades e os serviços e/ou procedimentos (CHING, 2001). Dentre as várias definições dadas pelos autores, observa-se que se o ABC fortalece o poder de decisão, corroborando com as demais conceituações, Brimson (1991, p. 25, apud CHING, 2001, p. 122) atribui que o:

ABC reformula maneira como as empresas gerenciam os custos. Endereça os custos da empresa para as atividades. Custo do produto é a soma do custo de todas as atividades rastreáveis baseadas na demanda da atividade. Controle de custo é focado na origem do custo independente da unidade organizacional em que foi incorrido.

As demais formas de custeio identificam que os serviços ou produtos consomem os recursos, quanto ao ABC, o pensamento segundo vários autores (CHING, 2001; FALK, 2011; SOUZA, 2013), é atribuído tendo os serviços ou produtos como consumidores de atividades, e estas atividades são as consumidoras dos recursos. Falk (2011) e Souza (2013) exemplificam a atribuição do ABC para os hospitais, quando os pacientes buscam os serviços ou procedimentos, causam as atividades para o seu tratamento e recuperação, gerando assim, as atividades que consomem os recursos para ensejar na produção dos resultados. Ching (2001, p. 128) esclarece que “os maiores benefícios esperados do ABC são um melhor entendimento das operações da organização, uma contribuição para melhoria dos processos e um custeio mais exato dos serviços prestados aos pacientes”.

Neste método, as atividades consumidas são identificadas e analisadas com base em três atributos:

1. ciclo temporal = relativo ao tempo despendido na execução da atividade;
2. produtividade = quantidade de produtos/serviços executados conforme a unidade de tempo atribuído;
3. valor agregado = relacionado com a importância da realização da atividade na execução do produto/serviço, ou ainda o impacto em caso de (des) continuidade desta atividade.

Entretanto, outros impactos podem ser analisados atribuindo prioridade as atividades que vem por primeiro e as que ocorrem na sua sequência (SOUZA, 2013).

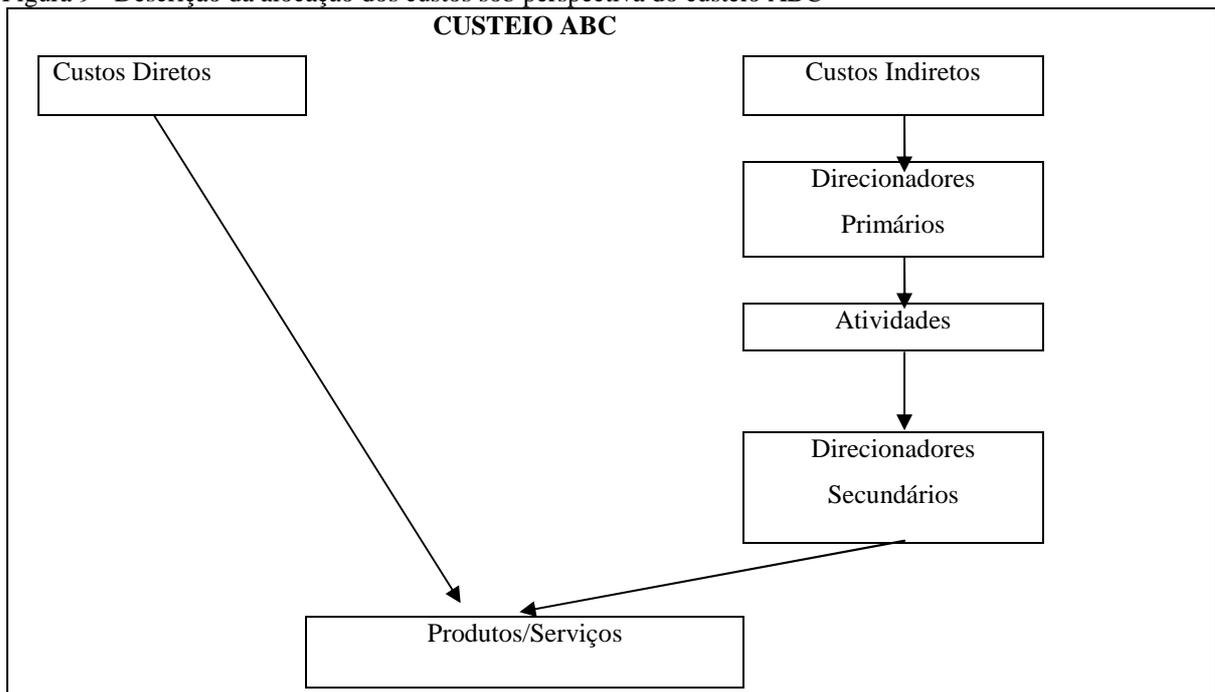
2.4.3.3.1 Pressupostos do custeio ABC

A principal atribuição ao sistema ABC ocorre quando se necessita relacionar os custos dos recursos com medidas de desempenho para aprimorar a atribuição dos custos indiretos aos objetos de custos. Entende-se, então como pressuposto básico deste sistema a mensuração dos custos dos produtos/serviços das atividades realizadas durante seu processo de fabricação ou de atendimento ao paciente (SOUZA, 2013). De acordo com o autor, esta relação de atribuição dos custos indiretos permite a redução das distorções que os sistemas tradicionais provocam quando se utilizam de rateios.

Já a forma de apresentação deste sistema de custeio para alocar os custos indiretos aos objetos de custos ocorre através de direcionadores de custos. A distinção entre os sistemas tradicionais para o ABC ocorre quanto à forma de atribuição dos custos aos produtos, assim a escolha de bons direcionadores torna-se fundamental (MARTINS, 2009). Ainda de acordo com o autor o direcionador deve ser o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos “consomem” (utilizam) as atividades. Maher (2001) conceitua um direcionador de custo como aquele que “direciona” os custos de uma atividade.

Ditos como primários ou direcionadores de recursos quando visam associar os custos dos recursos às atividades e secundários ou direcionadores de atividades ao relacionarem os custos das atividades aos objetos de custos (Figura 9).

Figura 9 - Descrição da alocação dos custos sob perspectiva do custeio ABC



Fonte: SOUZA, 2013.

Diversas pesquisas empreendidas (ABBAS, 2001; LEONCINI, 2012; SOUZA et al., 2013; FALK, 2011; CHING, 2001), olvidaram esforços em apresentar a aplicabilidade do ABC, porém setorizadas, dentro de organizações hospitalares, sendo que inicialmente, deve-se identificar e definir os direcionadores às suas atividades. Souza (2013) descreve algumas atividades que são realizadas nos hospitais e seus respectivos direcionadores:

Atividade	Direcionador de atividade
✓ Serviços de Enfermagem	Horas de enfermagem
✓ Administração de Enfermagem	Horas de enfermagem
✓ Farmácia	Alocação direta
✓ Laboratório	Quantidade de testes
✓ Medicamentos	Quantidade de pacientes-dia
✓ Rouparia e Lavanderia	Quilos de roupas
✓ Nutrição e Dietética	Quantidade de refeições
✓ Lanche dos Funcionários	Quantidade de enfermeiros/dia
✓ Limpeza	Metros quadrados e/ou tempo
✓ Prontuários	Quantidade de pacientes
✓ Serviço Social	Quantidade de pacientes
✓ Programação de Pacientes	Quantidade de Pacientes
✓ Faturamento	Quantidade de Pacientes
✓ Operações do Hospital	Metros quadrados
✓ Manutenção do Hospital	Metros quadrados
✓ Equipamentos Operacionais	Quantidade de procedimentos
✓ Seguro da Propriedade	Valor da propriedade
✓ Depreciação	Valor da propriedade

A complexa interação do conjunto de atividades e de direcionadores traduz que se torna imprescindível o entendimento do comportamento dos custos em nível estratégico, portanto quanto mais precisão se quer das informações, mais direcionadores são necessários. Desta forma, a determinação de um direcionador deve ser condizente com a necessidade da organização e de acordo com sua capacidade operacional, pois se direcionadores de custos são informações, obtê-las certamente terá um custo (ABBAS, 2001).

Diante da alta competitividade e a complexidade operacional com que as organizações

hospitalares trabalham escolher direcionadores, que ajudem seus gestores a diminuir despesas, sem prejudicar a qualidade de seus serviços, tornam-se essenciais. A eficiência que se pode obter através dos dados sobre os custos pode fazer a diferença na negociação com as seguradoras de saúde, já que a fidedignidade dos custos propicia mais certeza na elaboração dos preços dos procedimentos e serviços, no contexto de organizações privadas (FALK, 2011). Quando se trata de hospitais públicos, por mais que as peculiaridades sejam diferentes, ainda assim, estas organizações necessitam de cálculos com maior precisão para efetuarem os trabalhos com qualidade e eficiência já que os repasses nem sempre são condizentes.

Souza et al. (2013) ao empreenderem pesquisa para verificar a viabilidade do uso do ABC em uma entidade hospitalar observaram “que apesar de algumas restrições, foi possível utilizar o sistema ABC para o cálculo dos procedimentos analisados, e que as informações obtidas com a realização do presente trabalho podem ser úteis para os gestores de hospitais”. Assim como estes autores, outros já empreenderam pesquisa para análise da viabilidade do uso do sistema ABC causando a unanimidade de que sua aplicação é viável e contribui para melhorar o desempenho e a sustentabilidade da organização (CHING, 2001; ABBAS, 2001; LEONCINE, 2010).

2.4.3.3.2 Procedimentos para implantação do custeio ABC

A aplicabilidade do método ABC em hospitais, ainda sofre restrições, porém a literatura aponta que várias instituições implementaram o sistema em setores específicos obtendo melhores benefícios em relação aos sistemas tradicionais de custeio (SOUZA, 2013, p. 52-53). Conforme o autor, o Núcleo de Estudos Gerenciais e Contábeis (NEGEC) ao realizar estudos em 17 hospitais, desde 1999 verificou que apesar de 82% das instituições ainda não utilizarem nenhum sistema de custeio, das que usam 12% aderiram ao ABC.

Algumas das dificuldades observadas para a implantação do método: resistência dos médicos, falta de comprometimento dos funcionários e necessidade de Sistemas de Informações – SI adequados sobre o processo de custeamento para o segmento, Struett (2005, apud SOUZA, 2013). Ainda, segundo a autora, não ocorrendo subjetividade e arbitrariedade na alocação dos custos indiretos, o ABC torna-se um dos sistemas mais confiáveis e precisos quanto ao controle gerencial, porque atividades que não acrescentam valor podem ser eliminadas, bem como a diminuição dos desperdícios.

Falk (2011) sintetiza as etapas para a implantação da metodologia ABC em hospitais, determinando-as em quatro etapas. São elas:

1. identificação dos recursos existentes: nesta etapa ocorre a identificação dos recursos principais através da capacidade institucional do diagnóstico e seu respectivo tratamento. O autor pontua também, que os custos ocasionados nesta etapa poderiam ser racionalizados através da terceirização ou substituição por itens menos onerosos. Quando certas áreas estratégicas são mobilizadas a *expertise* da organização se aprimora permitindo decisões rápidas diante dos problemas que possam aparecer;
2. identificação dos veículos de custos: a vantagem oferecida nesta etapa, diz respeito a funcionabilidade do centro de custos, dos procedimentos principais e da forma como são realizados. Ocorre ainda, a racionalização dos procedimentos através de análise de tempos e fluxos, uma vez que os responsáveis do centro de custos podem controlar onde ocorre o procedimento;
3. ligação dos recursos principais as atividades básicas: nesta etapa o Sistema de Informação – SI, torna-se imprescindível, garantindo que nenhuma atividade seja executada em duplicidade ou esquecida, causando custos desnecessários. O seguimento destes critérios permite ao administrador certeza de que o valor acertado com a companhia de seguro-saúde não será inferior aos custos dos procedimentos efetuados no paciente;
4. desenvolvimento de um balancete com base no consumo de recursos: esta etapa equivale à comparação dos resultados obtidos com os custos finais. Este amplo controle dos custos poderia ser estabelecido como um custo-padrão onde os administradores podem ter análises sob diversas formas, financeiras e não financeiras, permitindo, inclusive, um indicador de eficiência para esclarecimentos de todo o processo.

Estas atribuições, quando seguidas, proporcionam esclarecimentos importantes para os gestores como controle de processos internos. São vários os autores a estabelecerem modelos de construção para a implantação do método ABC, a análise da forma mais viável para a entidade vai depender de estudos internos, levantando a necessidade que se tem de informação clara e precisa para o determinado setor ou em âmbito geral. Ching (2001) em sua obra ilustra alguns autores e seus respectivos modelos, tais como:

1. Canby (através do artigo apresentado na *Healthcare Financial Management* em 1995);

2. Kaplan et al. (apresentou seu modelo em 1997);
3. Brimson (apresentou um modelo dividido nas etapas: i) análise das atividades; ii) cálculo do custo de uma atividade; iii) rastreamento do custo da atividade);
4. Ching (apresentou seu modelo em 1997, dividindo-o em quatro blocos e sete passos);
5. Ostrenga apresentou seu modelo em 1993.

Apesar dos autores proporcionarem algumas peculiaridades entre si, no bojo central há uma universalidade quanto ao conceito, “esse custeio acomoda diversos objetivos de controle de custo e reportes” (CHING, 2001, p. 130). Ou seja, a determinística quanto à aplicação do método ocorrerá em função do escopo e do contexto onde está sendo desenvolvido seu objeto de custo.

Nesta concepção Souza et al. (2009 apud SOUZA, 2013) apresentam uma proposta de metodologia de implantação do custeio ABC para o setor de Farmácia Hospitalar em dois hospitais da Região Metropolitana de Belo Horizonte. Nesta área são desenvolvidas atividades de produção, armazenamento, ao controle e a distribuição de medicamentos, material médico-hospitalar e correlato a outras unidades do hospital, além de orientar pacientes internos e ambulatoriais, ainda tem atividade de ensino e pesquisa. O primeiro passo foi identificar as principais atividades desenvolvidas no setor. Também foi estabelecido que este setor serve de apoio na realização dos serviços médicos e terapêuticos dos pacientes/clientes, e que apesar de não gerarem valor diretamente, sua função é essencial e precisa ser mantida.

Essa proposta metodológica foi igualmente desenvolvida pelos autores para outros setores, inclusive de outros hospitais com diferentes portes, estabelecendo suas devidas adaptações, tais como no: centro de materiais esterilizados, bloco cirúrgico, setor de almoxarifado, compras e manutenção e no setor de processo de internação. Sendo os resultados satisfatórios para a organização.

2.4.3.3.3 Vantagens no uso do custeio ABC

O método de custeio ABC apresenta várias vantagens na sua implantação em relação aos sistemas tradicionais, suas informações podem gerar decisões mais acertadas e confiáveis para os gestores. Uma vez que sua “gestão se concentra nas atividades que realmente são importantes para gerar valor para os clientes e aumentar o lucro da empresa” (SOUZA;

CLEMENTE, 2011, p. 231). Para Souza (2013) este sistema tem o objetivo de servir como:

- a) ferramenta de planejamento e controle dos recursos;
- b) medidor de desempenho operacional e financeiro, auxiliando na comparação do custo dos procedimentos/serviços com os repasses feitos pelo SUS ou operadoras de planos de saúde;
- c) informações mais confiáveis quando necessitar tomar decisões; e
- d) identificador dos desperdícios quanto ao volume e/ou execução das tarefas.

A análise das vantagens contribui para compensar os custos com a implantação e manutenção do sistema. Mas, sua eficiência só se efetuará a partir da integração entre todos os setores, com treinamentos constantes e a alimentação dos direcionadores de custos mesmo ocorrendo serviços diferenciados no âmbito dos hospitais (SOUZA, 2013).

O gerenciamento eficaz do estabelecimento depende do conhecimento dos gastos ocorridos, e de acordo com as pesquisas apresentadas a metodologia ABC oferece esta condição. Portanto, as desculpas para o não uso devem ser investigadas, pois com esclarecimentos concretos sobre os benefícios que o sistema oferece, tanto em hospitais de administração pública ou privada, tornar-se-á mais fácil colher resultados positivos com sua implantação (SOUZA, 2013). Souza e Clemente (2011, p. 236) apontam que a “vantagem incontestável” que este método oferece se trata da “visão de processo que se difunde por toda a organização”. Desta forma, quanto mais evidenciados se tornam os processos mais adequados se tornam os critérios de rateio para a organização.

Bonacin e Araujo (2009) corroboram com estas atribuições ao constatarem em sua pesquisa, que o uso do sistema ABC torna-se um diferencial na gestão de instituições hospitalares, permitindo poder de decisão frente à contratação de serviços, estabelecimento de tabelas de preços e negociação com operadoras dos planos de saúde e com o governo ante as tabelas estabelecidas pelo SUS. Quanto mais conhecidos estiverem os custos dos serviços e procedimentos médicos, mais eficiência a área de saúde apresentará, e esta avaliação é o que se busca como eficácia gerencial na execução das atividades médico/hospitalares.

2.5 DESEMPENHO ORGANIZACIONAL

O bom desempenho na organização é a meta de qualquer gestor. Desta forma, a análise quanto ao poder competitivo da negociação, sustentável ou não, tem exigido um

framework constante, com o objetivo de medir sua capacidade. O cenário globalizado e competitivo modificou o eixo em termos de responsabilidade, objetivos e desempenho organizacional, tornou-o mais exigente em promover controle rápido nas imperfeições, sob o contraste de não sobreviver, caso não controle suas ineficiências internas (TELÓ, 2001).

Diante dos avanços promovidos pela tecnologia da informação, a estagnação também ocorre muito rapidamente, devido à complexidade que o avanço tecnológico desencadeia. Assim, a realização sistemática de avaliação interna deve ser constante. Apenas traçar boas estratégias, não é suficiente, métricas de desempenho podem contribuir para promover efetivas melhorias no curto e longo prazo. Ter claro, a meta de crescimento e desempenho, é essencial para sua sobrevivência.

Muitas organizações apostam em programas de melhoria de desempenho, tais como Sistema Integrado de Gestão, Sistemas de Custeios, *Balanced Scorecard*, *Benchmarking*, ISO-9000, *Learning Organization*, Planejamento Estratégico, entretanto cada qual tem suas particularidades a atender uma ou outra função. Assim, muitos dos métodos são abandonados sob a prerrogativa de não atender a proposta que a organização pretende (GODOY, 2009). Entretanto, necessita-se entender que um Sistema Integrado de Gestão por si só não desenvolve o desempenho organizacional, uma vez que cada empresa tem suas particularidades, necessitando a integração entre todos os setores para que seu efeito possa ser incorporado. Sendo a empresa cíclica em seus ambientes, o processo de gestão de desempenho compreende um sistema de *feedback* em ciclo fechado, onde todos precisam entender seus mecanismos e propostas para dar a resposta adequada.

2.5.1 Desempenho econômico e financeiro em organizações hospitalares

A competitividade ocorrida nas últimas décadas tem proporcionado um cenário empresarial, onde os gestores necessitam, cada vez mais, de informações precisas e rápidas para não prejudicarem o andamento das atividades. Esta concepção faz parte do universo das instituições de saúde, onde os altos gastos e custos são norteados com constantes preocupações.

A gestão profissionalizada, nestes segmentos está sendo um marco diferencial (SOUZA, 2013). Saber fazer a leitura do que seja o uso de estratégias, planejamento, orçamentos, um sistema de custeio, fluxo de caixa, são situações inerentes ao desempenho econômico e financeiro da instituição, seja ela pública ou privada. Entretanto, essa atividade requer a disseminação de tarefas exclusivas, de forma sistêmica e integradora, buscando a

colaboração de todos no desempenho das atividades diárias.

Muitos autores estão se preocupando com a releitura da organização interna dos hospitais, a fim de fornecer mecanismos de confiabilidade aos gestores (BERTÓ; BEULKE, 2012; SOUZA, 2013). Também, Dallora e Forster (2008, p. 135) ao desenvolverem sua pesquisa em um hospital de ensino partilharam da mesma apreensão e relataram que “as organizações de saúde passam a ter necessidade de instrumentos de gestão econômica, sem os quais não conseguirão sua viabilização, para não dizer manutenção e sobrevivência”. O conhecimento tácito e o empírico perderam sua predominância diante da complexidade e diversidade de serviços que são prestados nestas organizações, exigindo que seus administradores busquem aperfeiçoamento constantemente.

A adoção das informações fornecidas por meio de sistemas de custos tem contribuído com a otimização dos resultados, permitindo que os gestores encarem os enfrentamentos com maior racionalidade, eficiência e produtividade. A atividade fim exercida no interior das unidades de saúde continua sendo a mesma, porém a complexidade e a tecnologia exigem cuidados rigorosos, a fim de que não ocorram embates, entre “ética da saúde e a ética econômica”, conforme pontuam Dallora e Forster (2008). Nesta área de saúde o resultado social é importante, pois se trabalha com vidas, melhoria da saúde e bem estar do ser humano, no entanto a instituição necessita estar “saudável”, ou seja, com formação de resultados financeiros positivos, a fim de que a instituição tenha maior qualidade e eficácia na prestação de seus serviços e procedimentos.

Apesar dos gestores das organizações de saúde no Brasil, preocuparem-se com as políticas gerenciais, o sistema de saúde hospitalar, ainda enfrenta situações difíceis que podem gerar baixo desempenho. Souza (2013) mostra que a ineficiência da gestão financeira, o subfinanciamento, a má qualidade dos serviços hospitalares, a pressão exercida pelas operadoras dos planos de saúde e do Governo são algumas das causas a propiciarem a ineficiência econômica e financeira. Estes problemas causaram algumas mudanças, surgindo à profissionalização de gestores financeiros, bem como a utilização de ferramentas de controle operacional e financeiro, disponibilizando informações gerenciais e profissionalizando a gestão dos serviços de saúde (SOUZA, 2013).

Certificações de qualidade total impelem as organizações hospitalares a desenvolverem componentes de avaliação de desempenho. Bertó e Beulke (2012, p. 74) em seu estudo desenvolveram alguns, tais como:

1. conhecimento dos custos próprios;
2. acompanhamento do montante de custos repassados das áreas de apoio;

3. cálculo da contribuição de cobertura dos serviços por áreas;
4. cálculo da contribuição de cobertura dos materiais;
5. cálculo da contribuição total;
6. nível de cobertura dos custos fixos;
7. cálculo do ponto de equilíbrio;
8. avaliação da contribuição unitária por tipo de serviço.

Ao se organizarem em relação a estas premissas, na visão de Souza (2013, p. 195) ocorre um melhor gerenciamento por setor (nível departamental), por procedimentos específicos e até mesmo por prestador ou provedor de serviço. Ainda, segundo o autor, é importante o conhecimento dos fatores que podem afetar a eficiência e a eficácia na gestão hospitalar, dentre os vários fatores, destacam-se:

- a. complexidade da organização decorrente principalmente das especificidades dos serviços prestados (i. e., de assistência à saúde), da especialização da mão de obra empregada (e. g., médicos de diferentes especialidades, enfermeiras e técnicos de manutenção de equipamentos médicos) e da necessidade de manutenção de uma infraestrutura que suporte e possibilite a ampliação da capacidade operacional;
- b. subordinação aos valores fixados pelo SUS e pelas operadoras de planos de saúde para a remuneração dos serviços de assistência à saúde – apesar de reconhecidamente mal remuneradas, a maioria dos hospitais não tem, atualmente, condições de negociar preços com seus financiadores por desconhecerem seus custos efetivos;
- c. ausência de autonomia plena para determinar quais serviços serão prestados – mesmo que a reduzida rentabilidade de alguns procedimentos demonstre a necessidade da descontinuidade de sua realização, os hospitais normalmente não têm liberdade para definir qual serviço oferecer devido à necessidade de prestar ampla assistência à saúde da população;
- d. ausência de controle completo sobre os recursos recebidos e aplicados na prestação dos serviços;
- e. desconhecimento dos custos efetivos decorrentes da prestação de serviços – os hospitais não realizam controle adequado dos recursos e tão pouco utilizam ferramentas e sistemas de custeio que possibilitem a mensuração e efetivo controle dos custos da organização;

- f. ausência de Sistemas de Informações implantados ou subutilização dos sistemas empregados na gestão financeira e no controle dos serviços prestados; e
- g. não utilização de indicadores para avaliação da gestão financeira e da qualidade dos serviços prestados.

Esses fatores precisam ser observados e gerenciados como práticas constantes no interior das organizações, a fim de contribuir na eficiência dos hospitais públicos ou privados. Em instituições públicas, pode-se promover a racionalização nos processos de prestação de serviços economizando os recursos, uma vez que o SUS não promove liberação de novos valores após o gasto do que foi inicialmente proposto e enviado. Já nos hospitais particulares (com ou sem fins lucrativos) a melhora no resultado permite o aumento na capacidade de investimento de capital da própria instituição e ainda na qualificação no atendimento ao paciente.

O desempenho econômico e financeiro pode ser medido através dos Demonstrativos Contábeis, apurando a Lucratividade e Rentabilidade, que de acordo com Matarazzo (2010, p. 186), define-se:

Econômico refere-se a *lucro*, no sentido dinâmico, de movimentação. Estaticamente, refere-se ao *patrimônio líquido*.

Financeiro refere-se a dinheiro. Dinamicamente, representa a variação de Caixa. Estaticamente, representa o saldo de Caixa. O termo *financeiro* tem significado amplo e restrito. Quando encarado de forma restrita, refere-se a Caixa; quando seu significado é amplo, refere-se a Caixa Circulante Líquido.

De acordo com Souza e Clemente (2011, p. 1) o Desempenho Econômico e Financeiro se faz porque “a empresa é o capital materializado e em expansão, segundo uma perspectiva de longo prazo, e será um empreendimento atrativo enquanto puder convencer o investidor, proprietário do capital a, no mínimo, manter aplicada sua parcela de capital”.

Para Souza (2013) a baixa produtividade, desperdícios de recursos são provenientes do desconhecimento de ferramentas de gestão financeira, que em consequência vão causar problemas financeiros suscetíveis no lucro da organização.

Desta forma, uma gestão contábil-financeira eficiente, mune a organização para que seus gestores desenvolvam novas práticas gerenciais, tornando-a autossuficiente, competitiva e alinhada com o grau de especificidade e modernidade pelo qual o segmento hospitalar tem passado. Pensar em formas para ampliar a receita, baixar os custos operacionais, deve ser preocupação constante da Administração Financeira, uma vez que ao planejar formas de

maximizar a riqueza instituída na empresa estará gerando soluções de problemas e melhorando a tomada de decisão (CREPALDI, 2011).

De acordo com Falk (2011) em futuro próximo a contabilidade de custos vai estar inserida na gerência da qualidade total do atendimento médico-hospitalar. Ou ainda, empresas que adotam a estratégia de liderança em custos a partir de uma visão de processo, encaram os custos como consequências financeiras das estratégias implementadas (SOUZA; CLEMENTE, 2011). Desta forma, relacionar o desempenho da organização com base em sistema de informação hospitalar integrado, bem como de contabilidade de custos adequada, de estratégias de negociação com os financiadores de saúde, permitem a baixa dos custos internos, estabelecendo melhor *performance* que poderá ser percebida através dos demonstrativos fornecidos contabilmente, tal como o Demonstrativo do Resultado do Exercício e do Balanço Patrimonial. Material que permite a análise dos indicadores econômico-financeiros, como rentabilidade, lucratividade e em consequência o aumento no *EBITDA* (PEREZ JR.; BEGALLI, 2009).

Estas informações e análises são úteis, porque de acordo com a metodologia de Souza e Clemente (2011), não basta a um hospital ser só produtivo (eficiente), faz-se necessário gerar riqueza (eficácia), assim a competência deste segmento poderá ser manifestada até como vantagem competitiva sobre seus concorrentes, uma vez que as negociações com as operadoras poderão ser efetivadas respaldadas em custos internos mais próximos ao real.

2.5.1.1 Indicadores econômicos e financeiros

Os demonstrativos contábeis sendo utilizados como ferramentas gerenciais permitem o levantamento de informações para medirem, através de indicadores, a condição econômica e financeira das organizações. Levando-se em consideração que os aspectos econômicos estão relacionados com o resultado da empresa, ou seja, com o Lucro ou Prejuízo, enquanto que os financeiros estão relacionados com a capacidade de pagamentos e investimentos no curto e longo prazo, propiciando a análise da capacidade de crescimento e valor da empresa (SOUZA; CLEMENTE, 2011).

Desta forma, o uso de técnicas de análise gerencial torna-se importante para o dimensionamento da rentabilidade da organização, uma vez que satisfazer o proprietário do capital ao obter retorno sobre seu investimento, ao mesmo tempo agregando novos valores ao investimento, é a função primária para o lucro. Como esclareceram os autores acima, os investimentos só se tornam atrativos, na medida em que, a rentabilidade da empresa passa a

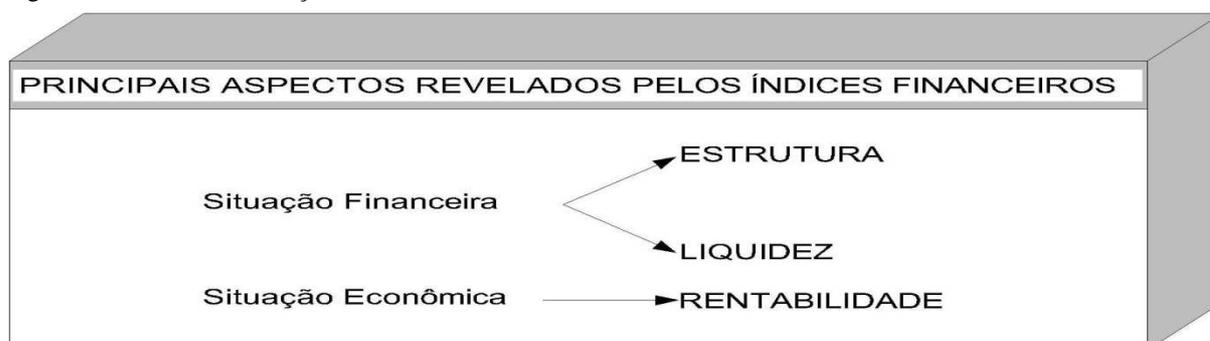
ser demonstrada.

A fim de avaliar os aspectos do seu desempenho, a análise dos índices econômico-financeiros deve ser calculada, tendo como base os demonstrativos contábeis. Para isso a qualidade das informações contábeis precisa ser confiável, abrangente, objetiva e com dados atuais permitindo decisões rápidas (PEREZ JR.; BEGALLI, 2009). São vários os índices que podem ser adequados pelos relatórios contábeis, tendo como viabilidade proporcionar a análise quanto à rentabilidade e lucratividade da empresa, fornecendo inclusive o índice de capacidade de geração de caixa ocorrida através da sua operacionalidade, denominada de EBITDA – *Earnings Before Interest Tax, Depreciation and Amortization* (lucro antes dos juros, impostos sobre o lucro, depreciação e amortização) (PEREZ JR.; BEGALLI, 2009).

Índice que passou a ser utilizado, por estimar o futuro da organização, com base nas ocorrências visualizadas do passado. Porém, ao mesmo tempo em que apresenta vantagens, permitindo a comparação com seus concorrentes, ou ainda a globalização de suas operações, também sofre críticas, uma vez que passaram a utilizá-lo como “medida exata de valor das organizações, mas ele é um instrumento que mostra, quando muito se o negócio deve ou não ser analisado a fundo” (CREPALDI, 2011, p. 408).

Há grande variabilidade de índices, entretanto devem-se aplicar os que explicitam a situação, de acordo com o que se quer saber. A necessidade de informações, quanto à saúde da organização é que promoverá a quantia de índices a serem apurados. Os índices servem de medida dos diversos aspectos econômicos e financeiros da empresa, porque permitem elaborar sua avaliação (MATARAZZO, 2010). Torna-se mais prático separar a análise em Financeira e Econômica, e posteriormente analisar conjuntamente as informações para formar a conclusão pautada nos índices aplicados, conforme pode ser visto na Figura 10:

Figura 10 - Índices da situação financeira e econômica



Fonte: MATARAZZO, 2010.

De acordo com Perez Jr. e Begalli (2009), o uso dos índices permite a análise entre

contas ou grupos de contas dentro dos demonstrativos evidenciando os aspectos da situação econômica e financeira da instituição. Para isso, passa-se a explicação destes, iniciando pelos índices financeiros e posteriormente os econômicos, uma vez que para Matarazzo (2010), esta sequência permite uma melhor análise do desempenho econômico e financeiro das organizações.

Quanto aos **Indicadores de Liquidez**, estes se tornam importantes, uma vez que proporcionam a situação financeira da empresa e a capacidade que a mesma tem em saldar seus compromissos e em gerar novos investimentos no curto e no longo prazo. Tendo em consideração que a referência para o índice é o número um, portanto se o indicador for maior que este valor, significa que a empresa possui mais direitos que obrigações, demonstrando boa capacidade de liquidez. Apresentação dos indicadores financeiros.

1. Índice de Liquidez Geral - demonstra a capacidade que a empresa tem, em executar suas dívidas, tanto de curto e longo prazo.

$$LG = \frac{\text{Ativo Realizável}}{\text{Passivo}}$$

Interpretação: sendo a LG maior que um, percebe-se que a empresa está operando com capital de giro próprio; sendo a LG menor que um, analisa-se que a empresa está utilizando para seu capital de giro excessivamente o capital de terceiros.

2. Índice de Liquidez Corrente – considera-se um dos principais índices de liquidez, pois indica o potencial da empresa em liquidar suas dívidas no curto prazo.

$$LC = \frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}}$$

Interpretação: quanto mais superior a um mais positivo seu CCL, ou seja, seu Capital Circulante Líquido é próprio; sendo inferior a um, significa que a empresa está trabalhando com alto índice de capital de terceiros no curto prazo.

3. Índice de Liquidez Seca – mostra a capacidade de pagamento que a empresa tem no curto prazo, independente à venda de seu estoque.

$$LS = \frac{\text{Ativo Circulante} - \text{Estoques}}{\text{Passivo Circulante}}$$

Interpretação: quanto maior o índice, melhor se torna para a empresa.

4. Índice de Liquidez Imediata – compreende a capacidade de pagamento, no curto prazo, que a empresa tem, levando em consideração que seu Passivo Circulante vença no primeiro dia útil ao encerramento do Balanço Patrimonial.

$$LI = \frac{\text{Disponível}}{\text{Passivo Circulante}}$$

Interpretação: Sendo maior que um, demonstra que a empresa possui disponibilidades suficientes para as obrigações de curto prazo.

Os **Indicadores de Rentabilidade** visam à análise das taxas de retorno que a empresa obteve através de seus vários aspectos, considerando que quanto maior o índice melhor será para a empresa.

5. Índice de Rentabilidade do Patrimônio Líquido - indica o retorno do capital que foi investido pelos sócios acionistas, cotistas e proprietários.

$$RPL = \frac{\text{Resultado líquido do Exercício}}{\text{Patrimônio Líquido}}$$

Interpretação: explicita o rendimento por real investido na organização. A satisfação pelo índice depende da expectativa do investidor.

6. Índice da Margem Líquida – demonstra quanto à empresa é capaz em gerar de lucro comparando com a Receita Líquida de Vendas.

$$ML = \frac{\text{Resultado Líquido do Exercício}}{\text{Receita Líquida de Vendas}}$$

Interpretação: Por ser de interesse dos sócios, o cálculo leva em consideração, inclusive o resultado não operacional e os tributos sobre o lucro, representando o que sobra ao

fim do período ocorrido da atividade da empresa.

7. Índice de Rentabilidade do Ativo Total – apresenta quanto está sendo o retorno sobre o Ativo Total independente da procedência, seja ele Próprio, de Terceiros ou através da sua Operacionalidade

$$\text{RAT} = \frac{\text{Resultado Líquido do Exercício}}{\text{Ativo}} \times 100$$

Interpretação: Demonstra o rendimento ocorrido por cada real investido na empresa. A satisfação vai depender da expectativa que foi estabelecida.

A utilização dos indicadores permite a medição do desempenho econômico e financeiro da empresa. Para isso, saber gestioná-los viabilizará sua capacidade em gerar retorno aos proprietários/investidores. O nível de informações vai propiciar aos seus gestores análises profícuas quanto às estratégias dos cenários futuros, quanto às tendências tecnológicas, bem como a melhoria do mercado e a economia geral (SOUZA; CLEMENTE, 2011).

Situação que está ligada diretamente com a realidade do setor hospitalar, uma vez que nas últimas décadas a área de saúde tem passado por modificações em toda sua estrutura, exigindo análises cuidadosas ao controlar seus custos internos, tornar-se competente e competitiva na prestação de serviços com qualidade e eficiência.

Concluindo este referencial teórico, onde através dos mais variados autores, foi possível somatizar o conhecimento quanto aos Sistemas de Custeio desenvolvidos no contexto das organizações hospitalares, bem como a estruturação de análise quanto ao Desempenho Econômico e Financeiro, de maneira que esta base servirá de apoio para as análises que se seguem nos hospitais pesquisados.

3 METODOLOGIA

A pesquisa é um conjunto de ações propostas para encontrar a solução do problema que o pesquisador se propõe verificar, ao tentar resolvê-lo são buscadas através de soluções alternativas e de meios diferentes para se chegar ao núcleo do problema (KERLINGER, 1979). Para Raupp (2010, apud BEUREN, 2010) a busca por respostas é um processo cíclico, uma vez que não termina com a resposta obtida, podendo caracterizar novos problemas e novas respostas.

Com o intuito de tornar relevante a verificação sobre o assunto, se faz necessário à adequação dos procedimentos metodológicos à proposta da pesquisa. Assim, este capítulo tem por objetivo traçar a metodologia a ser utilizada. Utilizar-se-á, inicialmente a Especificação do Problema, o Delineamento da Pesquisa, definindo as Variáveis, assim como a Definição Constitutiva e Operacional das variáveis elencadas, o Desenho da Pesquisa, a Delimitação da Pesquisa, a População e Amostra, o Instrumento utilizado para a Coleta de Dados, sua forma de Tratamento e a posterior Análise dos Dados.

3.1 ESPECIFICAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA

Tratando-se de um assunto relevante no contexto das organizações hospitalares e sabendo-se do desempenho que a estruturação de um sistema de custeio pode organizar na instituição, pretende-se por meio deste estudo conhecer o sistema utilizado e como seus gestores utilizam estas informações como fator de decisão.

Tendo como questão principal a nortear o desenvolvimento desta pesquisa:

Como o sistema de custeio contribui para a melhoria do desempenho econômico e financeiro dos hospitais da cidade de Cascavel – PR?

3.1.1 Perguntas de pesquisa

Partindo deste problema de pesquisa e dos procedimentos metodológicos, procede-se as perguntas de pesquisa, buscando verificar:

1. dentre os sistemas de custeio qual é o mais utilizado nos hospitais da cidade de Cascavel – PR?

2. como ocorreu a implantação do sistema de custeio nos hospitais de Cascavel – PR?
3. como era o desempenho econômico e financeiro antes e após a implantação do sistema de custeio?
4. quais foram as contribuições que o sistema de custeio proporcionou a gestão dos hospitais levando em consideração a percepção dos gestores?

3.1.2 Categorias de análise

Nesta proposta foram atribuídas as categorias de análise para verificação:

a. Sistemas de Custeios

E como subcategorias:

- i. Ausência
- ii. Implantação
- iii. Contribuição

b. Desempenho Econômico e Financeiro

E como subcategorias:

- i. Lucratividade
- ii. Rentabilidade

Categorias e subcategorias que tem um melhor entendimento através das definições Constitutiva e Operacional, que passam a ser explicadas.

3.1.2.1 Definição constitutiva e operacional das categorias de análise

Com o objetivo de delimitar as principais categorias analíticas desenvolvidas na pesquisa, estruturam-se as Definições Constitutivas (DC), bem como as Definições Operacionais (DO).

3.1.2.1.1 Definição constitutiva de sistemas de custeios

O Sistema de Custeio é uma ferramenta que ordena sistematicamente dados a serem utilizados como informações para definirem os valores dos produtos e/ou serviços prestados. Para Souza e Clemente (2011, p. 56) “os Sistemas de Custeio continuam orientados pelos mesmos objetivos que lhes deram origem: mensurar custos de produtos, avaliar estoques e avaliar resultados operacionais”. Ainda conforme os autores a empresa deve ser vista como um conjunto de projetos cujo sucesso depende do desempenho futuro de cada um destes.

3.1.2.1.2 Definição operacional de sistemas de custeios

Tendo o Sistema de Custeio como objetivo mensurar custos e que estes podem ser elaborados por diferentes critérios, buscou-se entender o desenho do Sistema de Custeio estruturado pelos Hospitais. As empresas estudadas adotam um misto entre o Custeio por Absorção e o Custeio variável.

O Custeio por Absorção é utilizado para avaliação dos serviços prestados e gestão dos custos e apuração de resultado econômico. Quanto à distribuição dos custos indiretos aos serviços foram adotados os seguintes critérios de rateios, número de funcionários, quilograma, metros, ordem de serviços, atendimentos, horas, requisições, números de exames. Por este sistema de custeio, somente vão para o resultado os custos fixos dos serviços vendidos, sendo que os demais vão para o Ativo para formar o custo dos serviços em elaboração.

Para efeito gerencial utilizam-se o Custeio Variável com o objetivo de calcular a Margem de Contribuição e o Ponto de Equilíbrio. Neste custeio a preocupação foi de separar os gastos Fixos dos Variáveis, sendo que os custos fixos são levados na sua totalidade para o sistema de resultado (DRE).

3.1.2.1.3 Definição constitutiva de desempenho econômico e financeiro

Ao se atribuir a Definição Constitutiva, pontua-se que Desempenho Econômico e Financeiro é a parte essencial para a sobrevivência da instituição que busca através de seus demonstrativos contábeis explicitar seu lucro por meio de uma gestão eficiente e eficaz. Produzindo maior receita com menor custo. Passando pelo acompanhamento do desempenho dos Centros de Custos e do de Resultados. Sendo percebida alguma divergência entre o esperado e o real, devem-se corrigir as distorções, a fim de que se atenda o resultado esperado (Lucro).

Levando-se em consideração que os aspectos econômicos estão relacionados com o resultado da empresa, ou seja, com o Lucro ou Prejuízo, enquanto que os financeiros estão relacionados com a capacidade de pagamentos e investimentos no curto e longo prazo, propiciando a análise da capacidade de crescimento e valor da empresa (SOUZA; CLEMENTE, 2011).

3.1.2.1.4 Definição operacional de desempenho econômico e financeiro

O processo de análise do Desempenho Econômico e Financeiro dos Hospitais está intrinsecamente ligado a rentabilidade e a lucratividade geradas. Desta forma, a investigação se fez através da análise dos Demonstrativos Contábeis como o Balanço Patrimonial e o Demonstrativo do Resultado do Exercício, utilizando-se dos indicadores de Rentabilidade e Lucratividade para medir o desempenho das organizações pesquisadas. Tendo por base o último exercício financeiro imediatamente anterior a implantação do Sistema de Custos a dezembro de 2013.

3.2 DESENHO DA PESQUISA

A área de saúde tem sofrido significativas modificações exigindo cada vez mais sistemas que contribuam, com eficiência e eficácia, a apuração e controle dos custos internos. Essa realidade está despertando o interesse de mais pesquisadores a contribuírem com novos temas, a fim de propiciar conhecimento aos gestores que buscam informações através da literatura para aprimorarem-se em sua prática. Portanto, esta pesquisa centrou-se em buscar o que já se tem escrito sobre o tema proposto. De natureza descritiva com predominância qualitativa e aplicação do estudo multi-casos.

Conforme os objetivos estabelecidos, optou-se pela pesquisa descritiva por ser a mais adequada ao problema formulado. Uma vez que, neste critério torna-se possível a observação dos fatos, o registro, a análise, bem como sua classificação e interpretação, sem, no entanto, haver a interferência do pesquisador (BEUREN, 2010). Neste contexto, será possível estudar o fenômeno, mas não será possível sua manipulação pelo pesquisador.

Para Beuren (2010) a pesquisa qualitativa contribui para tornar o assunto mais claro possibilitando a construção de questões importantes que contribuirão na condução da pesquisa. A abordagem qualitativa torna-se relevante, porque se trata de uma análise descritiva *ex post facto* (KERLINGER, 1979). Uma vez que o estudo pretendeu analisar, sem

qualquer inferência experimental as relações entre as categorias de variáveis e com base nas informações obtidas tirou as conclusões sobre a utilização dos sistemas de custeio em decisões nos ambientes hospitalares e em consequência o desempenho obtido. Fundamenta-se a escolha desta abordagem porque se buscou compreender e explicar o significado do fenômeno e não a frequência com que este ocorre. Kerlinger (1979) atribui que em pesquisas *ex post facto* o pesquisador não tem como manipular as variáveis independentes, elas chegam a ele da maneira como estavam, já feitas.

Quanto aos meios ou procedimentos utilizou-se do estudo multi-casos. A escolha se fez, pois segundo Yin (2001) a análise dos estudos de caso são uma forma de buscar informações que não dependam exclusivamente dos dados etnográficos ou da observação participante. Esta decisão assim se fez, uma vez que, a pesquisa objetivou identificar através da percepção dos gestores, o desempenho econômico e financeiro que a adoção do sistema de custeio causou, em organizações que tem como atividade a complexidade que ocorre nas atividades dentro dos segmentos hospitalares.

Trata-se de um estudo longitudinal com um corte transversal, uma vez que a pesquisa se concentrou no tempo específico em que cada organização implantou o sistema de custeio em sua prática diária até a data limite de dezembro de 2013. A pesquisa foi desenvolvida no período de junho de 2014 a janeiro de 2015.

3.2.1 Delimitação da pesquisa

Delimitou-se a pesquisa, a análise em contextos hospitalar públicos ou privados, uma vez que estas organizações estão passando por significativas mudanças quanto às mudanças gerenciais e operacionais que se constituíram nas últimas décadas. A pesquisa ocorreu em organizações hospitalares com algum sistema de custeio já implementado, a fim de se parametrizar o antes e o depois, para a análise do desempenho econômico e financeiro na organização, levando em consideração a percepção dos gestores.

3.2.2 População e amostra

Quanto à definição da população, observaram-se os ambientes que poderiam qualificar o objetivo da pesquisa, pois para Beuren (2010, p. 84) “em estudos de casos o fator de maior relevância não está nos casos em si, mas no que eles sugerem a respeito de uma população”. No presente estudo a pesquisa analisou com base em um roteiro semi estruturado, realizado

com as pessoas envolvidas diretamente com a estruturação do sistema de custos na entidade. Uma vez que, a população investigada estava diretamente relacionada ao assunto investigado (BEUREN, 2010).

De acordo com o Portal do Município de Cascavel/PR (2014) a composição de hospitais, entre públicos e privados é de dez organizações, mas um encontra-se interditado, causando uma amostra de nove unidades. Sendo que um deles é de pequeno porte e os demais de médio/grande porte; com atendimentos de baixa, média e alta complexidade.

A investigação abrangendo variações no formato organizacional, público, privado e filantrópico, se fez uma vez que, cada qual tem pressupostos diferentes, quanto à receita, cultura e o perfil dos funcionários e da gestão. Utilizou-se desta possibilidade, com o intuito de ampliar o escopo do trabalho, entretanto só foram utilizadas as organizações que já se utilizavam de algum sistema de custeio. Pontua-se, entretanto, que não houve objetivo de realizar comparações entre os casos.

3.3 FONTE E COLETA DE DADOS

Após definido o enquadramento das organizações, que ocorreu através de um questionário exploratório, a fim de serem verificados os hospitais que já tinham implantado o sistema de custos, definiu-se a forma da coleta dos dados. Estes ocorreram através dos dados primários e secundários, uma vez que estas fontes geram valiosa contribuição para o entendimento dos fenômenos que apresentam pesquisa comportamental.

Dados Primários - esta etapa ocorreu por meio da entrevista estruturada com um roteiro semi estruturado, que foi aplicado aos envolvidos diretamente com a implantação do sistema de custeio no hospital, uma vez que esta pessoa teve o acompanhamento de todo o aporte de estruturação. A fim de coletar informações sobre os objetivos formais e informais que queriam ser atingidos quando se deu a implantação do sistema de custos. Através do consentimento dos mesmos a entrevista foi gravada para posterior transcrição literal.

Isto contribuiu para não se perder nada de importante na análise posterior. As questões foram elaboradas de forma a permitir que o entrevistado pudesse dissertar a resposta.

Estas informações foram importantes, pois possibilitaram o desenho do cenário do uso do sistema de custeio pela organização, assim como se deu a evolução do desempenho econômico e financeiro ocasionado com a implementação do mesmo na organização.

Dados Secundários - as organizações hospitalares são respaldadas através de Sistemas de Informações Hospitalares – SIHs, que auxiliam na integração e organização das

ações. Como o foco estava na análise quanto aos sistemas de custeio melhorando o desempenho econômico e financeiro das entidades, pretendeu-se a verificação através dos módulos da área contábil, tendo como foco o Balanço Patrimonial e o Demonstrativo do Resultado do Exercício, a fim de analisar o desempenho econômico e financeiro ocorrido no segmento antes e após a implantação do sistema de custeio.

3.3.1 Tratamento e análise dos dados

O tratamento das informações tidas como fontes primárias, foram construídas através da técnica de Análise de Conteúdo, levando-se em consideração que os motivos que levaram a implementação de um sistema de custeio podem ser variados entre os gestores das entidades. Esta técnica se torna viável para a pesquisa, por permitir a junção de técnicas de análise das comunicações com a finalidade de obter através de procedimentos, sistemáticos e objetivos do conteúdo discorrido, sejam eles quantitativos ou não, permitindo a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção e ou recepção das mensagens obtidas (CAREGNATO; MUTTI, 2006, apud BARDIN, 1977). Também por oferecer suporte quanto à comunicação dual, oral e icônica.

De acordo com Bardin (1977, p. 38) “a Análise de Conteúdo é um conjunto de técnicas de análise das comunicações, que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens”. Como um conjunto de métodos a emoldurar a pesquisa, os passos a serem seguidos foram:

- D) **organização da análise:** que se compõe da:
 - a. pré-análise = fase de instruções, onde se sistematizam as ideias iniciais, recorrendo ou não a um ordenador, por ser flexível permite a introdução de novos procedimentos para a análise. É composta pela: i) leitura flutuante; ii) a escolha dos documentos; iii) a formulação das hipóteses e dos objetivos; iv) a referenciação dos índices e a elaboração de indicadores; e v) a preparação do material;
 - b. exploração do material = consiste na codificação, desconto ou enumeração em função de regras previamente formuladas;
 - c. tratamento dos resultados, inferência e interpretação = confrontação sistemática com o material e o tipo de inferências alcançadas, servindo de base para analisar novas dimensões teóricas.

- II) **a codificação:** é o tratamento dos dados brutos por recorte, numeração, classificação e a agregação esclarecendo o analista quanto às características do texto;
- III) **a categorização:** é a classificação de elementos constitutivos de um conjunto, por diferenciação e reagrupamento de acordo com o gênero e critérios pré-definidos;
- IV) **a inferência:** Análise do Conteúdo: são as informações suplementares a quem quer saber mais sobre o texto;
- V) **o tratamento informático:** refere-se a utilidade do ordenador para a análise do conteúdo. O uso do ordenador na Análise do Conteúdo se faz quando a análise é a palavra, apesar de ter mais rigor, há o aumento na rapidez e na flexibilidade, tornando-se possível o uso de dados complexos.

Assim, esta modalidade permitiu a pesquisadora construir, qualitativamente a observação, quanto à forma como ocorreu a implantação e qual o motivo que determinou a opção por tal modalidade de sistema de custeio. Foi utilizado o sistema ATLAS.ti, para possibilitar a visualização, integração e exploração dos dados coletados.

Paralelamente, às entrevistas, ocorreu a pesquisa de Análise Documental, que é um conjunto de operações, que permite que se passe do estudo de um documento primário para um secundário, com o objetivo de representar o conteúdo do documento, entretanto de forma diferente da original, possibilitando em consultas futuras a mesma interpretação do que contém no material original (BARDIN, 1977). Ou seja, esta técnica aproximou a verificação na análise de conteúdo, pois esclareceu a especificidade e o campo de ação em que a análise de conteúdo atuou. A determinística era analisar a contribuição para melhoria do desempenho econômico e financeiro da entidade a partir do ano em que foi implantado o sistema até dezembro de 2013, com base nos Demonstrativos de Resultado e Balanços Patrimoniais.

Esta busca teve como objetivo analisar como estava a composição financeira, até aquele momento, e se, com o advento da implantação do sistema de custeio ocorreu melhoria e contribuição no desempenho econômico e financeiro da entidade.

Desta forma, as informações coletadas nas entrevistas foram cruzadas com a análise documental, a fim de ser percebida se havia correspondência entre a narrativa dos entrevistados e a prática através dos documentos oficiais das organizações. Ou seja, analisar se realmente ocorreu o desempenho econômico e financeiro dentro do hospital, ou se ainda não ocorreu, em que nível está esta relação, e o que os gestores esperam com a organização do mesmo a curto ou longo prazo.

Com o objetivo de explicitar as narrativas dos entrevistados, bem como evidenciar as percepções e comportamentos utilizados na elaboração das estratégias para que a implantação ocorresse com o êxito necessário, utilizou-se a Análise de Conteúdo, que por meio do *software Atlas. ti 6.2*, permitiu a interpretação dos dados de maneira mais apurada, uma vez que o programa é próprio para pesquisas com análise qualitativa de dados. Faz-se necessário deixar claro que o programa não tem a intenção de “automatizar o processo de análise dos dados”, mas sim, tornar-se uma ferramenta a apoiar e facilitar a interpretação humana neste tipo de pesquisa (WALTER; BACH, 2009, p. 7).

Este *software* é de origem alemã, cujo significado de ‘ATLAS’ é *Archivfuer Technik, Lebensweltund Alltagssprache*, mas que é traduzido como um “arquivo para tecnologia, o mundo e a linguagem cotidiana”. Interpretação de texto é a definição de ‘ti’ que provém de *text interpretation*. Para nortear a análise, de acordo com Bandeira de Mello (2006, p. 440, apud WALTER; BACH, 2009, p. 7), o programa proporciona quatro princípios, que correspondem a: i) visualização – que permite o gerenciamento da complexidade do processo na análise, e ainda mantém o pesquisador em contato com os dados analisados; ii) integração – ao formar a hermenêutica integra a base de dados com os elementos construídos na análise; iii) casualidade – permite a descoberta e os *insights* casuais, sem buscas deliberadas; iv) exploração – promove interação entre os diferentes elementos constitutivos liberados pelo programa.

Como foram utilizados para a realização da pesquisa, dados primários, através da entrevista e dados secundários que ocorreu com base na análise documental, o programa Atlas. ti, permitiu o registro destas etapas, facilitando a análise e a interpretação dos fatos que ocorreram no decorrer do período em que o sistema de custos foi implantado no hospital.

Utilizando-se da faculdade que o programa permite, foram criadas codificações, através da hermenêutica, que permitiu a identificação das unidades de significação percebidas no decorrer das entrevistas. Além dos códigos, foi possível construir *families* – famílias para melhor visualização dos fatores e estratégias que ocorreram dentro do hospital, bem como a construção da *superfamily* – super família, que teve por objetivo analisar as semelhanças nas estratégias entre os hospitais. Esta agrupação permitiu a geração de representações gráficas (*networks*) ilustradas através de análises e registros pertinentes em cada hospital, bem como na agrupação dos fatos entre os hospitais.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo são apresentadas as informações obtidas a partir do questionário exploratório, uma vez que a sequência das informações quanto ao desempenho que o sistema de custeio causa às organizações só poderia ser analisado a partir da implantação do mesmo. Levando em consideração que o tratamento e análise dos dados foram construídos por meio da técnica de Análise de Conteúdo, que favorece pelo conjunto de técnicas da comunicação e de procedimentos sistemáticos emoldurando os passos utilizados pela pesquisa.

4.1 ANÁLISE QUANTO À PESQUISA EXPLORATÓRIA

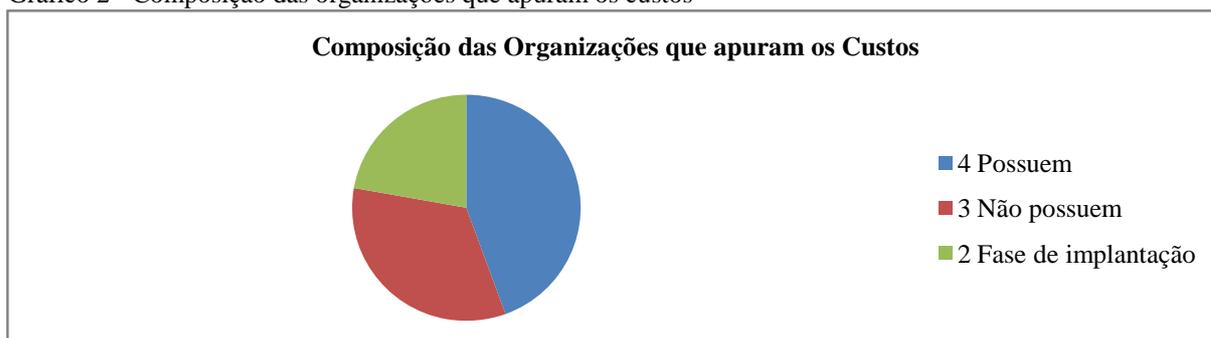
A pesquisa foi respaldada no universo dos hospitais sediados pelo Portal do Município de Cascavel – PR – (2014), onde a composição se faz em dez organizações. Entretanto, um dos hospitais encontra-se interditado. Inicialmente, entrou-se em contato com a pessoa responsável pela contabilidade e/ou financeiro do hospital, informando sobre a pesquisa e se esta poderia responder ao questionário. Obtida a permissão foi enviado por e-mail à pessoa responsável, e com o espaço de alguns dias ocorreram os retornos.

As respostas obtidas permitiram uma síntese que passa a ser discriminada na sequência. Entretanto, devido ao absoluto sigilo solicitado pelos hospitais, estes passam a ser retratados como o Hospital A, Hospital B, Hospital C e Hospital D de agora em diante.

O levantamento revelou que das nove organizações, quatro possuem um sistema de custeio implantado, através de um Programa Integrado de Gestão Hospitalar, mas que atende sua necessidade de informações nos mais variados contextos. Três ainda não possuem e dois ainda estão iniciando a implantação da plataforma de Gestão Hospitalar.

Situação que pode ser observada através do Gráfico 2:

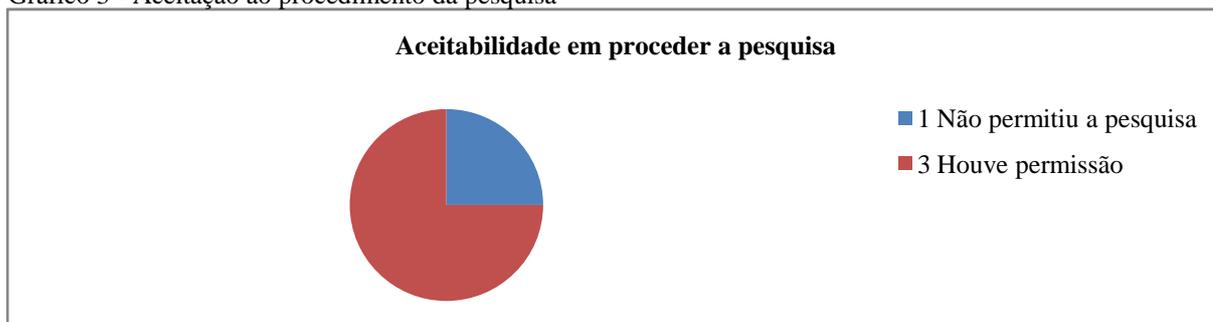
Gráfico 2 - Composição das organizações que apuram os custos



Fonte: dados da pesquisa, 2014.

Dos hospitais que tem o sistema integrado, e que fazem uso, um hospital cerceou a possibilidade de se efetuar a sequência da pesquisa. Nos outros três, houve a efetivação da visita pessoal, a fim de que se definisse uma data de entrevista com o responsável ou o gestor da organização, conforme pode ser visto através do Gráfico 3:

Gráfico 3 - Aceitação ao procedimento da pesquisa



Fonte: Dados da pesquisa – 2014

Os demais questionamentos passam a ser explicitados através dos Quadros 12 e 13 que compõe a análise na sequência.

Quadro 12 - Composição do sistema de custos nos hospitais (A)

HOSPITAIS	Tempo em que se apura os custos	Periodicidade da apuração	Modalidade de custos	Metodologia utilizada	Ferramenta utilizada pelo hospital para apurar o custo	Há setor específico
A	04 anos	Mensal	Centros de Custos	Absorção e Variável	Sistema Informatizado	Não
B	06 anos	Mensal	Centros de Custos e por Procedimentos	Absorção, Variável e o ABC	Planilha Eletrônica	Não
C	02 anos	Mensal	Centro de Custos	Absorção e Variável	Sistema Informatizado	Não
D	05 anos	Bimestral	ABC	ABC	Sistema Informatizado	Não

Fonte: dados da pesquisa, 2014.

Observou-se que a estruturação do sistema de custos, nos hospitais da região, é uma preocupação recente, com pouca variação de um para o outro no tempo de sua implementação. Entretanto, quase há unicidade quanto à periodicidade em que os custos são apurados. Quanto à modalidade de apuração, há a predominância pelos Centros de Custos,

sendo que o objetivo é atingir a excelência na apuração dos custos por Procedimentos, mas ainda não há bagagem para esta modalidade.

Quanto à metodologia, esta é desenvolvida com o objetivo fiscal, utilizando-se do Custeio por Absorção, mas também o Custeio Variável como gerencial, visto que se utilizam da separação entre custos fixos e variáveis. Entretanto foi observado um hospital já ensaiando alguns passos para analisar seus custos por meio do ABC, ou seja, pelo Custeio Baseado na Atividade, uma vez que para a análise gerencial torna-se imprescindível avaliar os processos. Para isso, a utilização de *software* de Gestão Hospitalar, contribui agilizando a integração entre os departamentos propiciando mais rapidez nas decisões. (Quadro 13).

Quadro 13 - Composição do sistema de custos nos hospitais (B)

HOSPITAIS	Como é apurado	O custo é analisado	Periodicidade de análise	Indicadores mais Relevantes	Quem analisa as informações	Tempo para efetivar as ações
A	Através do <i>Software</i> de Gestão	Sim	Mensalmente	Diárias/Dia - Receita médica por procedimento - custo médio por refeição - funcionário/ala	Contadora, diretor geral e acionistas	É relativo. As ações iniciais vão depender da necessidade
B	Pelo <i>Software</i> de Gestão	Sim	Mensalmente	Hora de centro cirúrgico - quantidade de atendimento/mês - taxa de ocupação	Administração, diretoria e Coordenadores	Depende do nível da ação que se pretende implementar
C	<i>Software</i> de Gestão	Sim	Mensalmente	taxa paciente/dia - taxa horas/custo enfermagem - custo quilo roupa lavada	Diretor Administrativo Dep/Controladoria e Corpo Diretivo	Vai depender da relevância à ação que se pretende
D	<i>Software</i> de Gestão	Sim	Bimestral	Diárias/Dia - Hora/centro cirúrgico	Gestor de Projetos e Diretoria	É relativo, tudo vai depender da relevância da ação

Fonte: dados da pesquisa, 2014.

Apesar de não haver um departamento específico para a análise do custo, mesmo assim, ele é analisado, com periodicidade mensal pelos variados departamentos administrativos, tal como a própria contabilidade, pelo administrador geral do hospital. Sendo que um hospital já dispõe da Controladoria que fomenta as decisões junto à direção, tornando relevantes as decisões a serem implementadas após as observações pontuadas pelo sistema de custos. Quanto aos indicadores utilizados, o medidor de atendimentos/mês se fez presente em todos.

4.2 ANÁLISE DOS DADOS DOS HOSPITAIS ESTUDADOS

A confirmação de que o hospital tinha um Sistema de Custeio implantado possibilitou a segunda fase da pesquisa. Dentre as organizações possíveis à sequência da pesquisa, a permissão foi concedida em três deles.

Com o foco na pergunta de pesquisa e nos objetivos específicos foram estabelecidas as categorias de análise para Sistema de Custeio e Desempenho Econômico e Financeiro, que, permitiram respaldadas na Fundamentação Teórica a elaboração de subcategorias, para explicitar o planejamento, as estratégias, ações e alcances ocorridos através da implantação do Sistema de Custeio no hospital.

Entretanto, após a elaboração do roteiro semi estruturado, houve a necessidade da aplicação do mesmo, como um pré-teste, a fim de validar as questões. Como as organizações com a disposição de um sistema de custeio foram apenas três, não era possível a aplicação do pré-teste em uma destas organizações, assim optou-se pela elaboração do mesmo em um hospital fora da cidade, que ao liberar a entrevista, solicitou que não houvesse divulgação das informações obtidas. Diante disto, observou-se a pertinência das questões e reorganização das que não apresentaram boa estruturação, dentro da proposta da pesquisa, o roteiro se consolidou.

Desta forma, as entrevistas puderam ser realizadas. Obedecendo a um critério inicial, da mesma, ser executada com a pessoa ligada diretamente com a implantação no hospital. Como em todas as unidades o sistema foi implantado em um tempo curto, seus mentores ainda fazem parte do quadro funcional da instituição, sendo eles também os administradores diretos do hospital.

Entretanto, como a liberação para a pesquisa em um dos hospitais, só foi concedida através da assinatura do Termo de Sigilo, esta prerrogativa será usada para todos. Sendo que os mesmos passam a ser retratados no decorrer da análise como Hospital A, Hospital B e Hospital C.

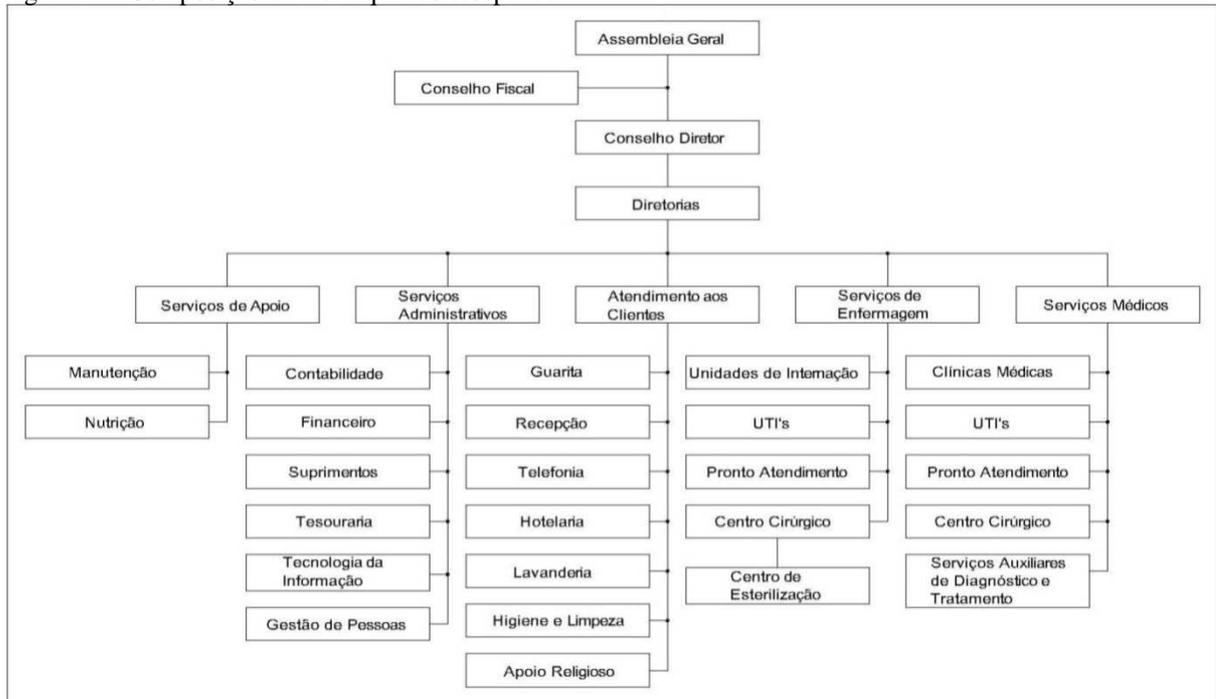
4.2.1 Apresentação do HOSPITAL A

De acordo com as informações obtidas no sítio do Portal do Município de Cascavel (2014) o Hospital A tem caráter quanto à especialidade de Hospital Geral, com 96,74% das disponibilidades de leitos, exclusivamente para atendimento a particulares e conveniados e apenas 3,26% para atendimento ao Sistema Único de Saúde - SUS, mas exclusivamente para

a UTI neonatal.

É um dos hospitais mais antigos da cidade, tendo iniciado suas atividades através do sonho de alguns médicos. A Figura 11 representa a composição hierárquica dentro do hospital, em seus principais cargos e setores.

Figura 11 - Composição da hierarquia do Hospital A



Fonte: dados da pesquisa, 2014.

Hoje, o hospital é uma referência em várias especialidades para a região oeste do Paraná. Quando o hospital fazia atendimento, praticamente só pelo SUS, suas portas quase fecharam, devido às dificuldades financeiras pelas quais passou. Em 2006, a direção tomou uma decisão drástica, cortou o atendimento ao Sistema Único de Saúde, incorreram em redução do quadro funcional, fizeram chamada de capital e viabilizaram novas dinâmicas de trabalho visando enxugar as perdas e dinamizar os atendimentos dentro do que ofereciam de qualidade nas especialidades.

Diante desta dinamização, várias estratégias foram traçadas, visando o crescimento e fortalecimento, a médio e longo prazo para o hospital, dentre estas, foi visualizada a necessidade do controle dos custos operacionais. Assim a excelência no monitoramento de seus custos foi observada, desta forma os departamentos precisaram passar por reestruturações, como a contabilidade ser mensal, estruturando também o fluxo de caixa realizado e a aquisição de um programa de *software*, com sistema de gestão integrada, com intuito de analisar o hospital como um todo. Além destas, outras operações foram

introduzidas, dentre as quais o fluxo de caixa realizado, o treinamento das equipes de trabalho, primando pela melhoria constante no atendimento ao paciente.

O hospital se moldou às necessidades que seu próprio crescimento impôs, de acordo com as necessidades da comunidade, bem como quanto ao uso da tecnologia que exige atualização constante dos hospitais. Sendo que uma das primeiras atribuições foi à contratação de um gestor com experiência em administração hospitalar. Hoje, o mesmo dispõe de um sistema integrado de gestão empresarial (*Enterprise Resource Planning – ERP*), que atende e molda todo o processo operacional, desde o setor de atendimento até o fechamento da conta do paciente no financeiro. Por ser um *software* dividido em módulos operacionais, ele está sendo configurado de acordo com a necessidade e particularidades do hospital. Há medida em que o hospital foi se estruturando, a operacionalidade foi sendo assimilada nos processos eliminando a perda de tempo em retrabalhos, na redundância de dados, permitindo mais confiabilidade nas informações geradas. Todas estas atribuições permitiram que o hospital alavancasse suas finanças, novamente.

4. 2.1.1 Estrutura e estratégias a motivarem a implantação do sistema de custos

Com o objetivo de compreender as estratégias, ações, indicadores, parâmetros, contribuições, a evolução ocorrida e o resultado da implantação do Sistema de Custos implantado na organização, procedeu-se a entrevista com o diretor executivo do Hospital. O qual fez sua fala inaugural explanando sobre as dificuldades ocasionadas aos hospitais, quando este não faz uso de ferramentas que a administração dos setores de saúde precisa. Trabalhar na base do empirismo e sem auxílio de tecnologia, pode até ocasionar informações, porém geralmente, não no momento certo e da maneira certa. Com isso, a imprecisão dos dados, ocasiona a perda de tempo, de oportunidade, de poder de decisão junto às operadoras de saúde, ocasionando baixa lucratividade, comprometimento na fluidez de caixa, e em consequência nos recursos financeiros do hospital.

Este pontuou que muitos hospitais, ainda seguem característica familiar, ou são ligados a grupos religiosos, públicos ou filantrópicos, e que ao não estabelecerem ferramentas de gestão não conhecem seus custos. Assim, não conseguem estabelecer suas próprias diárias e taxas e seguem o que ainda é prática neste ramo – copiar do concorrente, tornando-os reféns de tabelas defasadas e da imposição das operadoras. Esta falta de recursos internos impõe aos hospitais a complementação dos valores através da margem sobre os medicamentos, comprometendo a real atividade dos hospitais - serem prestadores de serviços à saúde e não

propriamente vendedores de medicamento, por mais que a aplicação de medicamentos se faça necessária.

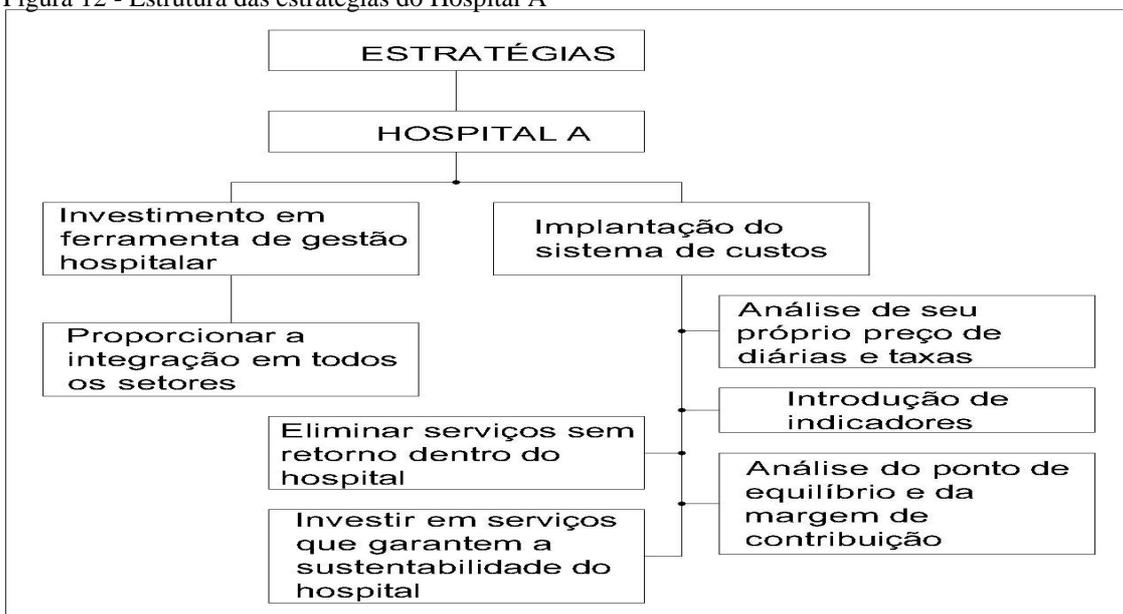
Este cenário está motivando discussões entre hospitais e operadoras, pois quando todos querem ganhar, as pressões tornam-se latentes. Assim quanto mais conhecedoras da sua realidade interna, quanto mais sólidas as estruturas de custos de cada procedimento ou serviço, mais poder de negociação os gestores terão para estabelecer o próprio preço, como também pontuaram Bertó e Beulke (2012).

Ao explanar sobre os fatores que motivaram e que sequência de informações buscaram para estabelecerem o Sistema de Custos, o gestor relatou:

A estratégia era justamente conseguir eliminar serviços que não davam retorno, investir nos que davam mais retorno pra garantir a sustentabilidade, porque como uma organização privada ele tem esta característica, né, pra parar de copiar preços de mercado (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Estes objetivos causaram o amadurecimento à gestão, mais controle nos serviços internos, uma vez que puderam trabalhar com valores dos procedimentos com base em seus custos reais. Tendo como pressuposto, as estratégias utilizadas para a implantação do Sistema de Custos no hospital, observou-se a utilização da ferramenta de gestão ERP - (*Enterprise Resource Planning*), adquirida em 2004, com a finalidade de integrar todos os setores, situação que pode ser visualizada através da estruturação das Estratégias, representada na Figura 12:

Figura 12 - Estrutura das estratégias do Hospital A



Fonte: elaborado pela autora, 2014.

O *software* ao concentrar as atividades de todo o hospital, permitiu análises em tempo real, uma vez que ele atende e molda todo o processo operacional, desde o setor de atendimento até o fechamento da conta do paciente no financeiro. Para explicitar a relevância das informações que são geradas, o gestor relatou:

Por mais que o custo seja alto, vale à pena, porque quando busco alguma informação, abro o meu controle e ele me fornece o que preciso. Mas, no início houve muita dificuldade, chegamos a contratar um consultor pra assessorar (GESTOR HOSPITAL, 2014).

Entretanto o Sistema de Custeio não pode ser implementado na mesma sequência do *ERP*, uma vez que o hospital não estava todo integrado. Utilizavam-se, desta forma de atalhos e planilhas de *Excel* para conseguirem gerar informações básicas que eram amarradas a procedimentos manuais, mas que por sua vez, não correspondiam às expectativas. Pelo porte do hospital e pela necessidade de retorno financeiro, não havia mais tempo a ser perdido. Assim em 2008, uma equipe foi enviada para um curso em Florianópolis sobre Gestão de Custos na Área Hospitalar, pois entender o processo interno era eminente. Como pontuado por Souza e Clemente (2011, p. 236), “é o conhecimento do processo que propiciará o estabelecimento de critérios de rateio adequados”. A partir do entendimento de como ocorre o processo dentro de um hospital, o retorno da equipe canalizou a atenção na qualidade da informação quanto à integração do sistema em todos os setores. Após esta organização interna, os primeiros passos para a consolidação da análise dos custos começou a tomar corpo.

Hoje, apesar de ser percebido que ainda há erros que precisam ser melhorados, o hospital trabalha com uma situação mais real em termos de custos internos, porque ao traçar as estratégias e pontuá-las aos encarregados dos setores e estes aos seus subordinados, propiciou o amadurecimento daquilo que se buscava em termos de integração, de eliminação em desperdícios, adaptando a nova realidade ao que a direção buscava. A fala do gestor demonstra a preocupação e motivação para a implantação e organização do sistema de custos dentro do hospital.

A defasagem na Tabela Brasindice, o controle no reajuste dos medicamentos feito pelo governo, a baixa valorização dos procedimentos pelas operadoras de convênios, fazem com que as diárias e taxas fiquem abaixo dos custos, comprometendo a margem de lucratividade do hospital, [...] ganhar nos medicamentos não é o objetivo do hospital. Assim, ter foco na análise interna é o caminho, porque não é o convênio quem tem que dizer que duzentos reais é suficiente como pagamento de uma diária. (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Toda essa mobilização causou efetividade na análise dos custos internos e com

mudanças nos paradigmas estruturais, buscaram ferramentas para viabilizarem a eficácia econômica. Situação que corrobora com o levantado por Leoncine, Bornia e Abbas (2013), em sua pesquisa na área de hospitais. A partir da organização dos processos e integralização dos setores que se faziam necessários, a organização de indicadores e metas passou a ser formalizada. O funcionamento do Sistema de Custos está classificado dentro de três grandes centros de custos, como passam a ser apresentados através dos Quadros 14, 15 e 16:

Centros de Custo Administrativo são os que se preocupam com a organização funcional do hospital.

Quadro 14 - Classificação do centro de custo administrativo do Hospital A

Descrição dos Setores	Unid/Medida	Resultado	Centro Superior
Administração	nº/funcion.	Desp/Administr.	Centro de Administ
Contabilidade	nº/funcion.	Desp/Administr.	Centro de Administ
Faturamento	nº/funcion.	Desp/Administr.	Centro de Administ
Informática	nº/Ordem Serv.	Desp/Administr.	Centro de Administ
Sede Social	nº/funcion.	Desp/Administr.	Centro de Administ
Construção e Edificação	nº/funcion.	Desp/Administr.	Centro de Administ
Financeiro	nº/funcion.	Desp/Administr.	Centro de Administ
CCIH	nº/atendim.	Custo Serviço	
Recursos Humanos	nº/funcion.	Desp/Administr.	Centro de Administ
Tesouraria	nº/funcion.	Custo Apoio Outros	Centro de Administ

Fonte: dados da pesquisa, 2014.

Centros de Apoio são os que apóiam todas as operações que ocorrem no interior do hospital

Quadro 15 - Classificação do centro de custo de apoio do Hospital A

Descrição dos Setores	Unid/Medida	Resultado	Centro Superior
Lactário	Unidade	Custo Nutrição	Centros de Apoio
Lavanderia	Kg	Custo Lavanderia	Centros de Apoio
SND – Serv/Nutr e Dietética	Unidade	Custo Nutrição	Centros de Apoio
CME – Central Mat/Esteril.	Unidade	Custo Apoio Outros	Centros de Apoio
Limpeza	Metros	Custo Apoio Outros	Centros de Apoio
Manutenção	Nº/Or. Serv	Custo Apoio	Centros de Apoio
Suprimento	Nº/Or. Custo	Custo Apoio Outros	Centros de Apoio
Telefonia	Atendimentos	Custo Apoio Outros	Centros de Apoio
Centro Alloc/RH Benefícios	Nº/Funcon.	Custo Mão de Obra	Centros de Apoio
Internamento	Atendimentos	Custo Internamento	Centros de Apoio
SAME	Atendimentos	Custo Apoio Outros	Centros de Apoio
Centro Alloc. Desp/Médicos	CH	Custo Apoio Outros	Centros de Apoio
Energia Elétrica	UI	Custo Utilidades	Centros de Apoio
Central de Ar Condicionado	Horas	Custo Apoio Outros	Centros de Apoio
PSA – Gas Medicinal	Metros ³	Custo Próprio	Centros de Apoio
Sist/Água/Esgoto – Lixo Hosp	Metros ³	Custo Utilidades	Centros de Apoio
Segurança do Trabalho	Nº/funcion	Custo Mão de Obra	Centros de Apoio
Centro Alloc/Gas GLP	REC	Custo Apoio Outros	Centros de Apoio

Centro Alocação Depreciaç.	REC	Custo Próprio	Centros de Apoio
Agência Transfusional	Bs	Custo Apoio	Centros de Apoio

Fonte: dados da pesquisa, 2014.

Centro de Custos de Serviços é estabelecido para este centro, os que geram a receita para o hospital.

Quadro 16 - Classificação do centro de custo de serviços ou receitas do Hospital A

Descrição dos Setores	Unid/Medida	Resultado	Centro Superior
Alas 01 a 09	Dia	Custo Serviço	CCIH
Pré Internação	Dia	Custo Serviço	CCIH
UTI Geral	Dia	Custo Serviço	CCIH
UTI Neo-natal	Dia	Custo Serviço	CCIH
UTI Coronariana	Dia	Custo Serviço	CCIH
Pronto Atendimento	Atendim.	Custo Serviço Hosp.	Centro Result/Clinic
Centro Cirúrgico	Horas	Custo Serviço	CCIH
Hospital Dia	Horas	Custo Serviço	CCIH
Centro Obstétrico	Horas	Custo Serviço	CCIH
DIGICOR	Atendim	Custo Serviço Hosp.	CCIH
Litotripsia	Unidade	Custo Serviço Hosp.	CCIH
Ecodiagnose	Nº/Exam.	Custo Serviço Hosp.	CCIH
Raio X	Nº/Exam.	Custo Serviço Hosp.	CCIH
Centro Alloc/Custos Req/Med.	Requisiç.	Custo MAT/MED	CCIH
Centro Alloc/Med/Prescrição	Requisic.	Custo MAT/MED	CCIH
Centro Alloc/Mat/Prescrição	Requisic.	Custo MAT/MED	CCIH
Cotrel	Atend.	Custo Serv/Hospit	CCIH
Fisioterapia	Atend.	Custo Serv/Hospit.	CCIH
Coração Clínica	Nº/Exam.	Custo Serv/Hospit	CCIH
Laboratórios	Nº/Exam.	Custo Serv/Hospit.	CCIH
Horas Extras Enfermagem	Horas	Custo Mão Obra	Serviço/Enferm.

Fonte: dados da pesquisa, 2014.

A classificação nestes três grandes centros permitiu a segregação dos custos em cada centro de custo. Terminada esta fase pode ser feita a integração dos setores e atividades aos centros de custos, que por sua vez procedeu ao levantamento dos custos fixos e variáveis. Os custos dos Centros de Apoio e Administrativo são levados para o de Serviços através do rateio de seus valores. A definição do critério de rateio é estabelecida pela contabilidade, que posteriormente classifica ao centro de custo que ocasionou o custo, para enfim, ocorrer à alocação a conta do paciente de acordo com o período em que esteve internado.

A conta, de cada paciente internado é composta dos valores da diária, da taxa, dos materiais e medicamentos. O valor quanto a materiais e medicamentos são valores apurados, levando em consideração sua entrada no departamento de insumos (compras e estoque), basta à contabilidade acessar as informações dos seus valores através da Nota Fiscal, e qual dosagem foi utilizada no paciente para saber o valor a ser cobrado como “MAT/MED” (material e medicamento), na linguagem do gestor do hospital. Já os valores de Diárias e

Taxas são apurados pelo Sistema de Custos. Esta classificação é montada de acordo com a necessidade interna.

O trabalho de integração possibilitou a reorganização do hospital em ‘ilhas de custos e despesas’, porém numa integração que todas as vezes que se tenha na contabilidade uma conta contábil que é classificada como despesa no Plano de Contas interno, ela automaticamente exigirá a informação para qual centro de custos deverá ser canalizada, para depois ser distribuída aos respectivos centros de custos, através do critério de rateio estabelecido.

Baseada na classificação de grupo e natureza de gastos passa-se para o centro de custos, onde serão definidos. Ao ocorrer o fechamento da contabilidade o valor apurado como despesa é confrontado na DRE, que aparecem distribuídos nos grupos de natureza de gastos de cada centro de custos. Esta estruturação se faz necessário porque todos os centros de serviços têm saldo, todos os centros de apoio e administrativos terão seus valores distribuídos ao centro de serviços, para a análise de lucro ou prejuízo no período. Desta forma, todos os custos do centro de serviços passarão, também por um critério de rateio. Todas estas informações determinam a taxa de custos, que para ser distribuída na conta de cada paciente, busca-se através da plataforma o relatório de paciente/dia internado por ala, ou por centro cirúrgico ou por UTI e canaliza-se o valor de acordo com o período de ocupação no referido cômodo.

Portanto, para o estabelecimento das diárias e das taxas é que o sistema de custeio precisa estar organizado, uma vez que estes valores só conseguem ser estabelecidos fazendo a apuração dos custos de todos os centros de custos. Têm muitos que são constantes no hospital, mas de um mês para outro, pode ocorrer situações diferentes, que implicarão em novas atribuições e levantamentos de valores para aquele centro de custo, tal como edificação, horas extras, manutenção ou reparo. Assim, para saber se o valor das taxas e das diárias por dia e por mês está sendo suficiente para a cobertura dos custos, ou seja, atingindo o Ponto de Equilíbrio e gerando Margem de Contribuição, o Sistema de Custos deve estar funcionando prontamente. Situação que se inicia com a separação entre Custos e Despesas, e posteriormente em Fixo e Variável (MARTINS, 2009). Situação que pode ser visualizada através da análise documental, e que é retratada no Quadro 17, que compõe a Estrutura do Fluxo de Custos no Hospital.

Quadro 17 - Estrutura do fluxo de custos do Hospital A

Grupo Natureza de Gastos	Itens que compõe o Custo	Tipo	Compõe a Taxa
Deduções da Receita	COFINS/Vendas de Serviços ISSQN – s/Vendas de Serviços PIS – s/Vendas de Serviços	Variável	Não

Grupo Natureza de Gastos	Itens que compõe o Custo	Tipo	Compõe a Taxa
	Multas Dedutíveis		
Depreciação e Amortização	Depr/Aparelho Medicina e Cirurgia Depr/Aparelho Ar Condicionado Depr/Edificações e Instalações Depr/Equipamentos Informática Depr/Móveis e Utensílios Amortização de Benfeitorias	Fixo	Sim
Despesa com Pessoal	Férias 13º Salário FGTS - INSS Salários e Ordenados Vale Transporte Auxílio Educação Despesa com Alimentação Estagiários Gratificações Despesa com Indenização Salário Educação Seguro de Vida em Grupo Uniformes Outros Benefícios Provisão 13º Salário Provisão Encargos 13º Salário Provisão de Férias Provisão Encargos de Férias Provisão Indenizações Trabalhistas Exames Admissionais Cursos e Treinamentos Serv/Prest/Cooperat/Trabalho –Unimed	Fixo	Sim
Despesa com Ocupação	Locação de Equipamentos Médicos Conservação Sede Recreativa Manutenção e Reparos Diversos Construções e Edificações Manut/Reparo Equipam/Cirúrgicos Manut/Reparo Equipam/Informática Manutenção Ar Condicionado Mautenção Instalações e Edificações	Fixo	Sim
Despesa Utilidades e Serviços	Fretes e Carretos Despesas com Cartórios Direito de Uso de <i>Software</i> Água e Esgoto Energia Elétrica Assinatura Jornais e Revistas Despesa com Locomoção Correios e Malotes Despesas com Fotocópias Seguros (predial/roubo) Serviços de Terceiros Serviços Profissionais Contratados Telefone / <i>Fax e Internet</i> Taxas Diversas Propaganda e Publicidade Serviço de Esterilização Seguro Quotista Serviços Transporte Resíduos Laboratório Clínico Terceirizado Repasse Clínica Terceirizada Serviço CCIH Locação Equip/Inform/Manutenção	Fixo	Sim

Grupo Natureza de Gastos	Itens que compõe o Custo	Tipo	Compõe a Taxa
	Serviços Terceiros (pessoa física) Taxas Municipais e Estaduais		
Despesa Administrativa	Despesa com Locomoção Cursos e Treinamentos Comemorações e Festividades Viagens e Representações Arrendamento Mercantil Donativos/Contribuições/Mensalidades Promoções/Eventos/Comemorações Despesas com Brindes Multas Dedutíveis Perdas no Recebimento de Créditos Despesas Indedutíveis Imposto Predial Despesas Legais e Judiciais Bens de Pequeno Valor Ação Judicial Plantões Médicos Repases Médicos Pró Labore Conselhos Simpósios e Congressos Provisão de Repasse Médicos Editais e Convocações	Fixo	Sim
Despesa Financeira	Comissões e Despesas Bancárias Descontos Concedidos Juros Pagos ou Incorridos Despesas com Vendas – Cartão IOF Comissões/Taxas/Juros BNDES Juros s/Financiamento Finame	Fixa	Sim

Fonte: dados da pesquisa, 2014.

De acordo com Bertó e Beulke (2012) o desconhecimento do custo que ocorre no período para determinar o preço a ser cobrado do paciente, é a causa do insucesso de muitos hospitais. Conhecer e controlar os recursos que são consumidos tornaram-se necessários para efetivar os custos e as receitas incorridas, isto possibilita por parte do gestor análises rápidas quanto ao estabelecimento de metas e desempenho financeiro para a organização (LIMA; BARBOSA; PORTELA, 2004, apud SOUZA, 2013).

A elaboração dos custos são desenvolvidos com base no Custeio por Absorção, sendo que para Frega et al. (2008) esta metodologia promove o controle dos setores produtivos, que é onde ocorre a geração da riqueza para a organização. Entretanto, paralelo a organização que ocorre através da plataforma de gestão, a contadora trabalha com planilhas de Excel, que é onde ela faz a maior parte dos controles, para proporcionarem os ajustes que ainda não estão totalmente estruturados pela contabilidade na plataforma. Esta junção de informações permite que a análise dos custos incorridos no período, possa ser processado e avaliado quando das reuniões com os diretores e conselho fiscal permitindo uma análise mais elaborada quanto ao

andamento e estruturação operacional.

Esta realidade foi pontuada através do relato do gestor:

O sistema de custos, hoje eu tenho, o custo é apurado, mas a qualidade da minha informação, no cem por cento, eu ainda não tenho. Mas no global, quando eu faço a análise do meu resultado, percebe-se que ele está correto para os novos direcionamentos (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

A organização contábil e de custos é feita pela contadora e seus auxiliares, com apuração mensal. Todo dia quinze ocorre à prestação de contas do que aconteceu no período, ao gestor e demais diretores na reunião que também é mensal. As planilhas onde são analisados os custos e a receita ocorrida no período são apresentadas para apreciação dos dados e valores elencados, posterior a isso as decisões e novas metas são estabelecidas.

4.2.1.2 Ações desencadeadas quando da implementação do sistema de custeio

Toda implementação levada a efeito dentro das organizações geram ações que podem ser avaliadas e mensuradas para observarem o grau de informações e resultados que estão sugerindo ou influenciando em novos atos de função e controle de gerenciamento (BERTÓ; BEULKE, 2012). Ao ocorrer à implantação da plataforma de gestão, foram adquiridos cento e vinte novos terminais, que foram distribuídos dentro do hospital, todos interligados em rede. Foram estabelecidos os módulos de acordo com a função de cada setor, conforme exemplo:

Módulos Operacionais – estão distribuídos em centros de tratamentos, controle de medicamentos no centro cirúrgico, controle de medicamentos na farmácia, controle de estoques no almoxarifado. Esta organização permitiu agilidade e confiança, inclusive no que se ministra ao paciente, quando o médico passa fazendo as visitas, ele faz a prescrição do medicamento via sistema, que sai direto na Ala de Enfermagem (para que a pessoa de plantão saiba à hora certa, a dosagem e a quem tenha que ministrar o medicamento). A informação, também vai para o setor de Farmácia que sabe exatamente a quantia de medicamento a ser produzido. Isto elimina erros e sobras de medicamentos, que causavam desperdícios e transtorno quanto à eliminação das sobras.

Toda esta integração, também se faz quanto à alimentação e nutrição dos pacientes. A informação sai do médico que está ao lado do paciente diretamente ao SND, informando a dieta na qual o paciente se encontra, quais refeições deverão ser servidas. Caso o paciente tenha um acompanhante, o que ele consumir também já vai para o prontuário do paciente que será apurado quando de sua alta pelo financeiro, valor este que será dada a entrada como

receita para o hospital.

A implantação do Sistema de Custos desencadeou ações que permitiram a visualização de melhorias na atividade de vários setores. Estas, por sua vez, possibilitaram a tomada de decisões, de forma mais acertada quanto às novas conduções.

As ações pontuadas vão desde metas para funcionários, redução de horas extras, redução de despesas com ocupação, despesas de material e medicamentos, permitindo decisões com mais eficiência e eficácia. Os reflexos puderam ser percebidos, também quando do fechamento da contabilidade, através dos dados financeiros e contábeis, conforme informou o gestor.

Como nós temos uma contabilidade apurada [...], como na contabilidade se fecha mês a mês, eu acabo muitas vezes utilizando meus dados financeiros e contábeis, fluxo de caixa e contabilidade, assim percebo onde ocorreu a evolução contábil. (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Percebe-se que foram muitas as ações levadas a efeito na organização interna. Quais deverão realmente ser efetivadas, vai depender da organização que o gestor, juntamente com a contabilidade e demais setores, primarem como informação imprescindível, para maximizarem a eficiência nos trabalhos, associando a isto a criação de valor para o hospital (SOUZA; CLEMENTE, 2011).

4.2.1.3 Fluxo e abrangência do sistema de custeio

Na verdade o que eu tinha antes do sistema, não se levantava [...] o que se fazia era um controle assim – o paciente gastou x e custou y , portanto sobrou tanto. Eu sabia se o hospital tinha lucro ou prejuízo pelo valor apresentado na DRE, mas porque deu o prejuízo? Não tinha como (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Esta situação, ainda no ano de 2003 promoveu estudos em planilhas do Excel para ver porque estava dando valores negativos. Foi apurado neste período um valor, em torno de \$ 160.000,00 (cento e sessenta mil reais), de prejuízo. Constatou-se que os atendimentos a pacientes pelo SUS estavam em torno de 80% e em particulares ou convênios era apenas 20%. Como a tabela do governo, sempre foi defasada, percebeu-se que o hospital estava custeando o atendimento aos pacientes oriundos deste sistema. Como na época o hospital não tinha controles mais apurados, não podiam renegociar valores, pois não tinham como comprovar seus custos internos. Diante dos percalços vivenciados, tentaram várias saídas para diminuir a carga tributária, e continuar atendendo pelo Sistema Único de Saúde, mas como

obtiveram insucesso, a decisão foi o descredenciamento, conforme o gestor relata.

[...] e agora? A fundação não vai mais ser viável, se formos continuar como está o prejuízo vai aumentar [...] e aí o que vamos fazer? Aí foi feita uma assembleia e decidiram sair do SUS, assim em 2006 o hospital cortou os atendimentos pelo serviço público (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

A decisão radical levou a outras ações que permitiram estratégias acertadas, e com o passar do tempo houve o saneamento das dívidas e a modernização de todo o hospital. Conforme pontuou o gestor:

O Hospital só é porque, graças à decisão que tomaram lá atrás. Foi uma decisão muito estratégica e bem acertada, porque se tivessem mantido do jeito que estava teria falido e não teria mais nada (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

A aquisição da plataforma de gestão permitiu o amadurecimento nas ações em todos os setores e em todos os sentidos. Como não tinham mensuradores para estabelecer estatisticamente as entradas e saídas de pacientes no hospital, havia uma pessoa que passava de ala em ala contando os internados, hoje a integração permitiu agilidade e retorno sem perda de tempo.

A apuração dos custos ocorre de maneira automática, pois quem alimenta o sistema sabe da importância destas informações, uma vez que ao serem lançadas, vão fazer parte das metas que cada setor ou ala tem para cumprir dentro do determinado período contemplado, como pontuou o gestor:

Agora a gente está indo pra uma fase de aprimoramento. As chefias de área, se interessam em buscar os relatórios para saber se o que foi lançado no período está correto. Às vezes tem reclamação: “isso aqui tá correto, mas isso aqui está caindo no meu setor, mas não é meu”. Esta situação acontece, principalmente com relação às horas extras (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Esta situação das horas extras ocorre porque funcionários de um setor podem fazê-las em outro setor, portanto aquele custo de hora extra tem que ser direcionado para aquele setor onde a pessoa desempenhou a função. Ao se depararem com esta situação, a contadora juntamente com o setor de Recursos Humanos, estabeleceram uma codificação própria e criaram um centro de custos chamado de Hora Extra. Para as equipes de enfermagem foram encaminhadas, planilhas montadas pelo Excel para as anotações de empréstimos de funcionários de um determinado setor para outro. Estas informações são repassadas a contabilidade que trabalha o valor ocorrido neste centro de custo e distribui de acordo com as

informações passadas apurando o custo da hora extra de cada setor.

Essa organização minimizou os problemas das chefias dos setores. A elaboração destes apontamentos de custos permitiu a percepção de outra situação: em qual Ala está ocorrendo às horas extras e com qual frequência. Esta observação promoveu outras estratégias: caso o gasto seja habitual, qual seu valor? Compensa ficar pagando hora extra ou contratar outra pessoa efetivamente? Percebeu-se que através da análise proporcionada pela apuração dos custos, várias determinações puderam ser estabelecidas visando minimizar os gastos internos.

A formulação destas medidas abrange também outros setores, tal como acontece com o consumo do gás GLP, que se tornou fácil mensurá-lo através do relatório de paciente/dia e paciente/ala.

Hoje buscar informações sobre uma ou outra situação se tornou mais rápido e eficaz, como pontuou o gestor:

[...] eu corrijo o processo como ele tem que ser e a informação estatística que eu preciso pra fazer rateio, ela já deriva daí, pra fazer o custo. Em algumas situações a gente tem que alimentar manual, ainda, mas apesar disto já conseguimos caminhar mais rápido e com informações mais precisas [...] (RELATO DO GESTOR, 2014).

Este relato atesta o que foi pontuado por Souza e Clemente (2011, p. 2), que “informações relevantes constituem a base para a formulação de estratégias”. Dada a devida importância às informações que são levantadas, as estratégias podem ser reavaliadas, visando sempre à economia e a melhora no desempenho econômico para o hospital.

4.2.1.4 Dificuldades percebidas durante a implantação

Como o sistema de custos era um objetivo essencial para o hospital, a equipe que participou da especialização em Florianópolis, empreendeu as ações com maturidade e firmeza. As dificuldades percebidas passaram por uma avaliação juntamente com os responsáveis pelas áreas, buscando uma solução pontual. A dificuldade percebida foi em fazer o processo correto. Fazer com que as pessoas entendessem todo o processo e o fizessem certo.

Porém, a maior resistência ocorreu quanto ao corpo médico. A troca da maneira antiga de gerar a receita para o paciente não condizia com o que se precisava para alimentar o prontuário eletrônico. Reuni-los para um mini curso em um mesmo dia e horário foi um dos pontos que gerou atraso na integração do processo, porque tiveram que corrigir

gradativamente. A explicação de que as informações que eram geradas por ele, percorriam desde a farmácia até o fechamento no financeiro do hospital, e que, além disto, as informações se tornavam seguras para ele mesmo e para todo o complexo do hospital foram sendo incorporadas e aí ficou mais fácil.

Quanto à capacitação das equipes operacionais, foram estabelecidos períodos de estudos e informações sobre o que se buscava com a integração e organização do sistema, estes foram se adaptando e incorporando a nova cultura. Poucas baixas foram percebidas, uma vez que as equipes estavam conscientes da nova realidade do hospital. Em relação ao rodízio de pessoas, principalmente no operacional, os chefes de setores ficam responsáveis pela capacitação dos novos, para que desta forma, eles possam incorporar a dinâmica. Com estes cuidados as dificuldades para o uso do sistema, não gera maiores problemas.

Ao contrário, como eles estão no operacional, podem perceber situações que funcionariam melhor e sem tantos problemas. Assim as sugestões são sempre ouvidas e se corresponderem com o que se esperam, as mudanças são efetuadas, conforme relatou o gestor:

[...] se ele tiver razão, se for bom, a gente muda, porque não vai mudar só pra ele. Não está sendo mudado só porque o sujeito quer – é porque o jeito dele é melhor, mais econômico e melhora o processo. E isso é bom! (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Como a plataforma é flexível, qualquer necessidade diferente da usual por parte da contabilidade, basta fazer os ajustes e repassar as informações para os responsáveis de setor que se encarregam de informar e monitorar os demais para que o resultado final seja colhido com confiabilidade. A política interna de modernização e reestruturação financeira permitiu o engajamento das equipes, buscando eliminar os gargalos que estavam acontecendo, uma vez que o hospital precisava se tornar produtivo.

Se eu quero economizar, tenho que ter um processo de excelência, então tenho que fazer a equipe entender e fazer com que eles pratiquem pra que não ocorra a quebra do processo, né! (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Desta forma, as dificuldades vão sendo corrigidas e a contabilidade trabalha com os apontamentos efetuados, definidos pelo gestor como POP – Procedimento Operacional Padrão por todos os setores dentro do hospital.

4.2.1.4.1 Problemas que ainda ocorrem

As informações e contribuições que são apuradas, através do Sistema de Custos, geram possibilidades ímpares a gestão do hospital, entretanto foi observado através dos relatos, e posteriormente na análise documental, que ainda há melhorias para serem feitas. A qualidade da informação, principalmente quando têm que ser feita a devolução de sobras de produtos e/ou medicamentos nas Alas, estes nem sempre são devolvidos no lugar certo, no tempo hábil. Esta situação acaba causando distorções na informação dos custos. Situação que precisará passar por mais análises pela equipe contábil, com os Chefes de Alas, do setor de Suprimentos juntamente com a Farmácia que é onde ocorre a manipulação e preparação para os pacientes. O gestor pontuou sua preocupação quando relatou:

O Sistema de Custo, hoje me permite melhor qualidade na minha informação, mas ainda precisamos melhorar para que a análise no global possa ficar correta. Por isso os ajustes são constantes para não perdermos o foco do que queremos melhorar (GESTOR DO HOSPITAL, 2014)

O porte do hospital pode estar desencadeando esta situação, bem como também outros critérios de planilhamento ou diálogo cruzando as informações mais rapidamente. São situações que pedem uma atenção mais pontual para serem resolvidas, uma vez que o programa de gestão utilizado permite ações de comunicabilidade.

4.2.1.5 Contribuições percebidas com a implantação do sistema de custos

As contribuições que o sistema de custos causou ao hospital foram percebidas ao longo de toda a entrevista. Mas, destacando a fala do gestor.

A maior contribuição está no alerta pra onde a gente deve agir em relação a fazer dinheiro, é isso que ele está me mostrando. Onde está me dando prejuízo, onde tenho que dar atenção. Pra qual situação tenho que dar mais atenção, no que tenho que focar. Hoje nós estamos focados no Pronto Socorro e na Lavanderia, estamos avançando sobre determinadas situações que a gente acha que está dando prejuízo. E com isso estamos sempre alerta [...], e aí se precisar alterar o foco, aí vai lá e tem que achar um dinheiro novo (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

O posicionamento do gestor é corroborado com a visão de Bertó e Beulke (2012), pois a partir da adequação dos processos internos, em que foram coletados, transformados e compilados setor por setor, percebeu-se a interrelação que o sistema de custos proporcionou ao desempenho operacional e em consequência ao financeiro do hospital. Hoje a separação do custo das despesas, segue um apontamento perto do real. Um exemplo pontuado, a separação de materiais quando dão entrada no departamento de suprimentos: materiais que são da

Farmácia, da Limpeza, do SND e demais setores, cada qual com seus apontamentos, para serem detectados quando da aplicação e/ou pelo paciente internado gerando uma informação mais pontual. A interrelação ocorrida no setor de Recursos Humanos, separando os colaboradores em seus respectivos centros de custos. A elaboração do centro de custos exclusivo para as horas extras permitiu apurar o custo ao seu grupo de natureza específico. O apontamento do consumo do gás GLP a cada Ala, proporcionando a medição do consumo específico àquele paciente que está usando. A avaliação do patrimônio, máquinas e equipamentos, bem como das instalações, com seus respectivos valores de depreciação.

Esta organização faz com que se mantenha a qualidade nos procedimentos e serviços e não se perca a Margem de Lucro Objetivada. Todas estas informações, também causaram o poder de negociação junto às operadoras dos planos de saúde. Ter um Sistema de Custo desenvolvido, ter Comissões internas ativas, tais como Controle de Infecção e Riscos, de Alta de Paciente, o Certificado de Acreditação, bem como um Conselho de Ética, proporciona tabelas de remuneração diferenciadas, inclusive com pagamentos de bônus extras ao hospital. Percebeu-se, que por mais que o Sistema de Custos, ainda não esteja totalmente consolidado, necessitando de planilhamento através do *Excel*, as informações pautadas por ele já foram várias, propiciando decisões com mais segurança e equilíbrio. Estas atribuições foram percebidas através da entrevista com o gestor e corroboradas, posteriormente com a análise documental.

Hoje nós utilizamos as informações de custos, pra tomada de decisão aqui. Só que de uma forma bem menos agressiva do que o próprio sistema de custos me dá de subsídio, porque o que ele me dá de qualidade é informação pra tomar algumas decisões. Então, a gente usa de uma forma bem tranquila (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Dentre as várias ações pontua-se a utilização das informações, em contexto imediato, para a elaboração das metas dos funcionários, proporcionando uma análise melhor quanto à redução de horas extras, da folha de pagamento, redução das despesas com ocupação, despesas de material e medicamentos. Em sentido macro a reestruturação permitiu a ampliação da estrutura física do hospital. Uma obra moderna inaugurada no ano de dois mil e doze, com infraestrutura e tecnologia de ponta. A aquisição de equipamentos de alta eficiência tecnológica, materiais e medicamentos de primeira proporcionando sempre o que há de melhor para efetuarem os procedimentos e serviços aos pacientes. Conforme relatado pelo gestor do hospital:

A atenção ao paciente é a nossa marca [...] a qualidade dos equipamentos e dos medicamentos que usamos é *top*, desde a anestesia, porque assim o paciente não vai acordar com a sensação que está todo quebrado. Tenho a frustração de não ter o Sistema de Custos totalmente pronto, mas estamos chegando lá, estamos bem perto, faltam poucos ciclos. Mas, mesmo assim, o que já conseguimos me proporciona que eu deixe de um voo cego pra uma certeza das metas que são estabelecidas e que estão sendo alcançadas (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Diante do relato e das observações feitas, percebeu-se que foram várias as contribuições que o Sistema de Custos proporcionou. Situação contributiva para a melhoria no Desempenho Econômico e Financeiro, uma vez que as decisões puderam respaldar as ações e metas estabelecidas.

4.2.1.6 Análise do desempenho econômico e financeiro

Para cumprir o requisito da pesquisa na análise do Desempenho Econômico e Financeiro do Hospital, através da análise anterior e posterior à implantação do Sistema de Custeio no Hospital, foi verificado que o mesmo foi instituído a partir do ano de 2010, permitindo que a análise fosse feita a partir do ano imediatamente anterior, ou seja, de dois mil e nove a dezembro de dois mil e treze.

Para isso as ferramentas utilizadas foram buscadas através dos sistemas de informações contábeis, que para efeitos da pesquisa foram extraídas do Balanço Patrimonial e do Demonstrativo do Resultado do Exercício. Desta forma, as investigações econômicas e financeiras se farão a partir da data estabelecida na pesquisa, utilizando do DRE e do Balanço Patrimonial. Situação que passa a ser explicitada através dos índices Financeiros/Lucratividade e dos Econômicos/Rentabilidade.

4.2.1.6.1 Análise dos demonstrativos financeiros a partir dos índices de lucratividade

Cada vez mais, as decisões se tornam pontuais, isto é rápidas e precisas, uma vez que a complexidade das atividades que ocorrem em organizações hospitalares exige que seus gestores tenham total conhecimento do que ocorre internamente, utilizando-se destes conhecimentos para proporcionarem maior valor aos seus ativos financeiros. Como a entrevista respaldou várias informações quanto à organização interna do Hospital, passou-se para a avaliação documental. Situação que ocorreu através da análise no Balanço Patrimonial e no Demonstrativo do Resultado do Exercício, com base nos exercícios sociais de 2009 a 2013, uma vez que a pesquisa tinha por propósito a verificação anterior à implantação do

Sistema de Custeio até dezembro de 2013.

A análise documental se faz necessária, pois pode validar ou não os fatos que foram levantados pelo gestor, uma vez que as informações podem dar o entendimento real do que aconteceu neste determinado período. Com base nisto, passa-se a análise através dos índices em que se demonstra a Liquidez da empresa. Os índices que foram apurados são os de Liquidez Geral, Corrente e Seca para melhor ilustrar a situação financeira do Hospital estão representados na Tabela 1:

Tabela 1 - Dados da análise financeira através dos índices de liquidez Hospital A

Índices (%)	2009	2010	2011	2012	2013
Liquidez Geral	3,01	1,82	0,89	0,60	0,68
Liquidez Corrente	3,00	1,82	2,09	0,90	0,97
Liquidez Seca	2,73	1,60	1,78	0,76	0,82

Fonte: dados da pesquisa, 2014.

Conforme se observa na tabela os índices oscilam justificando a grande movimentação que ocorre nos Ativos do Hospital. Através dos índices de Liquidez Geral, observa-se que em 2009 para cada \$ 1,00 do total de dívidas de curto prazo havia um excedente de capital de \$ 2,01. Ou seja, o Hospital inicialmente estava com uma liquidez mais sólida e gradativamente foi reduzindo sua capacidade, tanto no curto como no longo prazo. Situação que deve ter comprometido os pagamentos em dia. Condição que pode se justificar pelo aumento do Ativo Imobilizado, que teve um acréscimo de 544,85% de 2009 a 2013. Reflexo da obra de infraestrutura e modernização pelo qual o Hospital passou neste período.

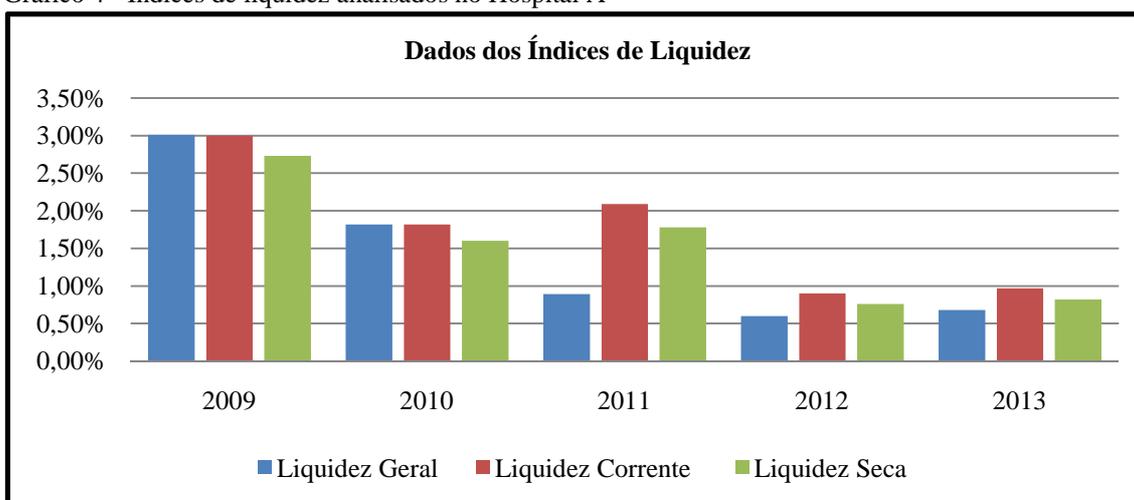
Quanto à análise da Liquidez Corrente o índice que começou bem acima de \$ 1,00 tendo uma folga de caixa expressiva, situação que também foi decaindo ao longo dos anos, entretanto sem causar assombros uma vez que permaneceu muito próximo ao fator considerado satisfatório. Porque ao se considerar o CCL (Capital Circulante Líquido), que é o Ativo Circulante menos o Passivo Circulante este sofreu uma queda de 2011 para 2013, mas já dando sinais de reaquecimento no último ano examinado.

Apesar dos hospitais serem empresas prestadoras de serviços, um mínimo em estoques acaba sendo mantido em nível de medicamentos, alimentos e materiais de limpeza, e como foi observado através do Balanço Patrimonial o aumento de estoques do primeiro ano em análise para o último, houve uma evolução de quase 210%. Desta forma, o Índice de Liquidez Seca segue a mesma tendência dos outros índices, tendo queda em 2012, e dando sinais de recuperação na sequência. Este índice tem a função de mostrar a viabilidade do hospital em

cumprir com seus compromissos, desta forma excetuando-se a Conta Estoque, ainda sobra todo o Disponível e os valores com os Convênios e Operadoras livre para o pagamento de suas dívidas no curto prazo. Valores estes que também apresentaram ascendência de 2009 a 2013 de 485,44%.

No Gráfico 4 pode-se observar a refração que foi ocorrendo ao longo dos anos, ao mesmo tempo em que é possível verificar os sinais de melhora no desempenho do Hospital.

Gráfico 4 - Índices de liquidez analisados no Hospital A



Fonte: dados da pesquisa, 2014.

Pode-se observar que apesar do Hospital ter passado por uma oscilação em seu Ativo de Curto Prazo, são visíveis os sinais de melhoras. Entretanto, como o índice de Liquidez Corrente, após ter caído em 2013 começou a dar sinais de melhoras, permite a compreensão de que as dificuldades mais iminentes começaram a ser superadas, dando o entendimento de uma situação financeira satisfatória.

Esta situação pode ser compreendida, inicialmente por ter ocorrido o aporte de dinheiro dos sócios e outros financiamentos, quando ocorreu o descredenciamento do SUS. Em consequência, posterior a implantação do Sistema de Custeio, o conhecimento da realidade interna permitiu melhor negociação com as operadoras valorizando mais seus serviços. Conforme pontuou o gestor:

A alta administração é que acabou sendo a mais beneficiada, porque a estratégia foi positiva. Porém, o coletivo também se beneficiou, porque quando você foca naquela coisa que está dando prejuízo, daí você consegue reduzir o custo e a operacionalização flui melhor. Então, aí está, a visão estratégica, ter melhorado para todos (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Esta estruturação permite a análise de que o Hospital está se tornando mais sustentável, através da sua capacidade de reorganização demonstrada.

4.2.1.6.2 Análise dos Demonstrativos Financeiros a partir dos Índices de Rentabilidade

Sendo um Hospital privado, buscando obter lucratividade, faz-se necessário avaliar a rentabilidade que ocorre. Para isso serão utilizados alguns indicadores que permitem analisar o retorno, ou seja, o êxito obtido através de sua operacionalidade. Índices esses que serão o de Rentabilidade do Patrimônio Líquido, da Rentabilidade do Ativo Total e da Margem Líquida.

Conforme resultados apresentados na Tabela 2:

Tabela 2 - Dados da análise econômica através dos Índices de rentabilidade Hospital A

Índices	2009	2010	2011	2012	2013
Rentabilidade do PL	30,00%	13,00%	14,00%	7,00%	44,00%
Rentabilidade do Ativo Total	22,80%	9,42%	7,79%	3,23%	23,47%
Margem Líquida	11,20%	5,29%	5,95%	2,81%	19,08%

Fonte: Dados da pesquisa - 2014

Pode-se observar pelos percentuais levantados que a rentabilidade não esteve satisfatória, como retorno sobre o capital que foi investido pelos proprietários, entretanto a ascendência está presente em todos os índices.

O índice de Rentabilidade do Patrimônio Líquido, em 2009 apesar de ter gerado um retorno de 30% para cada \$ 100,00 de capital investido, ainda pode ser compreendido como relevante, em relação aos três anos seguintes, que tiveram queda vertiginosa. Porém, em dois mil e treze alavancou em quase 14% em relação a dois mil e nove, permitindo analisar que houve um crescimento positivo para o Hospital entre estes períodos.

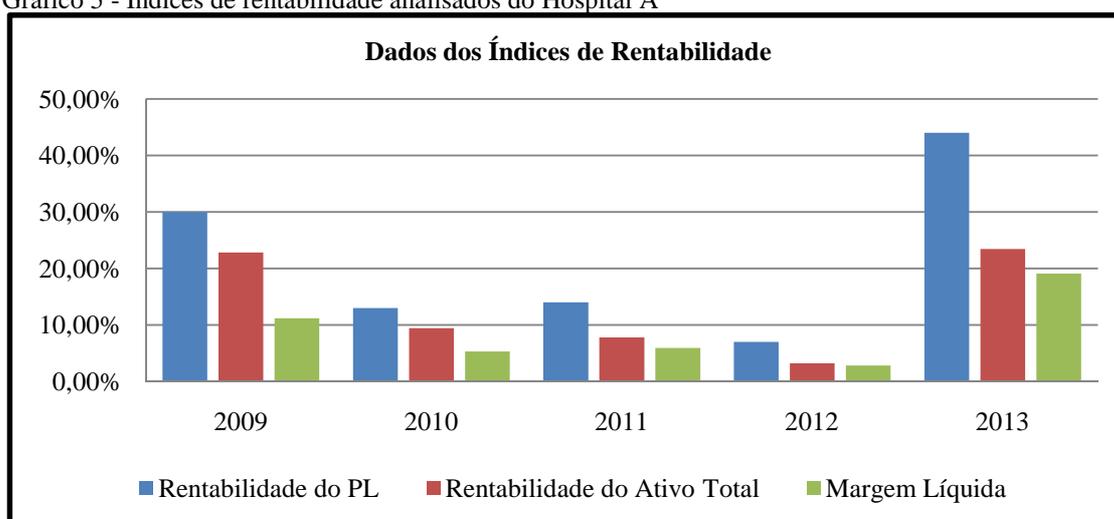
Quanto a Rentabilidade do Ativo sobre o Lucro auferido, tomando-se com base os índices correspondentes, percebe-se um decréscimo, entre os anos de 2010 a 2012, extremamente acelerado, porém com um pequeno nível de recuperação a partir de 2013. Sendo que para cada \$ 100,00 aplicados no Ativo obteve apenas \$ 23,47 de retorno. A melhora no resultado deve-se ao aumento nos procedimentos do Hospital, uma vez que os custos, com base no DRE passaram por uma pequena diminuição. Desta forma, o aumento nos serviços permitiu um Ativo mais rentável.

O índice de Margem Líquida é o que mais gera interesse aos sócios da empresa. Porém, a percepção da oscilação nos outros dois índices, também causou reflexo neste

indicador. Dos cinco anos analisados, o ano de 2012 foi o mais preocupante, uma vez que para cada \$ 100,00 vendidos, ou seja, em procedimentos executados o retorno foi de apenas 2,81%, passando a uma melhoria, no resultado em termos de lucratividade para a organização no ano seguinte.

Através do Gráfico 5, pode-se perceber o desempenho ocasionado no Hospital através dos Índices de Rentabilidade.

Gráfico 5 - Índices de rentabilidade analisados do Hospital A



Fonte: dados da pesquisa, 2014.

A análise do desempenho econômico do Hospital demonstra um *status* preocupante, porém levando-se em consideração os Custos Operacionais em relação ao Lucro Líquido, estes evoluíram em 124,34%, no mesmo período observado. Uma vez que os Custos Operacionais, de 2009 a 2013 elevaram-se em 140,18% e o Lucro Líquido alcançou o teto de 264,52%.

Analisa-se que pela melhora observada, neste ano de 2013 e pelo reajustamento nos custos internos, os próximos anos sigam a mesma tendência permitindo uma liquidez, e em consequência uma rentabilidade melhor permitindo que o Hospital se solidifique cada vez como um pólo em especialidades. Como foi pontuado pelo gestor:

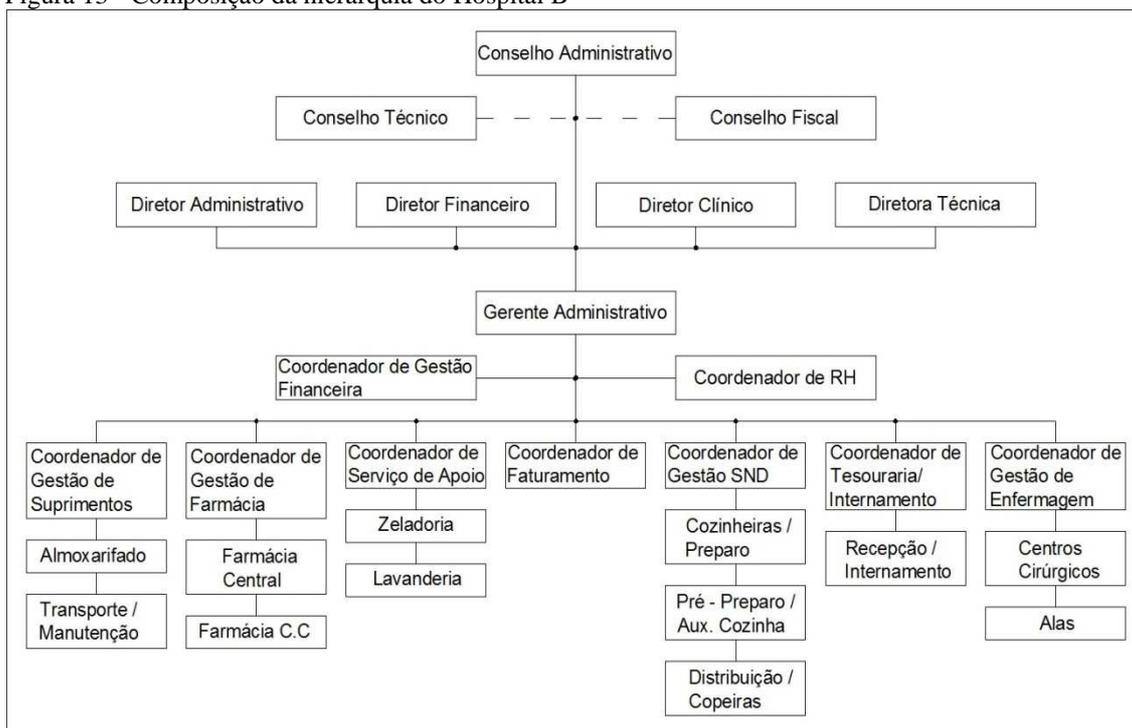
As decisões, quanto a investir ou fechar, determinado setor, cabem a alta administração, porque vai influenciar na rentabilidade sobre o patrimônio deles. Eles decidem comigo, aí eu desdubro isso em novas metas que repasso pras gerências médias. Isso vai permitir que se cumpra o programa do mês permitindo a análise do percentual de redução de gastos. Como a meta é desdobrada pra todos, e o sistema de custos é que baliza esta meta, isso agiliza pra me dizer o que se conseguiu, qual o nível de economia que conseguimos fazer naquele mês ou no período (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Percebe-se que a utilização do Sistema de Custos permite o comprometimento de todos os setores no desenvolvimento dos trabalhos e na constante melhoria do Hospital.

4.2.2 Apresentação do HOSPITAL B

O Hospital B conforme informações obtidas pelo Portal do Município de Cascavel (2014) têm como especialidade ser um Hospital Geral. O atendimento é exclusivo a particulares e conveniados. Sua estrutura moderna conta com instalações e equipamentos de alta tecnologia. Com foco em diversas áreas da medicina e disposição para o pleno cuidado com o paciente, o hospital abriu suas portas objetivando ser a melhor opção para profissionais e clientes. A composição do Hospital está estabelecida conforme a estruturação hierárquica, apresentada na Figura 13, na sequência.

Figura 13 - Composição da hierarquia do Hospital B



Fonte: dados da pesquisa, 2014.

A gestão é profissionalizada, tendo como denominação gerente administrativo. A formação do gestor é em Administração de Empresas e especialização em Negócios de Saúde. Está neste cargo há cinco anos, tendo iniciado no setor de compras, passando por outros setores, e na medida em que foi se aperfeiçoando, chegar ao cargo que ocupa atualmente foi inevitável. Situação observada através do relato do gestor.

Começando pelo setor de compras, isto me deu um bom suporte para trabalhar o sistema de custeio. [...] a formação de administração traz o conhecimento teórico, mas não o prático, e para hospital é um pouco mais complexo (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Com pouco mais de uma década, este hospital já nasceu com uma preocupação bem definida, quanto ao valor a ser cobrado pelos procedimentos, uma vez que tinha como propósito se tornar referência em sua prestação de serviços. Como o foco é o de cirurgias minimamente invasivas, o tempo de permanência no hospital é reduzido exigindo controle absoluto na capacidade de internação e na taxa de ocupação dos centros cirúrgicos, mantendo um fluxo rápido, porém constante.

4.2.2.1 Estrutura e estratégias a motivarem a implantação do sistema de custos

Por se tratar de um hospital que nasceu com característica específica, e em um contexto em que a tecnologia da informação, já estava propiciando informações rápidas e o gestor ter acompanhado toda a consolidação do mesmo, percebeu-se a integração que ele tem com as atividades da empresa.

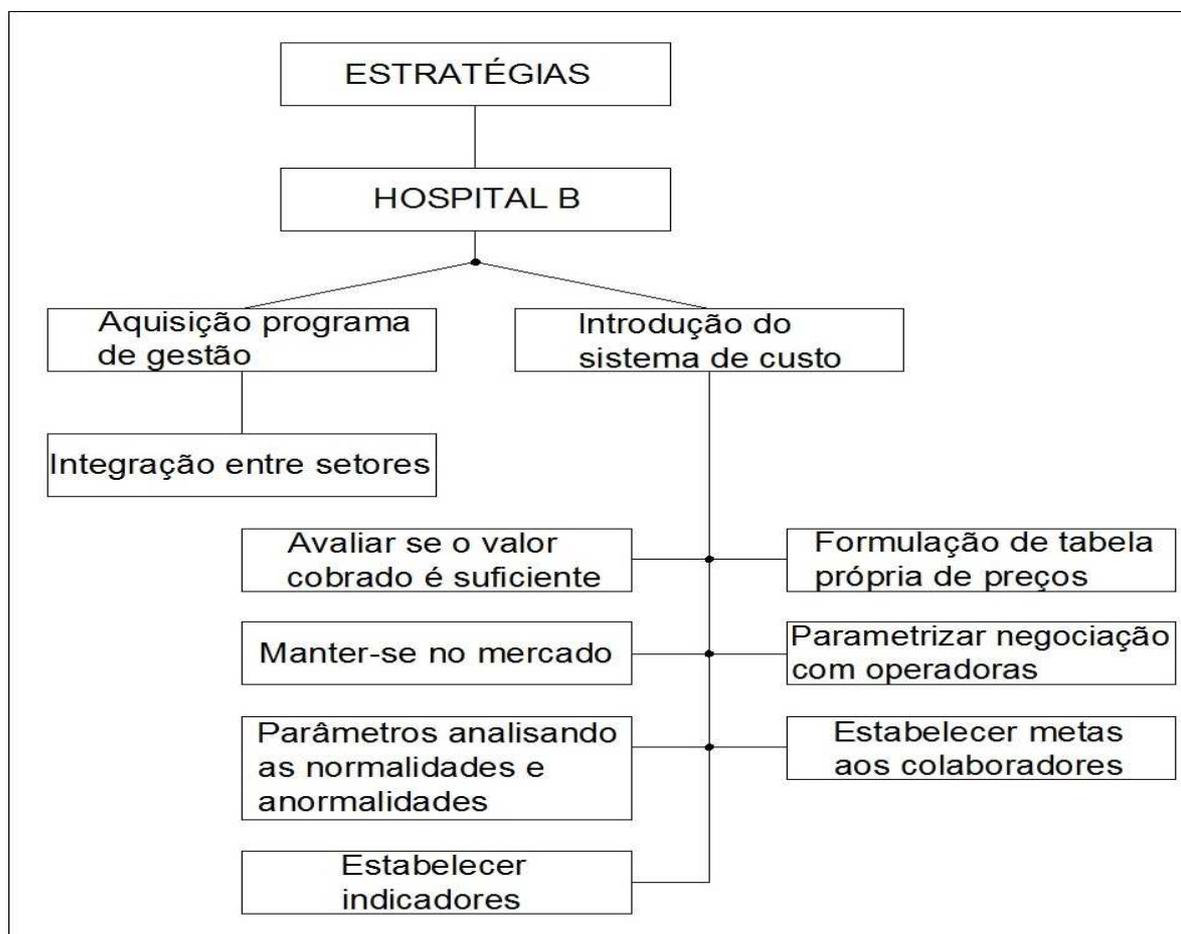
A preocupação foi pontuada desde a abertura da entrevista, quanto à necessidade de trabalhar com variáveis, indicadores, tabela de preços pautando a Margem de Contribuição, bem como a média da margem de lucratividade interna no dia a dia. De acordo com a fala do gestor:

[...] o serviço que nós prestamos é caso a caso, o paciente **x**, o paciente **y**, o mesmo procedimento, porém o custo pode ser diferente pra cada caso. Então, pra você trabalhar estas variáveis no dia a dia, montar a tabela de preços, para ter a média de margem de contribuição, média de margem lucratividade, isto demora um tempo, e para isso tem que criar indicadores padrão pra conseguir mensurar o custo de cada procedimento (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Esta preocupação do gestor é confirmada por Bertó e Beulke (2012), ao atestarem que a Margem de Contribuição é o indicador que mede o desempenho dos negócios comercialmente, uma vez que tem como base o ponto de vista econômico.

A visão de oportunidade financeira foi vislumbrada pelos idealizadores do hospital. Desta forma, para complementar o planejamento de crescimento estabelecido dentro de uma visão futurista e empreendedora, em 2005 ocorreu a aquisição de um sistema de gestão para integrar todo o hospital. A Figura 14 apresenta a estruturação das Estratégias que foi montada internamente.

Figura 14 - Estrutura das estratégias do Hospital B



Fonte: elaborado pela autora, 2014.

A preparação e organização, do sistema de custos, foram ocorrendo gradativamente, através da elaboração de indicadores a traçarem o perfil eficaz em todos os setores do hospital. Conforme pontuou o gestor.

O que mais nos motiva pra gente ter nosso centro de custo, é se manter no mercado, porque pra formular uma tabela de preço tem que o custo, pra negociar com a operadora de saúde, precisa apresentar a tabela de custos [...] se eu não provar a nossa realidade, não há negociação eficaz pro nosso lado. Então isso que nos motiva, a saber, o custo que ocorre dentro do hospital (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

A preocupação com esta organização permitiu que em dois anos o hospital já estivesse com o Sistema de Custeio implantando em todos os setores, permitindo o levantamento dos custos e despesas internos com eficiência. Na revisão da literatura, Bertó e Beulke (2012), deixaram claro, que a elaboração dos custos permite uma negociação consciente entre as duas partes. Preços apresentados sem respaldo efetivo por parte do hospital são glosados pelo

convênio, causando a perda da receita. Desta forma, saber precificar com base na realidade interna foi o pressuposto principal.

4.2.2.2 Ações desencadeadas quando da implantação do sistema de custos

A necessidade interna, quanto à precificação dos serviços e procedimentos foi o foco quando organizaram o projeto de implantação do sistema de custeio. A variedade dos serviços oferecidos, a rapidez com que eles seriam executados pedia uma dinamização interna eficaz, para o padrão de eficiência ser mantido. Desta forma, depender das tabelas prontas que referenciam os valores de taxas e diárias poderia inviabilizar a dinâmica proposta, uma vez que as tabelas são defasadas, não cobrindo os valores despendidos pelo hospital, obrigando faturar sobre materiais e medicamentos utilizados, com o objetivo de manter uma margem suficiente, conforme relatou o gestor.

Então, existem vários aspectos a considerar, existem várias tabelas prontas que referenciam os valores de taxas e diárias, materiais e medicamentos. Onde determinam a taxa de sala, o custo do centro cirúrgico, pro oxigênio, terapia, inalação [...] e os convênios usam essa tabela como referência. Por isso a gente precisa ter os nossos valores. Assim, com base no que eles apresentam e com base nos nossos custos internos, todos os anos negociamos estes valores com eles. Assim conseguimos manter um bom entendimento (GESTOR DO HOSPITAL, 2015).

O programa de gestão adquirido pelo hospital é uma ferramenta que permite toda a integração, inclusive o Centro de Custos. A formação de preço e produto passa pelos apontamentos da plataforma, uma vez que há a possibilidade de elaboração de modelos de custeio e rentabilidade utilizando-se de várias metodologias. Todos os custos são vinculados, gerando relatórios de consumo, das contas médicas e por pacientes. Entretanto, esta plataforma não tem toda a operacionalidade do *software* dos outros dois hospitais estudados, impondo a necessidade do uso de uma planilha ‘mãe’ no Excel, para alimentar o sistema.

Já consta como planejamento, pela direção do hospital, a aquisição da nova plataforma, dentro de curto prazo. Entretanto, a avaliação quanto a *performance* constituída à ferramenta de custeio, o gestor se sente seguro em pontuar que a organização que eles desenvolveram está satisfatória, pelo porte atual do hospital, uma vez que conseguem ter visão de todo o acontecimento interno e ao negociarem com as operadoras pautam-se em valores muito próximos do real. E quando se trata de proceder a um atendimento particular, necessitando de uma diária que possa ser atrativa ao cliente, a utilização do indicador hora/centro cirúrgico permite o estabelecimento de seu valor. Quanto aos materiais e

medicamentos, estes independem de tabelas, porque são organizados pela média ponderada, no estoque. Desta forma, é feita a composição da diária, das taxas e mais o MAT/MED (materiais e medicamentos) a ser cobrada do paciente que quer pagar com cheque, cartão ou mesmo dinheiro, uma vez que o atendimento a particulares, também é frequente no hospital.

A busca pelo indicador padrão em nível de Paraná é o projeto que está fortalecendo os anseios do corpo diretivo do hospital. Esta perspectiva demonstra a atenção que a gestão tem quanto à questão de se manter atualizado às normativas da classe. O ICH – Índice de Custos Hospitalares do Paraná foi idealizado através das constantes dificuldades e tabelas defasadas que o setor é obrigado a conviver. Alguns órgãos, tais como a Fehospar, Sindipar, Ahopar, Femipa e ISAE/FGV se reuniram e estruturaram uma ação conjunta para discutirem a forma de remuneração quanto aos serviços e procedimentos executados pelos hospitais do Estado, uma vez que os atuais índices não correspondem aos custos efetivos que ocorrem. Esta iniciativa está sendo vista com expectativa positiva, conforme destacou o presidente da Fehospar:

O Paraná está na vanguarda ao discutir a criação de um índice para medir as variações de custos e a inflação hospitalar, que servirá de referência nas negociações no setor, e sobre os modelos de remuneração e outras questões relativas. Nosso objetivo é resolver um problema histórico que afeta os hospitais (RENATO MEROLLI, FEHOSPAR, 2011).

O índice levará em consideração a complexidade e o regime jurídico de cada hospital, sejam filantrópicos ou não, a fim de serem mantidas as particularidades de cada empresa. Os itens a serem analisados são organizados em sete categorias, tais como Pessoal, Honorários, Medicamentos/Materiais, Materiais não Assistenciais, Serviços Terceirizados, Equipamentos e Instrumentais, além de Gases Hospitalares, toda esta composição para dar maior respaldo a atividades que ocorre nas organizações de saúde (FEHOSPAR – 2011).

O gestor destacou que a meta do hospital é adequar-se de acordo com o mercado, desta forma, fazer parte de ações pontuais como esta se tornou imprescindível para o constante aprimoramento e controle interno do Hospital. Em sua visão, aliar estratégia como esta, com uma leitura eficiente do sistema de custos, vai promover um retorno direto no resultado, situação que poderá influenciar no aumento do *LAJIDA* (Lucro antes dos Juros, dos Impostos, Depreciação e Amortização), ou seja, na geração de caixa que ocorre sobre o negócio da empresa. Como pontuado pelo gestor do hospital:

Então, o objetivo do hospital hoje é aumentar este indicador. De que forma? Nós

sabemos os custos, sabendo os custos, evitam-se os desperdícios [...] Se você tem um sistema de custeio implantado, que dê informação rápida, você agiliza o processo de tomada de decisão, e isso é o que se precisa nas empresas. (Relato do Gestor do Hospital).

Buscando agilizar o processo de informações, o trabalho é constante dentro do hospital. A cada quinze dias ocorre uma reunião com a diretoria financeira para mostrar o resultado econômico do hospital. E a cada dois meses fazem uma com os coordenadores de setor para falar sobre a produção, a evolução nos atendimentos, a evolução dos custos, também da Margem de Contribuição, sempre objetivando o cumprimento das metas estipuladas. Caso não tenham cumprido, destacar onde ocorreu a falha e porque, a fim de corrigi-la para não prejudicar na qualidade do processo.

Desta forma, a estratégia de melhorar o indicador pontuado pelo Índice de Custos Hospitalares – ICH do Paraná, através do projeto do Instituto Superior de Administração e Economia/Fundação Getúlio Vargas – ISAE/FGV continua sendo buscado ao serem estabelecidas as metas aos setores que compõe o hospital.

4.2.2.3 Fluxo e abrangência do sistema de custos

Sendo um hospital que prima pelo controle de gestão, a organização quanto à apuração dos custos é feita, através de um *mix* entre o Custeio por Absorção, o Custeio Variável e o ABC (*Activity Based Management*), uma vez que na forma convencional os custos operacionais são agrupados por centros de custos, a fim de proporcionar informações relevantes, para a apuração dos custos no âmbito fiscal. Porém, a análise quanto ao Ponto de Equilíbrio, Margem de Contribuição exige diversificação, desta forma o Custeio Direto ou Variável faz a leitura gerencial pontuando informações mais diretas a este enfoque. Este segmento já fez uso do ABC quando necessitou mais dados sobre o processo em determinadas atividades e seus desdobramentos. Situação que é favorecida pela tecnologia, uma vez que a relação causal entre atividades executadas e seus favorecidos alcança êxito mais rapidamente (BERTÓ; BEULKE, 2012). Souza (2013) descreveu em sua obra um estudo, que experimentou a aplicação do ABC, para fins de comparação entre os custos, mas o resultado não foi positivo, uma vez que apresentaram distorções entre os dois sistemas. Desta forma, a análise pode contribuir na explicação do desenvolvimento deste critério neste hospital.

A preocupação em estabelecer o valor da diária e da taxa, promove a dinamização dos

custos em Variáveis e Fixos, que precisam ser rateados através dos diferentes indicadores estabelecidos, para formarem o custo a ser atribuído ao paciente de acordo com o procedimento e tempo de permanência no hospital.

Para esta organização foram dinamizados dois grandes Centros de Custos, permitindo que o rastreamento dos custos ocorra até a formação do valor das taxas e da diária. Os centros de custos estão estabelecidos conforme informações no Quadro 18:

Quadro 18 - Estrutura do sistema de custos do Hospital B

CENTROS DE CUSTOS	PRINCIPAIS		AUXILIARES						
	ALAS	Centro Cirúrgico	Administração	Farmácia	S.P.R	S.N.D	S.S.H.L	Compras	Manut/Transp

Fonte: dados da pesquisa, 2014.

1. **auxiliares:** são os setores que executam os serviços internos para os outros setores, tais como o Administrativo, Farmácia, Serviços de Roupas (lavanderia), Serviço de Nutrição e Dietética (SND), Serviço de Higienização e Limpeza, Setor de Compras, Manutenção e Transportes. Estes setores são importantes, pois proporcionam as condições para que os centros de receitas possam funcionar em boas condições;
2. **principais:** que são considerados os centros de receitas para o hospital, formados pelas Alas, pelos Centros Cirúrgicos e pelo Centro de Esterilização.

Ainda há um terceiro centro de custos, que são três salas locadas para outras clínicas que, apesar de gerar receita, ao se utilizarem do mesmo espaço físico, geram custos para o hospital, e que foram pontuados para especificar o valor do aluguel a ser cobrado.

Entretanto, para a alimentação dos centros de custos, a organização interna busca analisar duas situações:

1. o custo do procedimento e internamento;
2. o custo total do hospital;

O custo dos procedimentos e do internamento é influenciado por duas situações, inicialmente pela composição do MAT/MED (materiais e medicamentos) e em segundo, pelos custos das taxas e das diárias.

O valor quanto a materiais e medicamentos segue a demanda, sendo analisado como

um custo direto dentro da referida competência. Com o custo médio da compra estabelecido, gera-se o preço de custo por item, permitindo sua atribuição independente aos procedimentos e atendimentos efetuados. Posteriormente, de acordo com o prontuário do paciente, seu valor é direcionado para a conta individualizada dele. Com isto, forma-se a primeira parte do custo relativo ao procedimento, através do material e do medicamento – MAT/MED.

O custo para propiciar o valor da diária e da taxa ocorre através de vários indicadores de resultado e desempenho. Os custos fixos e variáveis ocorridos nos centros auxiliares são levados para os principais, e nesta junção, estabelecem os valores necessários para definirem a composição do custo, a ser cobrado pelo procedimento efetuado e pelo tempo de internamento do paciente.

4.2.2.3.1 Critério pelo custeio por Absorção e Variável

Para atender aos requisitos do Custeio por Absorção, inicialmente foram separadas as despesas dos custos, e estes em diretos e indiretos, fixos e variáveis. Sendo que os custos fixos seguem o critério da alocação dos valores aos centros auxiliares, os quais são levados aos de receita posteriormente, através de formas de mensuração e atribuição para contribuir com seus valores na formação das diárias e taxas.

Os centros de custos auxiliares do Hospital B se utilizam de vários indicadores, para repassar o montante dos procedimentos que são executados dentro deles. A forma como eles são dinamizados segue alguns passos observados por Bertó e Beulke (2012). Os indicadores com os quais a gestão se apóia mensalmente são:

1. indicadores de atendimento – relacionam-se com a quantidade de atendimentos ocorridos durante o mês. Com este indicador traçam o perfil da permanência em cada especialidade atendida. Esta organização contribui, para futuras correções, caso se faça necessário;
2. indicador da taxa de ocupação do centro cirúrgico – tendo como medida a quantidade de diárias por dia. Tem como meta ideal o percentual de 87%, a fim de manter a qualidade de atendimento;
3. indicadores da mão de obra – tem como medida o número de colaboradores em cada centro. Por se tratar de mão de obra especializada, seu valor é alto, equivalendo a 45% do custo do hospital. Custo este que requer atenção especial, porque os aumentos influenciam diretamente no resultado financeiro do hospital.

Como explicou o gestor.

Este é um grupo de custo que tem que acompanhar o tempo todo e participar ativamente das negociações com os sindicatos, pra não influenciar no aumento dos custos e por consequência no resultado do hospital (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

4. indicador da lavanderia – em praticamente todos os setores há consumo de água, entretanto a forma de medição se faz por metros quadrados e depois por pontos ocorridos no ambiente. Para facilitar, o rateio foi baseado pela média de consumo, atribuindo pesos de acordo com o consumo. A lavanderia ficou com o peso 10, porque foi constatado que ela gasta dez vezes mais que os outros setores. Como pontuado pelo gestor;

É o ponto de maior consumo e a quantidade de pontos d'água gera nosso indicador que funciona como rateio para o consumo de água (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

5. indicador para a Energia Elétrica – utilizam do número de bocais, número de equipamentos, horas por dia em que utilizam o ambiente. Foi tentado fazer por quilovates/equipamentos/hora, porém se tornou inviável;
6. indicador do custo médio por refeição – é um centro de custo que exige atenção, uma vez que, a atribuição de seus custos necessita de várias informações de etapas intermediárias, tais como:
 - i. estatística mensal do número de refeições, a serem preparadas e servidas por centros, ao mesmo tempo serão separadas por paciente, acompanhante e funcionários;
 - ii. cálculo do custo operacional por refeição;
 - iii. análise das horas trabalhadas no preparo, cocção e distribuição das refeições;
 - iv. valor do custo unitário por gênero de acordo com os itens consumidos.

Desde o consumo do gás, necessita de medição a fim de proceder ao rateio. As informações devem ser precisas para corresponder ao custo real por refeição e em consequência por paciente.

7. indicador do custo médico por procedimento – a fim manter o nível ideal de atendimentos e/ou cirurgias;

8. indicador do custo para esterilização – como este setor presta serviços para todo o hospital, ele foi dinamizado como um centro de receitas. Desta forma, seus custos são analisados, inicialmente pelo tipo de material a ser esterilizado, e em seguida distribuído entre todos os centros beneficiados, com base em indicadores, tais como número de objetos esterilizados no mês por área e por centro beneficiado, bem como pela média do tempo unitário gasto no processo.

Todos estes indicadores permitem que o custo fixo do hospital, possa ser dinamizado em seus respectivos centros de custos. Tal como pode ser observado na dinamização por grupo de custos, estabelecida no Quadro 19:

Quadro 19 - Estrutura do fluxo de custos do Hospital B

GRUPOS DE CUSTO	ITENS A COMPOREM O CUSTO	FIXO/VARIÁVEL
Diretos		
MAT/MED	Materiais hospitalares, medicamentos, materiais para lavanderia, esterilização, higienização	Variáveis
	Materiais de limpeza em geral	Fixos
	No grupo custo de materiais uma parte é absorvida como fixa e outras como variáveis	
Pessoal	Salários e Ordenados Horas Extras Férias 13º Salário INSS e FGTS Rescisões e Indenizações Vale Transporte Saúde Ocupacional Vale Alimentação Estagiários Pro Labore	Fixos
Gerais	(-) Custo de Serviços Esterilização Coleta Resíduo Hospitalar Plantões Colangiografia - RAIO X Serviços de Ambulâncias (-) Custos Gerais Manutenção de Equipamentos	Fixos

	Manutenção e Reformas (-) Custos da Estrutura Energia Elétrica Água e Esgoto Telefonia Seguros de Instalações (-) Custos Indiretos de Pessoas Plano de Saúde Uniformes Seguros de Funcionários (-) Custos de Transporte Combustíveis e Lubrificantes Fretes e Carretos (-) Despesas com Ocupação Manutenção – Reparos na Administ. Despesas Direitos Autorais (-) Materiais e Serviços Locação de <i>Software</i> Material de Expediente Correios e Malotes Fotocópias e Impressões Assin. Jornais/Revistas/TV <hr/> (-) Assessoria e Consultorias <hr/> Assessoria Contábil Assessoria Técnica Assessoria Jurídica Assessoria de Informática <hr/> (-) Despesas Gerais <hr/> Associações de Classe Cursos e Treinamentos Doações Comemorações e Festividades	
Indiretos	Não há classificação como diretos ou indiretos. Somente como fixos ou variáveis.	

Fonte: dados da pesquisa, 2014.

Os valores fixos levantados no Centro de Custo Auxiliar são apurados, rateados e alocados juntamente com as variáveis, aos Centros de Receitas que também procedem ao rateio dos seus custos fixos, de acordo com os indicadores estabelecidos, acrescidos dos custos variáveis, para assim o valor da diária e das taxas serem estabelecidos. Esta dinâmica permite o levantamento da Margem de Contribuição e do Ponto de Equilíbrio Operacional relativo aos procedimentos/cirúrgicos e das diárias por dia e por mês, bem como a média de

permanência máxima a fim de manter com isso o Ponto de Equilíbrio Econômico. Tal como se apresenta na Tabela 3:

Tabela 3 – Levantamento da Margem de Contribuição e do Ponto de Equilíbrio Hospital B

Eventos	\$	Custo Variável	Margem de Contribuição	Custo Fixo	Ponto Equil/Oper.
Receita Média Diária	991	355	636	\$ 356.217	560
Receita Média Procedimento	1.399	501	898	\$ 356.217	397
Média de Permanência - dia	1,41				

Fonte: dados da pesquisa, 2014.

Tendo estas informações, devidamente pontuadas, o estabelecimento de metas aos variados setores do hospital são elencados, propiciando que cada setor possa se organizar para alcançá-las, efetivando a Margem de Contribuição e em consequência o Ponto de Equilíbrio Econômico, que quando não estão no equilíbrio necessário favorece a reorganização pelo gestor e diretoria.

4.2.2.3.2 Critério pelo ABC – custeio baseado em atividade

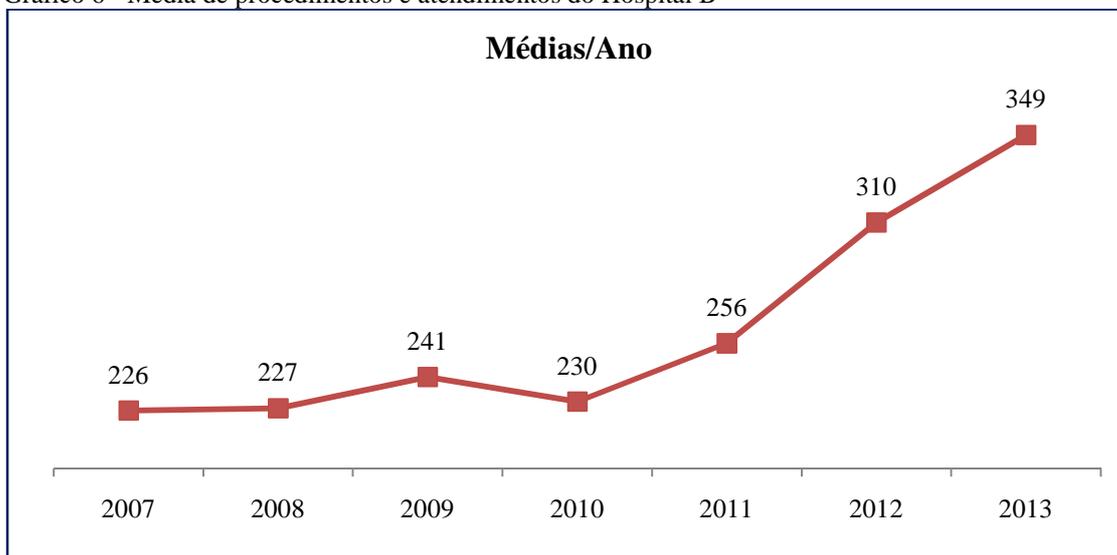
Algumas análises exigem apontamentos que nem sempre é suprida pelo rateio dos custos fixos, devido à complexidade do processo, desta forma o uso do ABC - Custeio Baseado em Atividades pode normatizar tendo como finalidade, diminuir a arbitrariedade que ocorre. Este *mix* permite uma visualização de atividades efetuadas dentro de determinado processo. Desta forma, os custos fixos dos centros auxiliares são apropriados as atividades que nele ocorrem, assumindo a característica de custos de primeiro estágio, para posteriormente serem levados as atividades dos centros de custos de receita, ou seja, o principal.

Esta necessidade surgiu quando ofertaram uma modalidade de aventais cirúrgicos descartáveis em substituição aos que eram utilizados. Para saber se seria mais econômico adotar este novo avental ou não, procederam à organização de todo o processo na lavanderia, uma vez que dentro dela ocorre quase, que exclusivamente, custos fixos, e estes podem ter uma mensuração melhor quando identificados através das atividades desenvolvidas em cada processo (SOUZA; CLEMENTE, 2011). Esta necessidade foi também o que pontuou o gestor.

Ficou bom, porque o ABC caracterizou o processo de trabalho, porque o processo de trabalho é que vai absorver os recursos. [...] Portanto, se quiserem saber quanto custa

levou-os a fazer a análise quanto à média de procedimentos e atendimentos que ocorriam. Para isso desenvolveram a análise do processo, aplicaram a Curva ABC e pontuaram esta realidade. Situação que pode ser contemplada através do Gráfico 6:

Gráfico 6 - Média de procedimentos e atendimentos do Hospital B



Fonte: dados da pesquisa, 2014.

Entretanto, como o objetivo nem sempre está na análise das atividades dentro do processo, este critério só é aplicado diante de uma decisão interna em que o Custeio por Absorção não proporcione respaldo suficiente para uma decisão segura. Este é um dos motivos que o ABC foi aplicado somente em ‘ilhas’ dentro do hospital (BERTÓ; BEULKE, 2012). Como pontuou o gestor.

Não interessa saber quanto custa cada processo. O interesse é saber o custo de todo o processo, porque o que interessa é o indicador, que é o quilo de roupa lavada. Se interessar mais detalhes, aí elaboro pelo ABC (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Esta observação do gestor vem ao encontro com o que Souza e Clemente (2011) pontuaram sobre o Custeio por Atividades, que sua apuração promove visão do desenvolvimento de toda a estrutura dos custos dos serviços desenvolvidos pela empresa, dentro do seu processo. Portanto, sua elaboração, também deve ser pensada antes de ser empreendida, uma vez que o tempo despendido, também pode ocasionar aumento nos custos do hospital, sem, entretanto melhorar sua eficiência.

4.2.2.3.3 Análise quanto aos indicadores utilizados

Quanto ao centro de custos chamado de Custos com Terceiros. Refere-se às salas, que estão alugadas para outras clínicas, mas que são espaços físicos do hospital. Estes ambientes geram receitas, entretanto utilizando-se das estruturas do hospital. Portanto, a análise quanto às atitudes, energia elétrica, água, impostos e taxas, depreciação, manutenção, entre outras que geram custos foram levantados para determinar o valor do aluguel a ser cobrado. Valores estes pontuados no valor do aluguel que é pago pelos locatários.

Assim, foi com base nos rateios, mais as despesas variáveis que tinham ocorrido que nós chegamos ao valor do aluguel [...] e aí, nós colocamos um tarifador de energia elétrica, pra pontuar diretamente pra eles, depois tem o seguro, simplesmente por metro quadrado. Mas, também tem a licença sanitária, o *software* de gestão [...], então, estes rateios arbitrados nos ajudam a formatar o custo indireto. Portanto, ao decidirmos locar o espaço, já sabíamos exatamente quanto cobrar de aluguel (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

A gestão se utiliza de vários indicadores que se relacionam diretamente com a quantidade de atendimento/mês. Como já pontuado, os procedimentos são minimamente invasivos, ocasionando a média de internamento de pouco mais de um dia pós-cirurgia. Caso exceda este tempo, isto ocasionará prejuízo ao hospital. Como pontuou o gestor:

Nós buscamos uma taxa de ocupação de 87%, porque esta taxa está diretamente ligada a dar o tempo de permanência pro paciente. Então se for muito alta a média de permanência nós vamos ter menor capacidade de internação (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

A análise documental permitiu a observação, de que esta taxa se torna ideal, porque assim os procedimentos podem ser executados com qualidade. Desta forma, os indicadores de atendimento/mês com a taxa de ocupação do centro cirúrgico devem ter sintonia sequencial, uma vez que entre uma e outra cirurgia necessita-se de um tempo mínimo de trinta minutos para que se proceda à remoção do paciente ao quarto e a higienização de todo o ambiente.

Percebeu-se que o estabelecimento desta taxa ideal, possibilita a manutenção do que seja suficiente para manter o equilíbrio como internação/mês. Entretanto, a média de permanência estabelecida em 1,41, é perseguida constantemente, a fim de não prejudicar a organização estabelecida. Foi observado, que em certo período a média se elevou para dois dias e meio. Ao apurarem o motivo perceberam que três cirurgias que, coincidentemente ocorreram na mesma quinzena tiveram complicações, refletindo diretamente no indicador, alterando-o. A ocorrência passou por verificações, as comissões de alta de paciente e de ética estabeleceram uma varredura para verificar o que ocorreu, pois situações assim não são

comuns e são desfavoráveis ao resultado financeiro.

Os indicadores permitem a postura decisiva em relação a todos os setores. Conforme explicado pelo gestor, através do levantamento de custos as Alas em relação aos Centros Cirúrgicos, ainda estão ocasionando resultado negativo. Por isso, a taxa de permanência ao leito é supervisionada, a fim de evitar maiores prejuízos para o hospital. Conforme sua explicação.

[...] o ato cirúrgico é rentável, mas se ele ficar mais de um dia internado, a gente só vai receber o que a fonte pagadora determinar. Então se ficar mais de um dia já representa prejuízo para o hospital. O convênio não paga o custo. Esta é nossa realidade (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Desta forma, os indicadores precisam ser constantemente monitorados para que o indicador de resultado seja superior, não causando dificuldades internamente.

Percebeu-se a importância dos custos para a eficiência e desempenho do hospital. Esta organização foi pontuada, principalmente quanto às terceirizações. Como os hospitais são assediados para terceirizarem os serviços, a viabilidade em fazer este procedimento ou não, depende de análise minuciosa nos custos internos. Foi verificado que em 2010, o hospital manteve a terceirização do serviço de lavanderia pelo tempo de um ano. Ao questionar o gestor sobre o motivo da terceirização, este justificou que naquele momento foi viável, porque o valor proposto estava abaixo do custo. Entretanto, com o advento de novos contratos para a prestação de outros procedimentos, os custos foram reanalisados, percebendo-se um desequilíbrio que não compensava mais manter o serviço terceirizado. Assim, as roupas voltaram a ser lavadas dentro do hospital. Conforme relato do gestor.

Já chegaram a pedir três e cinquenta o quilo na terceirização. E como nós sabemos o custo interno, sabemos que não é viável. [...] assim, o sistema de custeio permitiu esta visão - o cenário interno e externo para o que seria melhor para a lavanderia. (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

O mesmo controle foi efetuado no setor de manutenção, entretanto a análise permitiu a visualização de que não se torna viável manter um setor de manutenção. Pela quantidade de máquinas e equipamentos, nos centros cirúrgicos, na lavanderia, como gerador de energia, bomba de vácuo, o compressor de ar com calibragem absoluta, só podendo funcionar a partir da emissão de laudo, sendo de várias marcas e modelos. Cada qual tem suas especificidades, não permitindo que qualquer pessoa as opere. Assim, é mantida uma pessoa somente para os serviços gerais e as demais situações são absorvidas pelo setor de compras que contrata

quando se faz necessário o determinado conserto.

Quanto à mão de obra, seu custo é equivalente a 45% do custo do hospital, pontuado diretamente na DRE. Seu valor é relevante, tendo sido destacado no estudo de Bertó e Beulke (2012), na formação dos custos operacionais, porque abrangem além da remuneração (horas normais trabalhadas, horas extras, o repouso remunerado, o adicional insalubridade e/ou noturno), os encargos sociais (INSS, FGTS, Provisão para Férias e 13º Salário) e benefícios (vale-transporte, assistência médico-social, alimentação). Valores que são apropriados de acordo com a definição dos centros de custos. Entretanto, o valor referente ao honorário dos médicos, é faturado pela Pessoa Jurídica deles. Não compoem o valor de mão de obra.

Esta movimentação e controle internos permitem a busca a um *LAJIDA* (Lucro antes dos Juros, dos Impostos, Depreciação e Amortização), eficiente. Hoje, seu valor mediano está em 13%, sendo que em nível de Brasil gira em torno de 17%. A busca deste percentual permite à gestão dar a devida importância aos indicadores, favorecendo a reorganização rápida quando os desequilíbrios acontecem. Permitindo o acompanhamento com maior segurança aos indicadores de rentabilidade e lucratividade do hospital para que o Ponto de Equilíbrio Econômico se mantenha.

4.2.2.4 Dificuldades percebidas durante a implantação

Informações atualizadas e fidedignas permitem decisões seguras aos gestores, entretanto todo o ferramental precisa ser alimentado pelas pessoas que compõem os setores do hospital. Porém, alguns estudos mostram que informações confiáveis são os maiores dificultadores a melhorarem a eficiência das empresas prestadoras de serviços na área de saúde (SOUZA, 2013).

Ao buscar a análise do gestor quanto às dificuldades percebidas para a implantação do sistema de custos dentro do hospital, sua ponderação mostrou o que o autor explicou - a dificuldade de conscientizar as pessoas, ou seja, a mudança de cultura. Este esclareceu que foi necessário o estabelecimento de metodologias para sistematizar e esquematizar as ações que se buscava. Desta forma, a participação em congressos foi à primeira forma de trazer informações e mais conhecimento na área. O primeiro Congresso foi em Custos Hospitalares, seguido de outro em Administração de Gestão Financeira e Custos Hospitalares em São Paulo. Foi criada, também uma parceria com os gestores do *software* implantado. Assim, com os conhecimentos adquiridos nos congressos, mais os levantamentos mostrando a realidade do hospital gerou a capacitação do gestor, que disseminou aos demais setores. A contabilidade

configurou o sistema e alinhou conforme a sistemática do hospital, personalizando-o de acordo com a necessidade e o que eles pretendiam em eficiência.

Hoje, a interação entre as pessoas, nos seus respectivos setores demanda de informações pontuais, conforme frisou o gestor.

Então, este comprometimento no início foi difícil. Hoje, todos têm o compromisso. Trazem os relatórios bonitinhos pra mim. Já conversam sobre a situação. Já lançam no sistema. A pessoa que nunca pegou no computador, aprendeu a lançar no sistema. Isso tudo foi disciplinado. Então, o estabelecimento de metodologias permitiu que as ações se esquematizassem, porque todo mês as informações têm que chegar até mim. É por isso que não pode sair daquele parâmetro (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

O estabelecimento de metas permite que as pessoas busquem corresponder com os apontamentos e informações que a gestão estabelece. Essas metas proporcionam resultados para o hospital. Esta organização ocorre desde a equipe de recepcionistas até o pessoal do centro cirúrgico. Ao cumprir as metas são acrescentados pontos que vão sendo acumulados, para premiação através de bônus que são distribuídos mensal, quadrimestral e anual. Esse fator motivacional permite a divulgação do hospital, que é percebido como *marketing* direto e automaticamente vai influenciar no resultado do hospital.

Apesar da rotatividade do quadro funcional não ser alta, é mantido uma constância nos treinamentos em todos os setores, porque todo lançamento de entrada e saída de materiais e medicamentos no estoque, de roupas lavadas, de alimentos preparados e servidos podem alterar o custo, inviabilizando a organização no sistema de custeio. Desta forma, a rotatividade tenta ser controlada, mas ocorrendo, se faz necessário que ocorram treinamentos, assim a cultura do hospital já é repassada permitindo que a pessoa obtenha o conhecimento e passe a fazer parte da equipe. Como relatou o gestor.

Toda mudança gera algum tipo de receio nas pessoas, né. Se ela é imposta, gera mais dificuldades de quebrar paradigmas, agora se ela é participativa daí, não (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Essa organização permite a visualização estabelecida por Bertó e Beulke (2012), ao atribuírem que os resultados, dentro de uma empresa podem se tornar eficientes se seguirem as fases, tais como:

1. identificação dos problemas – conhecimento da realidade e atribuições do seu setor, do centro de custos/atividade, chefia imediata;

2. correção de rumos – ao surgimento de problemas, a possibilidade de consertos imediatos;
3. parametrização – planejamento do que se almeja;
4. monitoramento - acompanhamento pela chefia, das metas determinadas, de acordo com a área/centro de custos/atividade.

A participação ativa no processo perpassa pela disciplina, que ocorre através de treinamento, do monitoramento e do controle dos indicadores. Assim, através do *feedback*, os desvios que aparecem, dentro de cada período, são detectados com facilidade e corrigidos, antes de causarem problemas ao setor, aos custos e a economia, de forma geral.

4.2.2.5 Contribuições percebidas com a implantação do sistema de custos

Uma empresa só se torna atraente a novos investidores, quando pontuar resultados satisfatórios sobre o capital, que foi inicialmente investido por seus proprietários. Desta forma, o gestor precisa estar atento, uma vez que “maximizar a criação de valor para a empresa”, torna-se parte essencial de seu trabalho diário (SOUZA; CLEMENTE, 2011, p. 1). Situação que vem ao encontro com a observação do gestor, uma vez que a área de saúde, hoje está compreendida como uma empresa que precisa ter um controle interno eficiente, para fazer frente aos avanços tecnológicos institucionalizados e da expansão dos planos de saúde.

Pra ver a situação da empresa [...] qual seu valor, hoje, melhorou, piorou? O valor da empresa é baseado no nosso resultado. Se fosse vender o hospital, hoje, então quanto valeria? Como são vários sócios, pra eles é interessante saber quanto está valendo a cota, hoje – de cinco anos pra cá dobrou de valor(GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Como os dois lados necessitam de retorno, a queda de braço, geralmente expõe a fragilidade dos hospitais, porque estes ainda estão em transição na sua forma de perceber e organizar seus custos internos. Assim, ter os custos estruturados tornou-se imprescindível. A pressão que as operadoras estabelecem ao apresentarem suas tabelas, sempre com intuito de pagar menos, quando seu cliente necessita de procedimentos hospitalares, faz com que os gestores se preocupem com esta implementação.

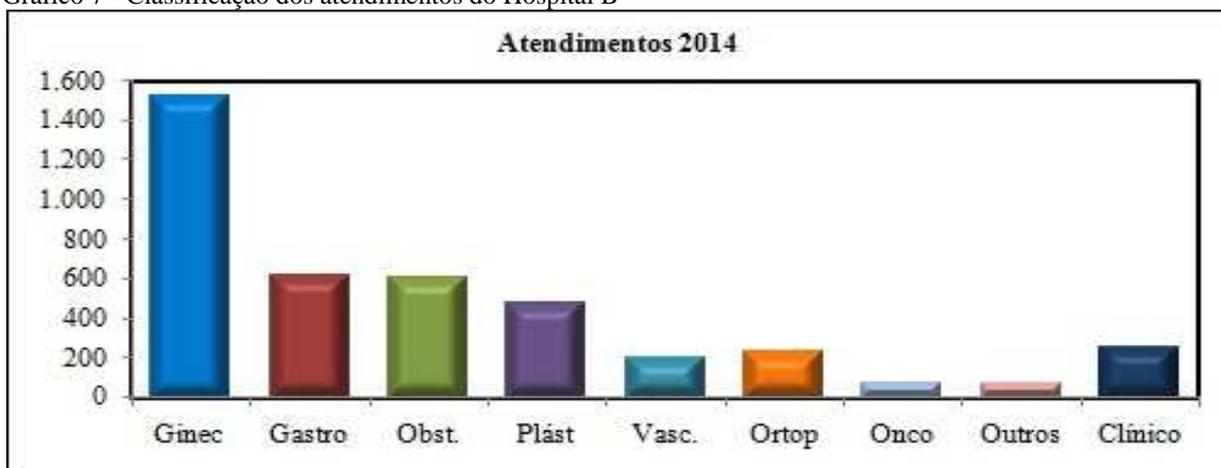
A tecnologia da informação contribui ao elaborar *softwares* específicos para a área da saúde. A institucionalização do programa no Hospital permitiu a integralização de seus setores ao sistema de custos, bem como a concepção de estratégias, que poderiam não ser percebidas como relevantes, se não tivessem os apontamentos, através do sistema de custeio.

O estudo quanto as Alas demonstrou essa percepção. No início do hospital, havia somente uma ala com quatorze leitos, que não geravam valores positivos. Assim que conseguiram novos recursos, organizaram mais uma ala, com novos leitos. Apesar desta nova estruturação física, o prejuízo no setor ainda está sendo percebido.

Desta forma, baseado em pesquisa de demanda de mercado, optou-se por novos investimentos. Mais um centro cirúrgico está sendo implantado. Pelos estudos realizados esta obra, apesar de representar novos custos, vai permitir o agendamento de mais procedimentos, que exigirão mais internamentos. Esta análise permitiu ao gestor, juntamente com a diretoria a percepção, que a partir disto, este centro de receita (Alas) passará a ser lucrativo.

Outra observação permitida pelo Sistema de Custos, mais especificamente pela análise do Custeio Variável, foi responder quais procedimentos são mais rentáveis para o hospital. Como as cirurgias são minimamente invasivas e o internamento gira em torno de pouco mais de um dia, para analisar quais procedimentos cirúrgicos, seriam melhor para atender a este perfil foi proposto um levantamento, levando em consideração todos os serviços efetuados no período de janeiro a dezembro de 2013, e os relatórios demonstraram que a cirurgia de cesariana, apesar de ser o maior nicho de procedimentos cirúrgicos (Gráfico 7), não estava gerando mais uma margem de contribuição positiva para o hospital.

Gráfico 7 - Classificação dos atendimentos do Hospital B



Fonte: dados da pesquisa, 2014.

Assim, estabeleceram um novo *marketing*, viabilizando outras cirurgias mais limpas, tal como a de ortopedia, que é a que, no momento está gerando melhor retorno. Para que este novo perfil se consolidasse foi necessário o comprometimento de todos os setores, para isso o gestor juntamente com os coordenadores se reuniu, a fim de que novas metas pudessem ser estabelecidas, diante do novo foco de procedimentos e atendimentos a serem feitos.

4.2.2.6 Visualização do desempenho econômico e financeiro do hospital

Como foi percebido ao longo da entrevista, a implantação do Sistema de Custeio, ocasionou vários resultados, entretanto como pontuar estes resultados como ganho econômico e financeiro para o Hospital? Levando em consideração o investimento inicialmente feito, por seus proprietários, e o retorno agora esperado, como compensação deste esforço, valorizando o que foi abordado por Souza e Clemente (2011) que o aporte financeiro se faz necessário para dar a empresa, além de sua manutenção novos patamares de rentabilidade, porque seu lucro é que vai atrair novos investidores.

Com base nas sub-categorias de análise determinadas para avaliar o desempenho econômico e financeiro do Hospital, passa-se a análise da sua Rentabilidade e Lucratividade aplicada sobre os demonstrativos contábeis. Levando em consideração que quanto melhor o resultado dos indicadores mais segura será a tomada de decisão por parte da administração.

4.2.2.6.1 Análise dos demonstrativos financeiros a partir dos índices de lucratividade

A técnica de análise através dos quocientes financeiros permite a comparação das contas do Ativo com o Passivo. Para verificar a liquidez do Hospital foram utilizados os indicadores de Liquidez Geral, Liquidez Corrente e o de Liquidez Seca. Estes índices assentem que se meça a capacidade quanto ao pagamento dos compromissos ocorridos durante a série de anos analisados. Situação que passa a ser retratada na Tabela 4:

Tabela 4 - Dados da análise financeira através dos índices de liquidez do Hospital B

Índices	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Liquidez Geral	0,94	0,52	0,44	0,61	0,95	1,26	0,95	0,67
Liquidez Corrente	1,69	0,52	0,70	0,84	1,50	1,81	1,45	0,98
Liquidez Seca	1,39	0,50	0,58	0,61	1,20	1,58	1,18	0,73

Fonte: dados da pesquisa, 2014.

Levando-se em consideração os índices apresentados para a Liquidez Geral, percebe-se que há uma oscilação nos resultados, mas permanecendo quase sempre próximo ao fator um. Pode-se observar que para cada \$ 1,00 de dívidas, o Hospital quase sempre fica aquém da condição ideal para cobrir seus compromissos de curto e longo prazo, o reflexo maior da dificuldade financeira é percebida nos anos de 2007 e 2008, quando o Hospital trabalhou com

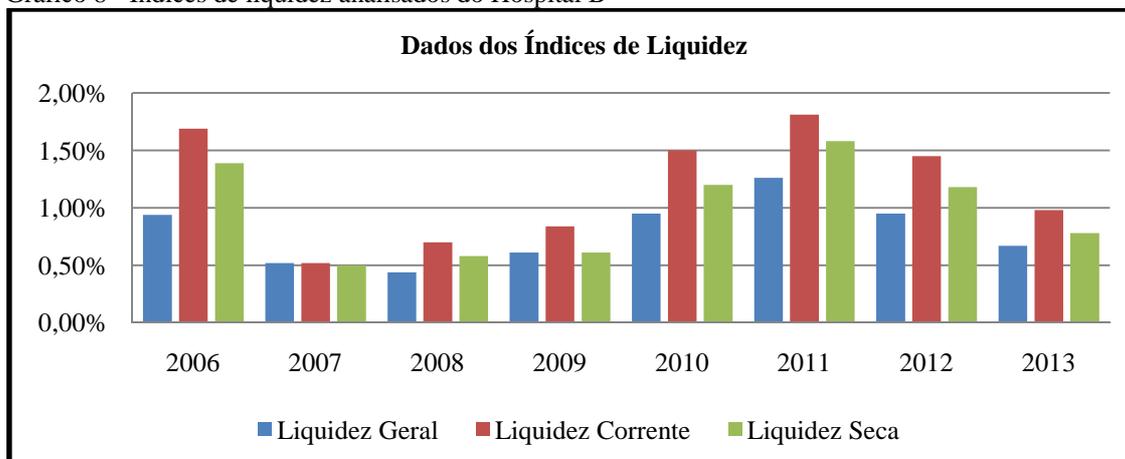
uma situação negativa em sua lucratividade. Somente em 2011 a organização teve folga financeira, incorrendo numa sequência de queda posteriormente.

Percebeu-se pela análise documental que as dívidas a Longo Prazo diminuíram ao longo dos anos, uma vez que o financiamento feito em 2004 foi sendo pago, e o Hospital quase não buscou dinheiro no mercado financeiro a longo prazo. No ano de 2013 teve uma queda, próximo a 10% em relação às dívidas de Curto Prazo, situação não muito favorável, uma vez que as dívidas de longo prazo permitem à empresa operar melhor com relação ao seu Ativo. Como este quociente tem por finalidade mostrar a relação entre Ativos e Passivos, de curto e longo prazo, a continuar nesta sequência, percebe-se que pode haver um comprometimento em sua saúde financeira.

Ao analisar o Índice de Liquidez Corrente, que tem por finalidade analisar a capacidade do Ativo Circulante em relação às dívidas de curto prazo, percebe-se que os quocientes, ou estão muito próximos a um, ou o excedem. Como a maior parte dos recebimentos, se faz através das operadoras dos planos de saúde, e a partir da implantação do Sistema de Custos, o Hospital passou a ter uma negociação de valores dos procedimentos/serviços mais perto do real, ter seus valores glosados ficou mais raro. Assim, a constituição destes valores fica livre podendo ser comprometido para o pagamento do Passivo Circulante, uma vez que há mais certeza do recebimento.

No quociente de Liquidez Seca, percebeu-se que para cada \$ 1,00 mantido no Ativo Circulante, mesmo sem o valor dos Estoques, a empresa em sua essência, ainda conseguiria cumprir com seus compromissos de curto prazo. Esta consideração se faz necessária, porque o valor em estoque, mesmo não sendo muito alto, ainda assim nem sempre apresenta liquidez compatível ao grupo patrimonial. Conforme verificação, no ano de 2013 o Estoque ocupou apenas 4,21% do Ativo Total do Hospital, lembrando que os bens que se estocam, dentro dos hospitais são essenciais, pois se tratam de medicamentos, materiais de higiene/limpeza e alimentos. A composição dos valores pode ser melhor visualizada através do Gráfico 8, onde os índices são confrontados através da sequência de anos.

Gráfico 8 - Índices de liquidez analisados do Hospital B



Fonte: dados da pesquisa, 2014.

O confronto dos índices permite a visualização de que a situação do Hospital não esteve muito favorável quanto à sua capacidade de liquidação das dívidas, tanto no Curto como no Longo Prazo, independente de não haver Ativo Realizável a Longo Prazo.

4.2.2.6.2 Análise dos demonstrativos financeiros a partir dos indicadores de rentabilidade

O Sistema de Custeio ocorreu na sequência da implantação da plataforma de gestão. Desta forma, em 2007 o processo estava todo estruturado e começando a mostrar as primeiras informações ao gestor, diretores e conselho fiscal. Assim, a visualização dos fatos pode ser observada através dos relatórios contábeis, como o Balanço Patrimonial e a DRE de dois mil e seis a dezembro de dois mil e treze. Fatos estes que passam a ser explicados, percentualmente na Tabela 5, com base nos indicadores econômicos apurados através da Rentabilidade do Hospital B.

Tabela 5 - Análise econômica através dos índices de rentabilidade Hospital B

Índices (%)	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Rentabilidade do PL	14,40	- 5,94	3,57	7,96	5,01	9,40	12,08	23,49
Rentabilidade do Ativo Total	11,23	- 4,37	2,74	6,48	4,17	7,53	9,55	17,57
Margem Líquida	13,87	- 7,55	4,28	8,55	5,46	10,19	10,58	53,89

Fonte: dados da pesquisa, 2014.

De acordo com Assaf Neto (2008), por mais que os enfoques possam variar, quando se analisa demonstrações financeiras, o interesse continua sendo o de medir os resultados,

avaliando o impacto quanto ao desempenho global da organização, porque os sócios sempre esperam retorno sobre seu investimento inicial. Desta forma ao medir o retorno para sua compensação, com base na série de anos, observou-se, que apesar do Sistema de Custeio já ter começado a contribuir, no primeiro momento, o resultado não foi satisfatório. A partir da medição, iniciada em 2006, percebeu-se uma situação negativa logo na sequência, mas começando uma reformulação gradativa dos índices nos anos seguintes.

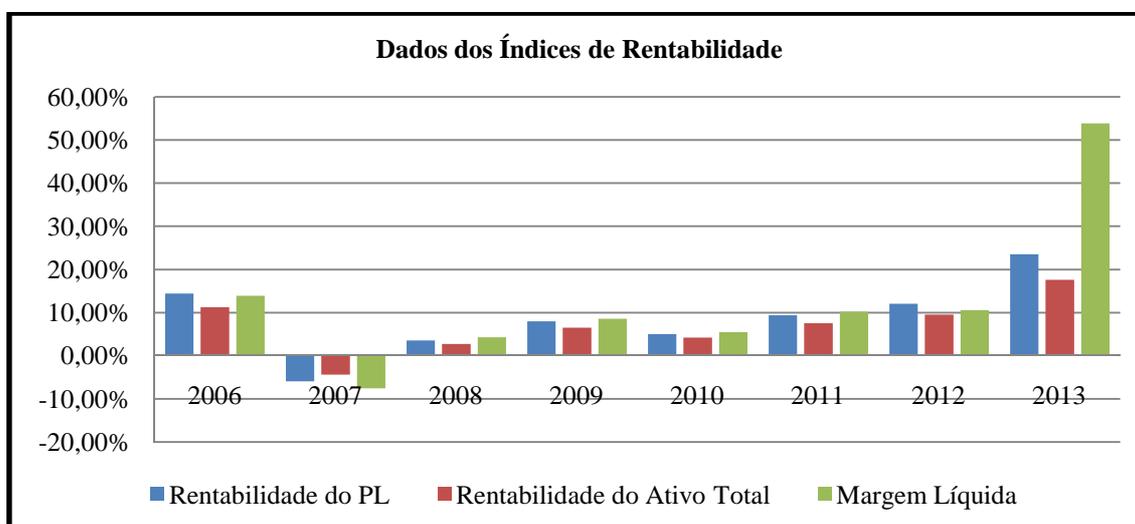
O índice de retorno sobre o capital investido, por ser o mais importante para os sócios, mostra uma rentabilidade muito inferior na sequência informativa, pois de um retorno de \$ 14,40 passou a prejuízo no ano seguinte. Observou-se pelo DRE, que os custos internos, no período compreendido entre 2007 e 2008, tiveram impacto acentuado em relação à Receita Líquida de Serviços. O controle começou a ocorrer, a partir de 2009, permitindo que o quociente de retorno começasse a sinalizar positivamente. A elevação gradual do índice permite analisar que, a continuar neste efetivo controle, possa ocorrer um fluxo compensador de dividendos nos próximos períodos.

Quanto ao índice de retorno sobre o Ativo observou-se que, passado o período de prejuízo operacional, os índices começaram a melhorar. Em 2013, o retorno já estava correspondendo a \$ 17,57 para cada \$ 100,00 de investimentos. Isto significa que o equilíbrio observado nos custos internos refletiu no resultado líquido para o Hospital, possibilitando uma maior rentabilidade ao seu Ativo.

O quociente de Margem Líquida tem por finalidade comparar o lucro obtido pelo Hospital em relação aos procedimentos executados. O ramo de saúde, por ter alto custo interno gera esforços constantes em diminuí-lo, a fim de aumentar sua eficiência. Os resultados não foram muito satisfatórios, como observados no início, pois foram aquém do percentual considerado bom. Entretanto, o último ano estudado permitiu observar uma elevação, significando que a cada \$ 100,00 em serviços prestados, o retorno foi de \$ 53,89 de receita líquida.

Esta situação permite analisar que o ano de 2013 sofreu um choque de gestão, uma vez que todos os quocientes passaram a se tornar eficientes. Situação que pode ser melhor observada através do Gráfico 9, em que se apresenta o desempenho do Hospital através dos índices de Rentabilidade.

Gráfico 9 - Índices de rentabilidade analisados no Hospital B



Fonte: Dados da pesquisa - 2014

Conforme pode ser observado, o Desempenho Econômico do Hospital, demonstrado através dos Indicadores de Rentabilidade não foram promissores no decorrer dos anos. Entretanto, o crescimento do lucro líquido percebido no ano de 2013, se deve mais ao controle dos custos e despesas internas, observados na série de anos, tendo diminuído em 68,68%, do que necessariamente da sua Receita Líquida, que teve um percentual diminuído em 30,79%, para o mesmo período.

Desta forma, através dos Índices de Liquidez, torna-se possível perceber, conjuntamente com os quocientes de Rentabilidade, que a queda na Receita Líquida de Serviços, ocorrida no ano de 2013 influenciou, também na capacidade financeira do Hospital. Os custos, neste ano, como visto no quociente da Margem Líquida tiveram uma redução drástica, motivo pelo qual se analisa uma influência mais positiva na saúde financeira do Hospital.

Após a análise feita percebe-se o esforço que está sendo feito, por parte da gestão, em equilibrar as contas do Hospital. De uma situação de prejuízo em 2007 para uma sequência de aquecimento, permitindo um retorno mais saudável sobre o capital investido por seus sócios. Conforme pontuado pelo gestor:

Ao fazer a análise de custeio por setor, nós podemos analisar se realmente é importante fazer o investimento neste equipamento, se é necessário ampliar a estrutura ou não. Nosso desempenho pode estar atrelado a isso, quanto vou investir, se realmente devo investir... Então eu vejo que um Sistema de Custos é fundamental.

Empresas que não tem este norte não conseguem trabalhar de maneira adequada. (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Assim, pode-se concluir que esta melhora pode estar sendo influenciada pelo controle nos custos internos proporcionado pela implantação do Sistema de Custos ocorrida a partir do ano de 2005.

4.2.3 Apresentação do HOSPITAL C

Com base no Portal do Município de Cascavel (2014) o Hospital C, tem como atribuição quanto ao atendimento ser um hospital Especializado, com leitos disponibilizados a particulares, Operadoras de Planos de Saúde e ao Sistema Único de Saúde – SUS. Desta forma, as receitas ocorrem através dos convênios com as operadoras de saúde, do governo, bem como de atendimentos particulares.

O complexo hospitalar iniciou a mais de duas décadas e se estruturou em um centro de tratamento de alta tecnologia em prevenção, diagnóstico, tratamento, estudos e pesquisas, atendendo em média 550 pacientes por dia. Buscado por toda a região oeste, propiciando atendimento a mais de cento e cinquenta municípios, devido a especialidade que atendem. Possui hoje uma equipe de mais de seiscentos colaboradores e um corpo médico em torno de cem profissionais.

Desde sua implantação e devido ao seu crescimento, foi e vem sendo submetido a modificações em sua estruturação, inclusive em sua composição hierárquica. Motivo pelo qual o organograma não foi disponibilizado para efeitos desta pesquisa.

Esta expansão nas atividades e especialidades gerou o entendimento aos diretores, acionistas e conselho fiscal, de que não era mais possível trabalhar sem uma gestão profissionalizada dentro dele. Desta forma, várias atribuições e remodelações foram deliberadas permitindo o avanço em todos os aspectos internos. As primeiras normativas se deram pela introdução de uma gestão executiva e profissionalizada e a consequente implantação de programas dentro do Hospital. Resoluções que alteraram todo o arcabouço estrutural do mesmo, diante do complexo atendimento que acontece internamente.

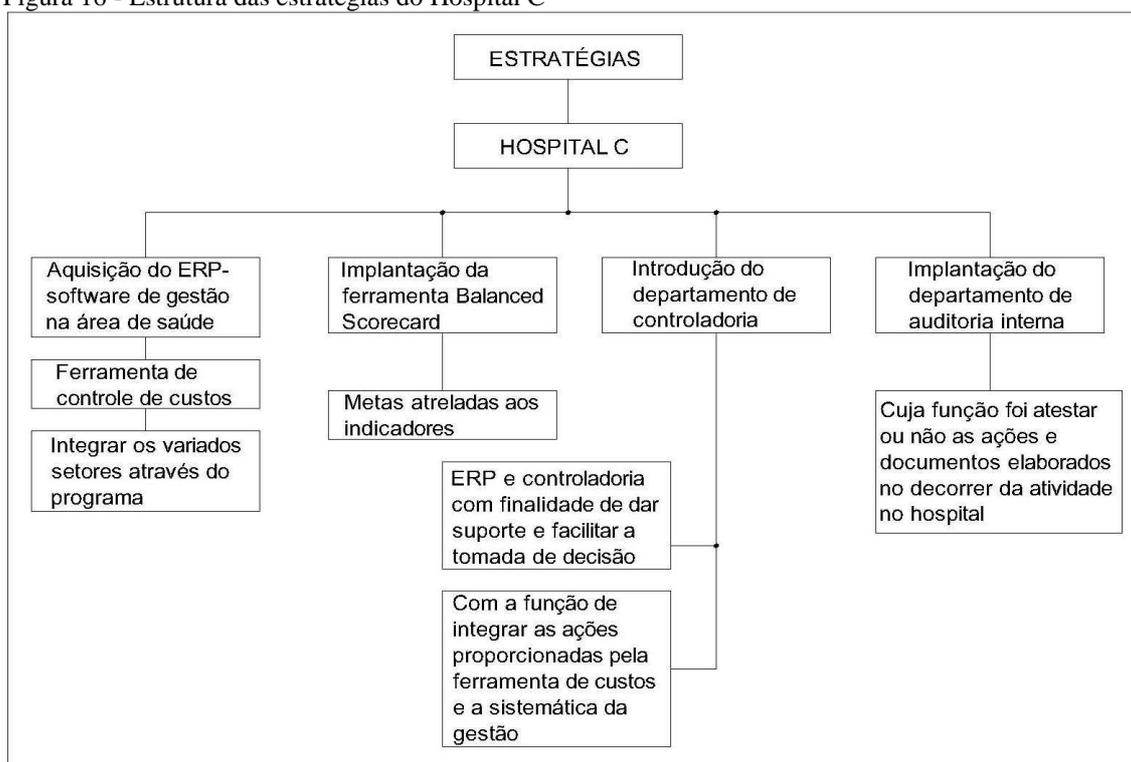
4.2.3.1 Estrutura e estratégias a motivarem a implantação do sistema de custos

Administrar a estrutura exigiu também, outras ferramentas de gestão. Desta forma, no ano de 2008 a direção adquiriu um programa de gestão integrada. Este ERP (*Enterprise*

Resource Planning) é um *software* moderno, que tem por objetivo integrar o hospital, inclusive auxiliando no planejamento e implantação de metodologia do Sistema de Custo Hospitalar. Porém, a visão de análise dos custos só começou a ocorrer a partir de dois mil e treze quando ocorreu a contratação do novo gestor administrativo geral do hospital, que juntamente com a equipe que já estava caminhando na organização do programa de gestão, elaborou novas diretrizes, permitindo a visualização de estratégias e ações que precisavam ser desenvolvidas para consolidar a estruturação do Sistema de Custos.

Desta forma, foi implantado o departamento de controladoria, permitindo que os controles internos pudessem ser analisados com mais qualidade, inclusive com o auxílio do *Balanced Scorecard* – BSC, que teve por finalidade medir e gerenciar o desempenho dos processos internos, bem como das metas estabelecidas, buscando a capacitação humana e melhores resultados das atividades. Sua dinâmica pode ser percebida através das Estratégias demonstrada na da Figura 16:

Figura 16 - Estrutura das estratégias do Hospital C



Fonte: elaborado pela autora, 2014.

Entretanto, o sistema de custos ainda não está completamente estruturado, alguns passos ainda precisam ser disseminados para que enfim sua eficiência ocorra, como relatou o gestor:

O sistema ainda está em fase de implantação. Nós, ainda não chegamos naquilo que a instituição necessita, tá, que é daqui a pouco ter o resultado on-line da margem de contribuição de cada atendimento, como está o desempenho do custo da diária hospitalar [...], do custo do atendimento de X, Y, A ou B. Então, daqui a pouco eu quero ter tudo isso na mão. E aí, todo o impacto da gestão de custos, vai estar atrelado ao resultado realmente destes indicadores que estão sendo monitorados hoje (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Mesmo sendo o hospital uma empresa que oferece a prestação de serviços médicos, este é o seu negócio. Daí a necessidade da adoção de ferramentas de gestão para se cercar de parâmetros eficientes e obter o controle total das operações da empresa, conforme esclareceu o gestor:

[...] toda esta precaução, porque tendo todo o sistema atrelado, isso permite que os setores tenham suas metas bem definidas, e o objetivo então possa ser cumprido, e aí com base em tudo isso a ferramenta de controle de custos, propriamente ela é necessária justamente pra dar suporte a toda tomada de decisão. Mas, apenas pra dar o fechamento do custo? Não, ela acaba sendo uma das ferramentas, porque tem variáveis que você não controla (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Bertó e Beulke (2012) corroboram com esta observação do gestor, ao esclarecerem que os resultados nestes segmentos, são frutos de ações gerenciais variadas e que os resultados só serão significativos quando os esforços forem profícuos e ocorra a redução dos custos internamente.

Observa-se que por mais variadas que sejam as estratégias, todas se pautam em planejamento e controle nas ações, porque qualquer prática, demanda da elaboração de orçamento econômico e financeiro para otimizar os resultados de maneira positiva para o hospital.

4.2.3.2 Ações desencadeadas quando da implantação do sistema de custos

A informação é fator imprescindível, dentro das instituições, quando se busca a otimização dos resultados. A esta visão o gestor explicou, que:

O que não é medido, não é mensurado, não é administrado. Então você só pode administrar sobre aquilo que você tem controle pra poder tomar a decisão (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

A plataforma, através da qual é executada a gestão dentro do hospital, tem todas as ferramentas, desde o básico até o registro de atendimento, os de controle, análise de estoque, financeiro, inclusive o sistema de custos. Entretanto, a implantação e análise dos custos,

ocorreram gradativamente, porque cada etapa do processo exigiu uma atenção especial, tendo-se que começar com o mínimo em informações (MARTINS, 2009). Em dois mil e treze os primeiros relatórios, quanto à análise dos custos internos, começaram a ser utilizados através da plataforma. Conforme analisou o gestor:

[...] são muitas as etapas dentro do processo. E não adianta querer começar do custo pra trás. Primeiro vem à implantação do processo, daí a implantação do *software*, que vai montando todas as informações pra daí começar a implantar regras e daí então chegar à receita (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Uma série de ações foi percebida com o desenvolvimento do sistema de custos, principalmente com relação ao controle das despesas, gestão dos estoques e gestão do faturamento do hospital. Estes primeiros resultados desencadearam a noção das melhorias de todo o processo funcional, inclusive quanto a áreas que não estavam sendo amplamente utilizadas.

Percebeu-se que mais informações poderiam nortear as decisões gerenciais, a partir desta nova realidade, mas para que as ações não ficassem restritas somente a reuniões, a atenção se voltou para o departamento de controladoria e a implementação do BSC (*Balanced Scorecard*).

1. a implantação do departamento de controladoria ocorreu em duas fases. Inicialmente foi preciso adaptar a metodologia para o hospital e em seguida transportá-la para o *software* de gestão. Este setor já nasceu com a missão de nortear o modelo de gestão proposto para esta nova fase do hospital, assim como facilitar o entendimento da proposta que estava sendo criada para todos os setores;
2. o BSC (*Balanced Scorecard*) foi analisado como fundamental a guiar as novas estratégias, principalmente a médio e longo prazo. Com a finalidade de que as ações pudessem ser complementadas ao longo do período, através das metas institucionalizadas aos coordenadores de setores e estas as suas equipes imediatas.

O processo das várias informações internas passou por mudanças que precisavam ser controladas, desta forma esta ferramenta contribuiu para que se percebesse como e onde isto estava acontecendo dentro do hospital. Sendo o objetivo controlar e reduzir custos, melhorar a produtividade dos procedimentos e serviços, perceberem o crescimento do hospital, e em consequência a lucratividade. A estruturação do BSC, do departamento de controladoria aliada

à contabilidade foram ferramentas de grande valia para proporcionar a tomada de decisão aos gestores e a diretoria central. Lunkes (2010) pontuou estes mesmos passos como importantes e necessários como medida de desempenho para o negócio. Os hospitais por terem uma diversidade de atividades necessitam de ferramentas que proporcionem um acompanhamento constante, uma vez que há variáveis que podem afetar o controle que se tem estabelecido, situação que não é diferente na organização interna do Hospital C. Tal qual pontuou o gestor:

Quais fichas que você não controla? Por exemplo, as que vêm do mercado, principalmente externo, um novo concorrente, uma catástrofe ou uma nova demanda de atendimento que surja e então se tenha que tentar absorver, tudo isso às vezes de uma maneira bastante radical. Só que a ferramenta de custos atrelada a uma sistemática de gestão, e aí entra o ERP e a controladoria facilitando para você ser mais assertivo na tomada de decisão (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Sabendo-se que se faz necessário conhecer, inicialmente o processo funcional do hospital, e que as decisões gerenciais seguintes, poderiam ser norteadas a partir disto, os indicadores tornaram-se imprescindíveis para organizar o fluxo do Sistema de Custos.

4.2.3.3 Fluxo e abrangência do sistema de custos

O levantamento quanto à apuração dos custos, precificação dos serviços e procedimentos, a intenção de melhorar as informações internas tornou-se o objetivo da organização, porque o resultado obtido de forma isolada ou subjetiva exigia esforço que não correspondia mais com as expectativas da direção, uma vez que o número de atendimentos ocorridos diariamente só aumentava. Desta forma, a sequência nas prioridades foi desencadeada. A fim de que pudessem adequar o sistema à realidade do hospital, foram adotados três indicadores, como principais, para entender o contexto de produtividade:

1. fluxo de paciente - quantos pacientes dia e/ou mês passam pela instituição;
2. rotatividade dos pacientes dentro do hospital – o que foi gerado de atendimentos junto a estes pacientes? Que tipo de atendimentos foram prestados?
3. qual a origem do paciente – de onde eles vieram? De qual região?

Estas precauções, por se tratar de um hospital referência, em toda a região oeste do Paraná, no atendimento que executa. Assim, enxergar o mercado permitiu, além de melhorar as atividades setoriais, perceber a viabilidade de uma nova unidade. Como bem frisou o

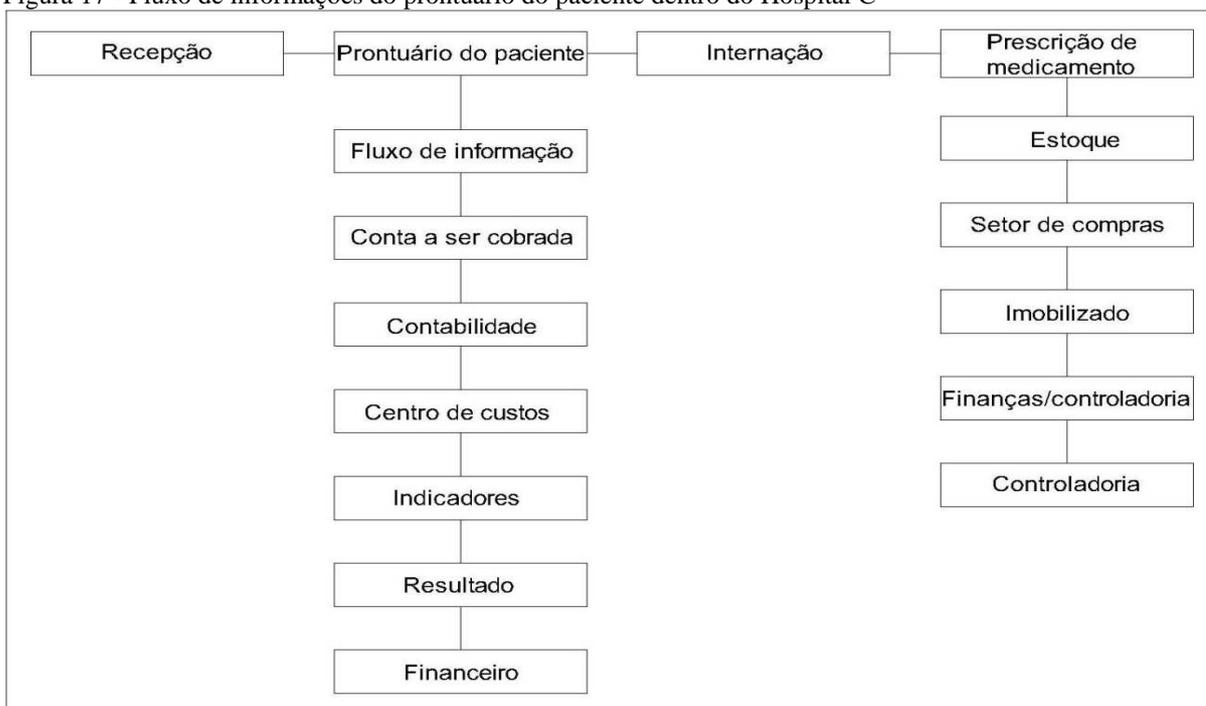
gestor:

E depois de tudo isso aí é que a gente vai enxergar o resultado de faturamento. Quanto foi faturado e quanto foi recebido. O que os convênios não pagaram, o que o próprio SUS não pagou, quando vai pagar. Do que pagou, o que deu lucro, o que deu prejuízo. E a partir daí a gente passa a controlar as despesas. Pra que justamente esse resultado, da margem ou da análise da margem de contribuição de cada atendimento possa ser otimizado. Porque precisamos fazer com que a instituição sobreviva, né. Dentro de resultados esperados (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

A organização do sistema de custos que foi estabelecida na entidade se inicia na entrada do paciente. A partir do registro da primeira informação na recepção, já se sabe qual o tipo de atendimento que o paciente terá, podendo ser ambulatorial, cirúrgico ou de internação. Enquanto ele está em tratamento seu prontuário é alimentado por diversos setores, tais como farmácia, nutrição, serviço de higiene e limpeza, serviço de enfermagem, serviço médico, serviço de manutenção, engenharia química, e todas as informações vão sendo integradas ao atendimento do paciente para que os demais setores possam se utilizar das informações.

Quando o médico prescreve a medicação, dá-se início ao fluxo informativo que seguirá por vários setores. Mesmo não utilizando determinado setor, deve ter seus custos analisados para formar o valor da diária e da taxa, a serem cobrados, conforme pode ser vista na Figura 17 a sequência de informações que vai compondo os valores:

Figura 17 - Fluxo de informações do prontuário do paciente dentro do Hospital C



Fonte: elaborado pela autora, 2014.

A entrada do paciente para qualquer procedimento desencadeia um fluxo informativo que só se encerra com a alta do paciente. Uma vez encerrado o atendimento, estas informações passam a ser tratadas em termos de faturamento. A conta a ser cobrada será contabilizada e depois analisada pelos centros de custos e pelos vários indicadores. Estas informações permitem resultados que vão se transformar no *BI* Financeiro. Ferramenta que permite a aplicação de diversos indicadores econômicos, financeiros e orçamentais fornecendo uma visão em tempo útil dos dados operacionais e financeiros da organização, permitindo que o gestor possa tomar decisões seguras (BIAIRC, 2014).

Esta organização permitiu acabar com as informações isoladas que ocorriam e não determinavam o valor correto impactando nas contas de resultado para o hospital. Percebeu-se que, por mais que o sistema de custos, ainda não esteja totalmente organizado, este já está contribuindo com melhorias em todos os setores, corroborando com o que foi mencionado por Martins (2009), que raramente as informações são totalmente inúteis. Situação que também explicou o gestor:

Hoje o sistema está contribuindo porque já consigo enxergar de uma forma macro. Mas, ainda quero e preciso chegar ao micro de cada atendimento ou de cada indicador de produtividade, tá (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Percebeu-se pelo relato do gestor, e posteriormente pela análise documental que o critério está atendendo a necessidade atual da organização gerando informes pontuais e suficientes para as decisões que se fazem necessárias.

4.2.3.3.1 Sistema de custeio implantado

Mesmo sendo uma empresa prestadora de serviços, o Hospital mantém um setor onde ocorrem as entradas de medicamentos e materiais que precisam ser estocados para depois terem sua destinação. Portanto, os registros de como os materiais e medicamentos entram, e posteriormente, são retirados pela Farmácia, pelo SND ou pela Central de Higiene e Limpeza passaram por apontamentos minuciosos, a fim de não causarem distorções dos custos.

Como a literatura demonstra o Custeio por Absorção consegue apropriar todos os custos aos serviços e procedimentos, necessitando que seja feita a separação entre custos diretos e indiretos para melhor mensuração e controle (SOUZA; CLEMENTE, 2011). Esta separação se fez necessário porque tem muitos custos que são comuns aos diversos procedimentos efetuados pelo hospital e que vão impactar diretamente na formação das diárias e das taxas a serem cobradas posteriormente.

Tendo ocorrido à separação entre custos e despesas, e posteriormente em fixos e variáveis, passaram à fase de alocação aos seus respectivos Centros de Custos, que por meio da análise documental passam a ser descritos através do Quadro 20:

Quadro 20- Estrutura do sistema de custos do Hospital C

	BÁSICO	PRODUTIVIDADE	RECEITA
CENTROS DE CUSTOS	Casa de Apoio Financeiro Recursos Humanos Contabilidade Administração Faturamento Informática Construção e Edificação Telefonia	Recepção Lavanderia Assistência Social SND Compras/Almoxarifado Farmácia Manutenção/ Limpeza Internamento Enfermagem Suprimentos Central de Esterilização Central Segurança Trabalho	Pronto Atendimento Pré-internação Ambulatório Alas Centros Cirúrgicos UTI's Quimioterapia Radioterapia Cintilografia Centro de Imagem Setor de Transplantes

Fonte: dados da pesquisa, 2014.

Como são muitos os setores, que compõe o Hospital, a dinamização em centros se fez necessário, porque dentro deles ocorrem custos diretos e indiretos que precisam demonstrar o recurso consumido, situação que permite determinar todo o processo em cada atividade para, posteriormente ser apurado o valor das diárias e taxas. Conforme relatado pelo gestor:

Bem, dentre as mudanças nos processos de trabalho, estão algumas atividades que antes eram feitas por um departamento e que tiveram que ser divididas em outros setores, ou ainda integradas, tudo isso pra que as informações e o resultado da operação tivessem um impacto correto no resultado de cada setor (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

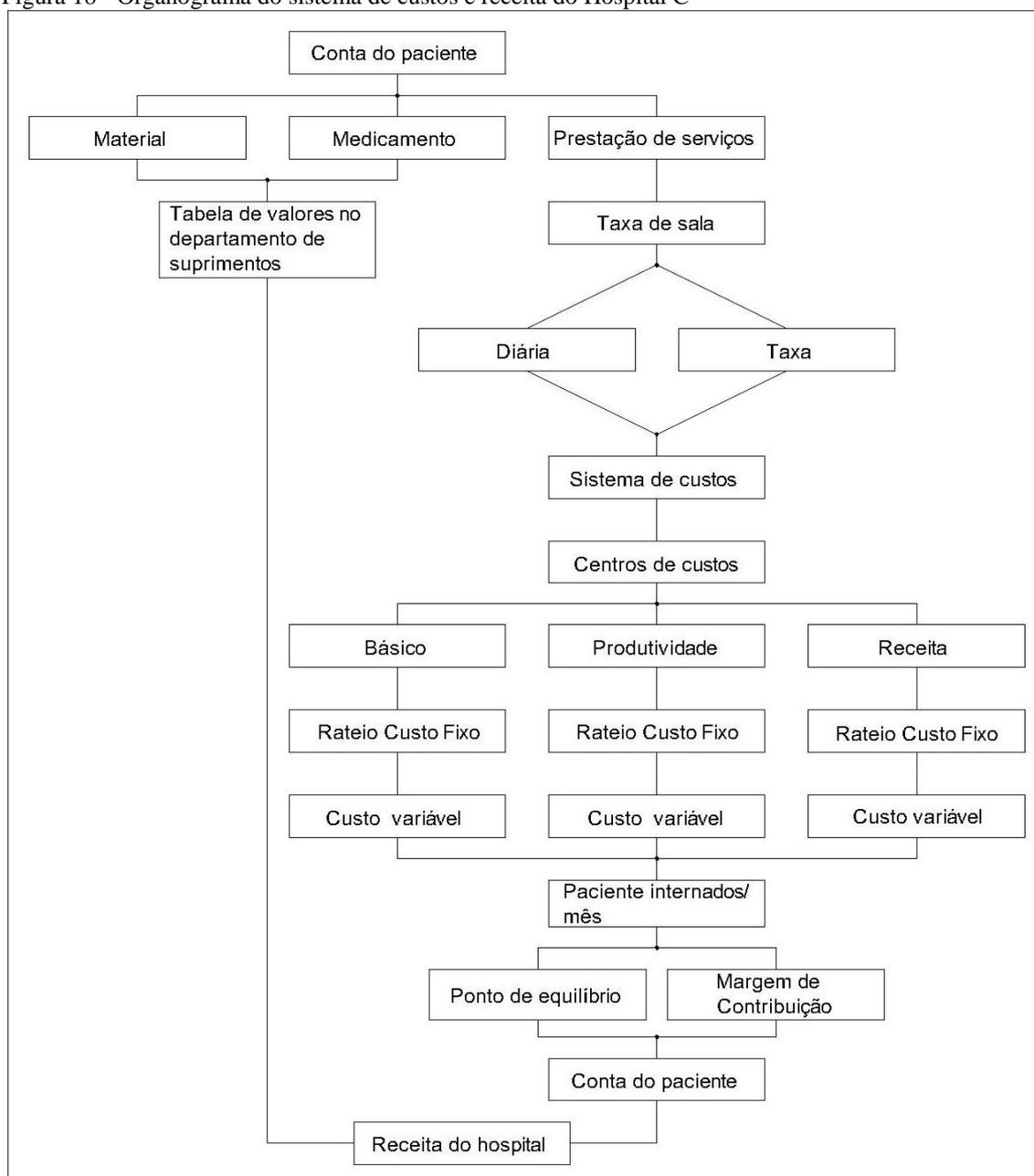
Cada centro de custo tem seus setores que exercem suas atividades e que precisam ser levantadas, pois um paciente ao dar entrada pode passar por vários setores em sua estadia, e cada serviço precisa ter seus custos arbitrados para fornecer, ao final da permanência do paciente dentro do hospital, um valor como gasto operacionalizado.

1. **centro de custo básico** – faz parte deste centro os setores que não estão ligados diretamente com o atendimento aos pacientes, mas que são necessários para dinamizar toda a organização do hospital;
2. **centro de produtividade** – foi assim determinado por complementar as atividades que são desenvolvidas no centro de receita;
3. **centro de receita** – neles estão compostos todos os setores que geram a receita

para o hospital, uma vez que há a ligação direta com os pacientes.

O levantamento dos custos, nos mais variados setores, permitiu o estabelecimento do valor das diárias e taxas que somadas aos materiais e medicamentos, formam o valor que poderá ser cobrado do paciente através das operadoras ou do SUS. A organização desta composição utilizada pelo Hospital C pode ser visualizada através da Figura 18:

Figura 18 - Organograma do sistema de custos e receita do Hospital C



Fonte: dados da pesquisa, 2014.

A decisão em estabelecer os centros de custos através das unidades permitiu que o

gestor dinamizasse todo o hospital elaborando indicadores que propiciam informações pontuais, tais como o custo da diária de internação na enfermaria, custo de diária em um apartamento, custo de leito em UTI, custo da cirurgia, custo de atendimento ambulatorial, custo de exames (os vários tipos), custo de atendimento da radioterapia. Esta organização culmina com a Margem de Contribuição de acordo com cada tipo de atendimento, porque há mais dinamismo quanto ao retorno de cada unidade de negócio.

Então, ao entender os Centros de Custos em termos de custos e despesas fixas ou variáveis, estabelecer sua forma de rateio, para que eu possa chegar aos indicadores que são necessários [...], tudo isso vai culminar com a margem de contribuição de acordo com cada tipo de atendimento (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

De acordo com Bornia (2010), uma vez que os custos indiretos são redistribuídos aos outros centros até chegar aos centros diretos, esta dinâmica propicia mais rapidez e fluidez no fluxo de informações, estabelecendo não somente o controle dos custos, mas também o apoio às necessidades gerenciais, através de decisões mais pontuais quanto à dinâmica estrutural do Hospital.

4.2.3.4 Dificuldades percebidas durante a implantação

Durante a organização e sistematização do sistema de custos algumas dificuldades foram percebidas e que precisaram ser vencidas. Tais como a:

A qualidade da informação – para que a eficiência do custeio ocorresse, a informação liberada pelo sistema, precisava estar correta. Fazia-se necessário saber que tipo de custo ocorria, para qual departamento ou centro de custo alocar. O que era custo direto ou indireto para saber qual critério de rateio utilizar – metros quadrados, por percentual, por hora, número de funcionários. Do setor para o centro de custo, depois para o de produtividade e depois para o valor da diária.

Compreensão da sistemática – para esta etapa se efetivar foram organizados alguns treinamentos com as equipes para que houvesse noções de gestão, custos e contabilidade. Juntamente com o departamento de informática foram designadas as equipes para procederem às instruções quanto à dinâmica do sistema de custeio e sua forma de alimentação.

Como são muitos os detalhes e as informações eram novas, fez-se necessário o envolvimento de todos para compreenderem o processo, conforme pontuou o gestor:

A maneira como conduzi este processo de implantação do sistema de custos, foi pra dar essa visão macro pras pessoas dos departamentos envolvidos. Então eles começaram a entender como cada uma das ações do seu dia-a-dia interferia na implantação da ferramenta. [...] pra que cada um vá corrigindo suas atividades no processo e assim os indicadores de gestão de custos sejam efetivados foi preciso trabalhar com as informações, através de reunião quinzenal ou conforme seja necessário (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Como foram várias as etapas para a implantação e organização da metodologia, os coordenadores dos setores juntamente com o gestor reuniam um grupo, onde explicavam toda a funcionalidade e depois seguiam para a prática. Quando nova etapa estava pronta reuniam-se, novamente para orientar, tirar dúvidas e depois a equipe seguia para o desenvolvimento prático destas modalidades. Desta forma, o sistema foi implantado sem *estresse* ou pressão excessiva. Aos que não conseguiram se adaptar foram remanejados ou cortados, pois a sistemática de custos já estava estruturada não permitindo retrocessos por consequência de adaptação.

Diante da necessidade de estruturar as várias taxas e diárias, a tabela de remuneração para materiais e medicamentos se fazia necessário ter a sistemática de custos adequada. Continuar se baseando na tabela em que estabelece a diária do atendimento ao paciente, da remuneração de serviços profissionais, dos honorários médicos e das equipes não estava mais correspondendo a remuneração necessária aos serviços prestados pelo Hospital. Como esclarecido pelo gestor:

Então, por isso que essa metodologia de cobrar diária, taxa de material, taxa de medicamento de acordo com essa tabela que ta no mercado ainda perdura, pela baixíssima profissionalização da gestão de custos nos hospitais. Então, obviamente as operadoras se aproveitam disto (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Diante desta necessidade, foi instituída a Gestão dos Contratos, com a finalidade de analisar se o valor pago pela operadora por determinado procedimento estava cobrindo as despesas necessárias. Algumas perguntas foram estabelecidas: o valor pago por determinado procedimento cobre as despesas necessárias? O valor que está sendo pago por determinado medicamento ou material é suficiente para cobrir a medicação ou material com retorno para a instituição? Foi percebido que a resposta para tais questionamentos, assim como se a diária estava tendo retorno, se estava gerando margem de contribuição ou não somente com informações mais eficazes a serem estabelecidas mediante o conhecimento do custo.

4.2.3.5 Contribuições percebidas com a implantação do sistema de custos

Como pontuado por muitos autores, a implantação de um Sistema de Custos agrega vantagens e desvantagens para a empresa, tudo vai depender do grau de importância, organização e metodologia, a médio e longo prazo, desenvolvida pelos gestores juntamente com seus departamentos (SOUZA, 2013; CHING, 2001; BERTÓ; BEULKE, 2012). Para o gestor do Hospital C, a maior contribuição percebida no cenário operacional, se deu quanto à mudança de alguns processos de trabalho.

Antes da implantação algumas atividades que eram feitas por um único departamento e que causavam atrasos e/ou retrabalhos tiveram suas atividades remanejadas entre outros departamentos. Desta forma, os serviços tornaram-se mais ágeis e as informações apresentadas como resultado da operação de cada departamento causou impacto positivo no resultado das atividades operacionais e na gestão do fluxo hospitalar.

A gestão mais pontual possibilitou outras observações permitindo indicadores de análise no departamento de Recursos Humanos quanto a horas extras e novas contratações. A percepção do quadro funcional, hoje é pautada em indicadores que demonstram os resultados dentro dos Recursos Humanos (RH), tais como absenteísmo, rotatividade, atestados e horas extras. As razões, quanto a uma nova contratação, ou simplesmente fazer horas extras, são analisadas pela eficiência ou ineficiência operacional por cada gerente de setor. Situação que pode ser rapidamente corrigida com ações pontuais pelo departamento, conforme explicou o gestor:

Isso possibilitou com que a gente fizesse algumas pesquisas internas, analisando o clima organizacional, pra que a gente pudesse enxergar o que os funcionários estavam vendo lá na ponta, o que pra eles era entendido, e que nós, enquanto gestores que atitudes deveríamos tomar para obter melhores resultados operacionais (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Em um primeiro momento o indicador de rotatividade se elevou, porém à medida que o conhecimento foi disseminado este se normalizou. Esta sintonia, também permitiu enxergar em quais departamentos ocorriam mais horas extras, e a partir desta informação outras ações diárias foram adotadas.

Outra contribuição percebida ocorreu na formação da tabela hospitalar. A elaboração das taxas e das diárias, da apuração do valor dos materiais e medicamentos permitiu a análise quanto aos contratos oferecidos pelas operadoras dos planos de saúde de cada atividade realizada pelo hospital. Como esclareceu o gestor:

Então, se eu for discutir com um convênio pra aumentar a diária, a primeira coisa que eles vão me perguntar, vai ser – “baseado em que você quer esse aumento?” E se eu responder – ah, porque eu to tendo prejuízo na instituição. Eles simplesmente vão mandar eu ver a minha operação. Então, se a minha operação estiver sendo bem gerida, com o levantamento dos custos, mais a margem pra poder tocar o negócio precisa ser melhor remunerada, aí lógico, vamos discuti-la (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Percebeu-se que o anseio do gestor, também tange a busca de uma remuneração melhorada da tabela dos procedimentos e serviços pagos pelas operadoras dos planos de saúde e pelo Sistema Único de Saúde – SUS. Uma vez que o impacto dela se faz muito mais dentro do resultado financeiro da organização, conforme pontuou o gestor:

Pra entender o resultado da tabela, eu preciso estar com o meu custo na mão. E é aí que eu vou conseguir casar se aquela tabela está me remunerando adequadamente ou não (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Como o sistema de custos ainda está em processo de implantação, não houve percepção no nível de demonstrativos contábeis, entretanto os relatórios que hoje estão sendo utilizados para analisar a gestão nos diversos setores, já estão sinalizando positivamente. O interesse do gestor é o de trabalhar a contabilidade de forma gerencial, independente da análise dos custos para que os indicadores do Balanço Patrimonial e do Demonstrativo dos Resultados possam ser utilizados auxiliando no resultado econômico e financeiro do Hospital.

A percepção na melhoria do processo operacional do negócio está causando a tomada de decisão com maior confiabilidade por parte do conselho deliberativo da instituição, conforme destacou o gestor:

Então, trouxe sim uma maior confiabilidade, porque tudo isso de alguma forma está causando amparo naquilo que eu to tentando trazer pra dentro do hospital que são os princípios de governança corporativa [...] que são a transparência, a equidade, a prestação de contas e a responsabilidade corporativa. (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Seguindo a linha de raciocínio do que o gestor destacou como Governança Corporativa para o hospital, observa-se que o Princípio da Transparência pode ser atrelado ao se destacar a prestação de contas de tudo o que está sendo feito e os resultados positivos já atingidos, mediante os indicadores. A partir do momento em que as ações de todos se transformam em benefícios aos mais variados setores, esta boa gestão vai impactar no resultado da contabilidade e que vai influenciar no financeiro, a partir disto pode-se perceber que os Princípios da Equidade e da Prestação de Contas estão culminando com o último princípio que é a Responsabilidade Corporativa.

Porque ao gerir com responsabilidade aquilo que foi construído com os recursos humanos e materiais, tudo isso faz parte desta ferramenta que se chama Governança Corporativa, e que pode ser atribuída as empresas hospitalares que buscam organizar seus processos e com isso melhorar seu desempenho econômico e financeiro. Quem ganha com isto são os *stakeholders* envolvidos no negócio, uma vez que todo o processo está inspirando mais confiabilidade, sustentabilidade e perenidade.

Percebeu-se que a Gestão de Custos é uma ferramenta que gera o alcance do resultado pretendido pela instituição, entretanto sua aplicação deve ser feita de forma profissionalizada, com o apoio de todos e *feedback* constante para que os gargalos possam ser percebidos e corrigidos, a fim de não impactar como mais um custo para o Hospital, sem retorno.

4.2.3.6 Análise do desempenho econômico e financeiro

Por se tratarem de instituições com grande Ativo interno, a dinamização de seus valores precisa ser bem elaborada para demonstrar sua saúde econômica e financeira. Como a atividade exercida necessita de mão de obra qualificada e com constantes aperfeiçoamentos, bem como de equipamentos de ponta para fornecerem capacitação quando no exercício da atividade por parte dos médicos e das equipes, estas são situações que impactam nas finanças dos Hospitais. Assim, a organização de um bom sistema de custos proporciona um controle mais eficaz dos gastos e o estabelecimento, mais real de preços aos procedimentos e serviços.

Desta forma, o gestor do hospital procura dinamizar as atividades internas na expectativa de fomentar os retornos aos sócio-acionistas, pois de acordo com Brighan e Ehrhardt (2010) o que maximiza o valor das ações de uma empresa está ligado diretamente com a habilidade de se gerar fluxo de caixa presente e no futuro. Com base nisto, procede-se na sequência a análise do desempenho econômico e financeiro do Hospital através dos índices de Lucratividade e Rentabilidade, atendendo o objetivo de comparar o antes e o depois da implantação do Sistema de Custos, o desempenho econômico e financeiro da empresa estudada.

4.2.3.6.1 Análise dos demonstrativos financeiros a partir dos índices de lucratividade

Analisar os demonstrativos contábeis a partir dos índices de liquidez do Hospital vai permitir observar o desempenho ocorrido nas suas finanças, tendo-se como embasamento o ano de 2012, por ser o imediatamente anterior a implantação do Sistema de Custos que

ocorreu durante o período de dois mil e treze. A operacionalidade do Hospital exige grande investimento em equipamentos, situação que causa movimentação na estrutura financeira. Situação que está ligado diretamente com o Ativo Circulante, do Recebível a Longo Prazo e o controle dos Estoques. Da mesma forma, quanto à capacidade de liquidação de seus Passivos de Curto e Longo Prazo.

Apesar do Sistema de Custos, ainda estar em processo de estruturação, estabelece-se a análise do período acima levantado, através da Tabela 6:

Tabela 6 - Dados da análise financeira através dos índices de liquidez Hospital C

Índices (%)	2012	2013
Liquidez Geral	2,82	4,22
Liquidez Corrente	0,80	0,93
Liquidez Seca	0,44	0,78

Fonte: dados da pesquisa, 2014.

Tendo por consideração que a Liquidez Geral estabelece o sentido de quanto maior o índice, melhor será para a empresa, percebe-se um aumento que pode ser compreendido através dos valores que estão dispostos como recebíveis de convênios e operadoras. Apesar do valor como Realizável a Longo Prazo não ter sofrido muita oscilação de um ano para o outro, às obrigações do Hospital estão mais concentradas no Curto Prazo. A movimentação do Exigível a Longo Prazo está sendo pouco utilizado, portanto sem muita alteração dentro do período pesquisado.

Quanto à Liquidez Corrente, seu índice está apresentando pequena elevação de um ano para outro. Levando-se em consideração sua determinística de que quanto mais próximo de um, melhor para a empresa, porém desde que os outros elementos mantenham certa constância. Analisa-se que a concentração de obrigações no curto prazo, seja a causa do índice estar abaixo de seu ideal. Entretanto, como os recebíveis das operadoras e do governo são mantidos com mais assiduidade, pois o índice de glosa, neste Hospital é muito pequeno. Percebe-se que para efeitos de liquidez e saúde financeira a continuar assim, a comparação que pode ser feita é de que suas obrigações de curto prazo podem ser enxugadas sem maiores prejuízos.

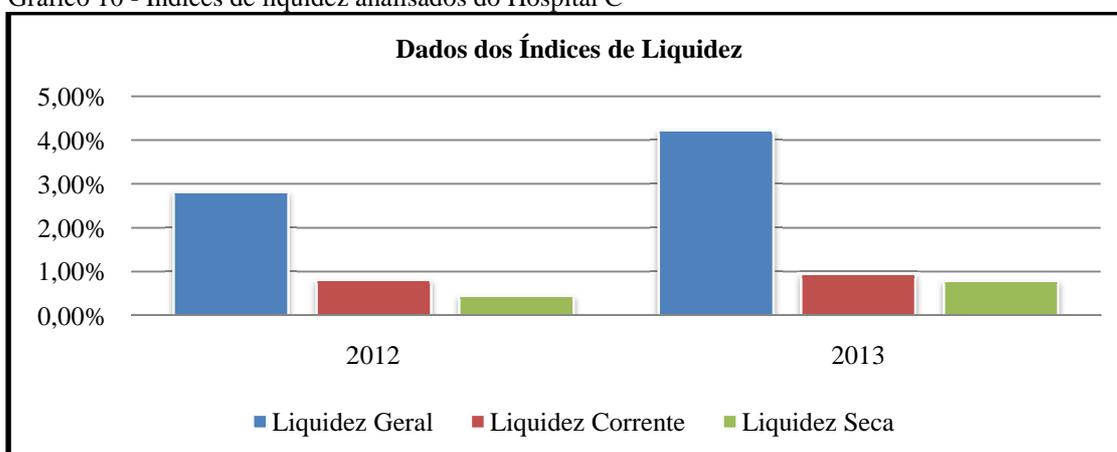
Ao ser excluído o valor dos Estoques, percebe-se uma acentuada queda no índice da Liquidez Seca, mas com sinais de reaquecimento. Apesar do estoque não ser ponto crucial dentro do Hospital, ainda assim se mantém um bom valor, pois o giro de paciente/dia exige certa frequência de alimentos, material e medicamentos estocados. Porém, a melhora é

perceptível, mostrando que apesar do valor, relativo aos estoques ter sido retirado, a empresa não perde sua capacidade de solvência.

Foi percebido, através da análise de Lucratividade do Hospital, que os índices estão proporcionando certo critério de tranquilidade ao gestor, uma vez que os percentuais de liquidez corrente e seca estão muito próximos ao fator ideal, ou seja, mantendo uma correlação de ascendência. Esta associação pode ser corroborada através da liquidez geral que está bem acima da média, isto é para cada um real de dívidas, a conversão em moeda de todo o Ativo paga as obrigações e ainda sobra \$ 3,22 para o Hospital.

Esta situação pode ser melhor observada através do Gráfico 10 na sequência:

Gráfico 10 - Índices de liquidez analisados do Hospital C



Fonte: dados da pesquisa, 2014.

Percebe-se que a análise com base na sequência de anos, levando-se em consideração o antes e o depois da implantação do sistema de custeio permite associar, que talvez pela imobilização que o Hospital está fazendo, exige com que a captação dos recursos seja destinado à obra que esta sendo executada. Entretanto, ainda assim a análise dos índices permite projeções de que o sistema de custeio está contribuindo na melhora dos fatores, uma vez que dimensiona ajustes que podem ser feitos no curto, médio e longo prazo nas finanças do Hospital. Conforme pontuou o gestor:

Eu conseguindo otimizar o volume de pacientes que estão sendo atendidos, isso vai impactar numa operação mais otimizada na Farmácia, na Engenharia Química, na Enfermagem. Se estou otimizando a área de enfermagem, isso tem a ver com o resultado do RH, que vai impacta no nível de operações de resultado, que vai incidir diretamente na contabilidade e que vai influenciar no financeiro (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Sua fala corrobora com o discurso de Ferreira (2005) ao esclarecer que uma empresa pode ser medida por sua capacidade de organização interna, o cumprimento de suas

obrigações de curto prazo permite a compreensão de que a liquidez está associada à situação financeira global do Hospital.

4.2.3.6.2 Análise dos demonstrativos financeiros a partir dos índices de rentabilidade

Apesar do Hospital C ter começado através de poucos recursos e estar associado a um pequeno sonho, a instituição cresceu e assumiu um porte financeiro devido ao volume de atividade exercida em sua operacionalidade. O empreendimento mobiliza valores que precisam ser organizados, a fim de proporcionar a visualização aos seus sócio/acionistas o resultado de suas rubricas. Desta forma, os índices de Rentabilidade utilizados para demonstrar o retorno por seus investimentos, ao longo destes dois anos são o Retorno sobre o Patrimônio Líquido, o Retorno sobre o Ativo Total, bem como o Retorno sobre as Vendas, ou seja, sobre os serviços e procedimentos efetuados pelo Hospital. A análise destes índices se torna importante, uma vez que os sócios ao confiarem no empreendimento esperam um retorno sobre o que investiram.

Ao perceber melhorias na operação do negócio, percebe-se também na tomada de decisão porque há uma maior confiabilidade por parte do conselho deliberativo da instituição de como a operação está sendo administrada (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Esta fala do gestor pontua a preocupação que ocorre internamente na correspondência do retorno mínimo esperado. Situação que passa a ser explicada através da Tabela 7, na sequência:

Tabela 7 - Dados da análise econômica através dos índices de rentabilidade Hospital C

Índices (%)	2012	2013
Rentabilidade do PL	16,80	18,61
Rentabilidade do Ativo Total	10,82	14,23
Margem Líquida	15,11	20,76

Fonte: dados da pesquisa, 2014.

Os índices de retorno sobre o PL indicam quanto está sendo retornado para seus investidores. Como se observa pelos percentuais ocorridos nestes dois anos, em 2012 ocorreu um retorno de 16,80%, ou seja, para cada \$ 100,00 colocados como patrimônio houve um lucro líquido de \$ 16,80. No ano seguinte, ocorreu uma melhora no percentual gerando uma

pequena evolução no mesmo. Ao observar a literatura que pontua que “quanto maior, melhor”, o índice de desempenho como retorno para os interessados depende do que o investidor espera (SILVA, 2010).

Quanto à análise do retorno sobre os Ativos Totais, que tem por finalidade medir a eficiência da administração, na geração de lucratividade com o que está disponibilizado em seu Ativo Total, observa-se que o índice está passando por uma evolução, demonstrando uma tendência de melhora.

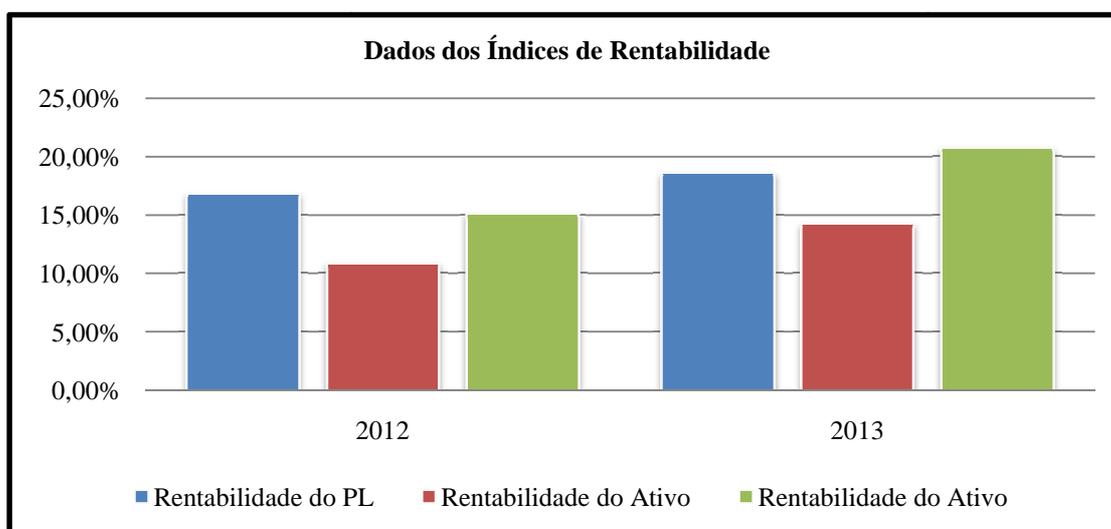
Ao analisar o retorno sobre as vendas geradas, busca-se com esta comparação compreender quanto o hospital está tendo de lucro em relação aos serviços prestados, ou seja, ao faturamento que ocorreu no período. A interpretação literal, também segue a mesma tendência de “quanto maior, melhor”. Assim, pode-se perceber que para cada \$ 100,00 em 2013 houve uma sobra de \$ 20,76 para o Hospital. Esta tendência pode ser explicada pela reorganização pela qual todo o complexo hospitalar está incorrendo. A seriedade com que os gastos internos passaram a ser trabalhados permitiu a melhoria dentro dos setores, incluindo os desperdícios, ociosidades e um controle mais efetivo quanto à escala das horas extras, que impactavam as atividades elevando o valor da folha de pagamento. Situação que foi pontuada pelo gestor:

A gente procura enxergar qual o impacto das atividades no Recursos Humanos [...] em qual departamento está ocorrendo mais hora extra, e a partir daí, através do indicador correto atuar pra tentar melhorar (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Ao pontuar as informações quanto à lucratividade que o Hospital está tendo, e em consequência o retorno proporcionado sobre o investimento feito pelos sócio/acionistas, percebe-se que a gestão está tentando corrigir as deficiências. Isto é importante, pois para maximizar o valor do Hospital se faz necessário aproveitar aquilo que está ao alcance. Desta forma, o desempenho na rentabilidade, apesar de ser referente a apenas dois anos, já deu para parametrizar que o Sistema de Custos está fazendo a diferença nas ações diárias, e com isso colaborando com a *performance* financeira e econômica do Hospital.

Situação que pode ser melhor visualizada através do Gráfico 11 na sequência:

Gráfico 11 - Índices de rentabilidade analisados do Hospital C



Fonte: dados da pesquisa, 2014.

Tendo as Demonstrações Financeiras o potencial de informar a operacionalidade do presente e do passado de uma organização, usar de ferramentas que propiciem a percepção dos índices de retorno promove mais qualidade e garantias aos seus investidores da saúde do empreendimento. Esta concepção faz parte do pensamento do gestor ao declarar:

Então, ao gerir com responsabilidade aquilo que a empresa construiu com os recursos humanos e materiais [...] tudo isso traz uma maior confiabilidade, por parte dos *stakeholders* da instituição, bem como por parte da alta administração envolvida no negócio (GESTOR DO HOSPITAL, 2014).

Desta forma, observa-se através dos índices apurados no Hospital C que Lucratividade e Rentabilidade são fatores buscados constantemente. Ao analisá-los foi possível perceber que o Hospital, segue a tendência dos demais, quanto à grande aplicação de recursos em seus ativos, principalmente nos fixos. Como os índices permitem visualizar vários fatores, demonstrando projeções de futuro, a consulta aos mesmos é feita com frequência pelo gestor, principalmente na fase de construção em que o Hospital se encontra. Inclusive esta obra é reflexo de análise desde o princípio.

Percebeu-se que o Hospital ainda está em fase de consolidação do Sistema de Custos, motivo pelo qual não é possível atribuir a relação do sistema de custeio com a melhoria nos indicadores de desempenho. Entretanto, pela exposição do gestor, foi possível observar que a utilização que estão fazendo, já está permitindo colher algumas contribuições, uma vez que decisões pontuais já foram respaldadas pelas informações que foram levantadas de seus apontamentos.

5 ANÁLISE DOS HOSPITAIS PESQUISADOS

Este capítulo tem por objetivo fazer a análise das dinâmicas instituídas pelos Hospitais, através da estruturação do Sistema de Custos, bem como se esta implantação causou melhoria no desempenho econômico e financeiro a fim de cumprir com os objetivos para a pesquisa. Entretanto, não há o objetivo de realizar comparações de valores entre os hospitais pesquisados.

Sendo que o tratamento e análise dos dados primários foram construídos por meio da Análise de Conteúdo e a utilização da Análise Documental para os dados secundários, ocorridos através dos demonstrativos contábeis, a fim de perceber se as informações dos entrevistados correspondem com a praticada. Por se tratar de pesquisa qualitativa foi possível utilizar o programa de *software Atlas ti.*, facilitando o cruzamento e importância das informações.

Para saber quais hospitais poderiam fazer parte da pesquisa foi desenvolvido o questionário exploratório, que foi enviado ao departamento contábil e/ou administrativo dos mesmos. Diante das respostas recebidas, percebeu-se que, somente quatro organizações têm algum tipo de Sistema de Custos estruturado. Estes retornos permitiram o contato com o departamento contábil ou administrativo, para o agendamento da entrevista com o gestor. Destes, somente três permitiram que a sequência fosse dada.

Para o desenvolvimento da sequência dos trabalhos, foram instituídas duas ações conjuntas. A primeira, para a obtenção dos dados primários, se deu através da entrevista aos gestores que tiveram contato com a implantação e estão à frente da organização no direcionamento dos trabalhos diários. A segunda etapa ocorreu através da análise documental, tendo por base os relatórios contábeis, tais como o Demonstrativo dos Resultados e do Balanço Patrimonial, com o objetivo de verificar o desempenho econômico e financeiro da instituição, tendo por base os indicadores de lucratividade e rentabilidade.

A entrevista com os gestores permitiu a análise individual das deficiências, ações, estratégias e forma de organização interna desenvolvidas para a estruturação do Sistema de Custos dentro dos hospitais. De forma que este capítulo tem por objetivo analisar as informações que possam convergir ou divergir entre os hospitais que participaram da pesquisa, bem como a *expertise* para conseguir resultados positivos.

5.1 OS HOSPITAIS

Os Hospitais participantes estão classificados dentro do requisito mínimo, ter um Sistema de Custeio estruturado. O Hospital A está classificado quanto à especialidade como um Hospital Geral de médio/grande porte. O Hospital B, também é classificado como um Hospital Geral, porém de pequeno porte. Já o Hospital C tem atribuição de Hospital Especializado e é classificado como médio/grande porte. Número de leitos disponibilizados por cada um corresponde:

1. Hospital A = 119 leitos particulares e 04 ao SUS (porém são leitos exclusivamente à UTI neonatal);
2. Hospital B = dispõe atualmente, de 29 leitos totalmente particulares (este número difere do apresentado pelo Portal do Município, uma vez que foram inaugurados recentemente);
3. Hospital C = de seus noventa e um leitos, 54 é disponibilizado para atendimento a particulares/convênios e 37 para pacientes que necessitam de atendimento pelo Sistema Único de Saúde.

A composição do quadro de funcionários é compreendido em:

1. Hospital A:
 - Médicos: 346
 - Colaboradores: 360
2. Hospital B:
 - Médicos: 142
 - Colaboradores: 131
3. Hospital C:
 - Médicos: 100
 - Colaboradores: 613

Por serem organizações privadas, dependendo quase que exclusivamente do retorno financeiro oriundo das operadoras dos planos de saúde, a importância da análise dos custos é uma realidade que não pode ser descuidada. Uma vez que cada operadora tem tabelas próprias, cujos valores nem sempre correspondem aos custos dos hospitais. Conforme foi

observado pelo relato de um gestor:

Então, para a negociação com as operadoras, preciso saber minha realidade interna, quanto mais real for o valor, mais poder de negociação ocorrerá para o hospital. Porque como vou poder argumentar que meu custo é tanto, se eu não tenho como comprovar? (GESTOR DO HOSPITALB, 2014).

Desta forma, ter seus próprios controles se torna crucial, para que possam negociar com as mesmas, a fim de que não ocorra comprometimento com a qualidade do atendimento, e em consequência com o resultado econômico e financeiro do hospital.

5.2 DEFICIÊNCIAS COMUNS PERCEBIDAS PARA A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS

A realidade das organizações de saúde, nas últimas décadas, tem sido de constantes modificações. Entender como ocorre todo o processo, dentro da complexidade de atividades inerentes aos hospitais, está exigindo novas formas de atuação, principalmente quanto à sistemática de análise de resultados.

Ao serem entrevistados, os gestores, de forma uníssona pontuaram sobre as dificuldades que a falta do Sistema de Custos desencadeia na administração. Como as operadoras de planos de saúde estão se estruturando no estabelecimento de tabelas próprias para pagarem pelos procedimentos executados, se o hospital não tem sua própria organização acaba incorrendo em negociações que não condizem com sua realidade interna de custos.

Dois dos hospitais, como são mais antigos, advém de um período em que a receita provinha quase que exclusivamente de recursos do Sistema Único de Saúde, da administração efetivada pelos próprios médicos, que desenvolviam atividades paralelas entre a gestão e a medicina. A falta de familiaridade com controles de custos ou despesas, folha de pagamento, compra de materiais e medicamentos geraram problemas financeiros, obrigando a decisões mais radicais para se reorganizarem e com isso continuarem atendendo. A diferença, entretanto foi perceptível com o Hospital B, que por ter nascido dentro de uma filosofia mais atual, a análise do que seus proprietários tinham como expectativa levou-os a valorizar o que a tecnologia da informação já estava proporcionando como auxílio para uma gestão mais efetiva.

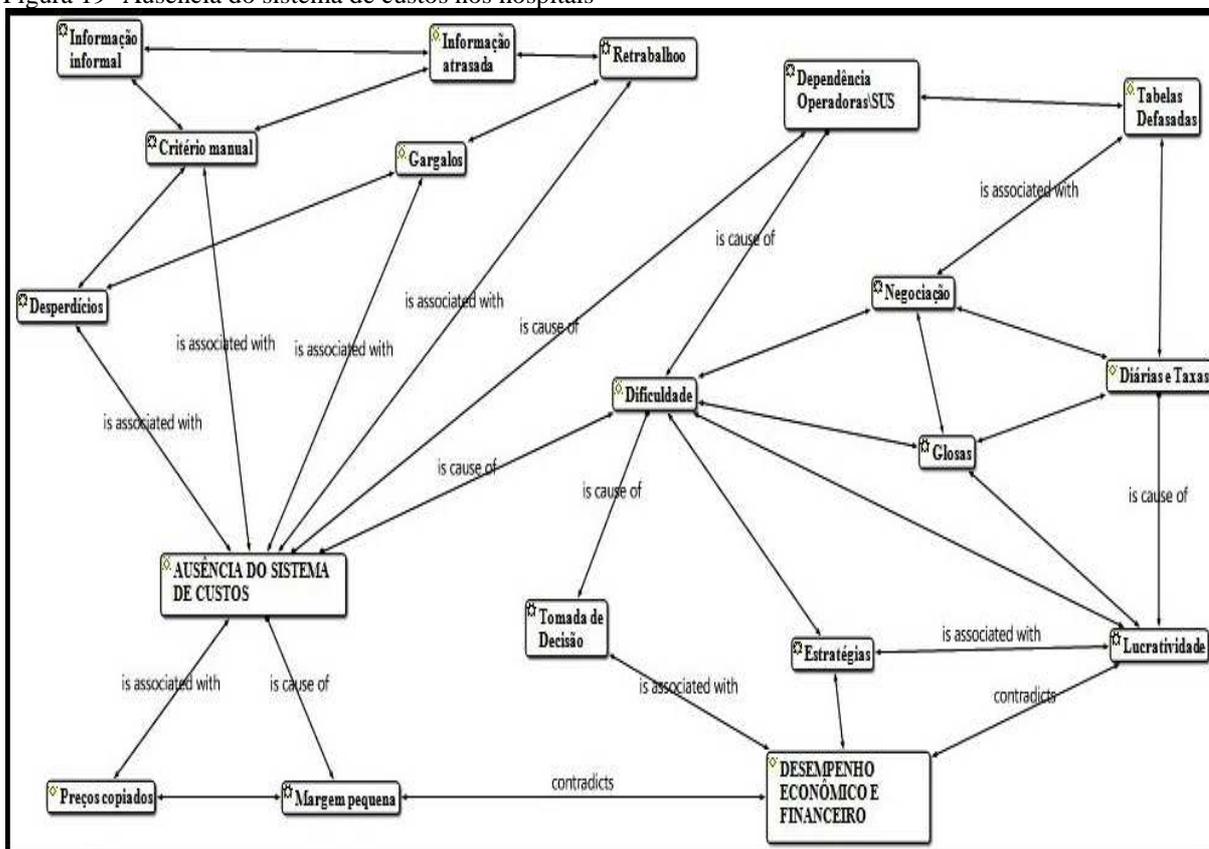
Os aspectos negativos causados pela ausência da gestão de custos foram pontuados como fator preocupante, pois esta desorganização interna compromete as estratégias que são

estabelecidas, prejudicando a tomada de decisão, que também vai influenciar no bem estar do hospital.

Os fatores desencadeados pela ausência de um Sistema de Custos são tão preocupantes, que a palavra é citada por treze vezes, no decorrer das entrevistas com os gestores. O ponto crucial se relaciona, diretamente com o desempenho econômico e financeiro, uma vez que ao ocorrer dificuldade em estabelecer o valor das diárias e taxas, reduz a margem de lucratividade.

A falta de um sistema apurando, pontualmente os gastos internos, propicia informações atrasadas e gargalos que causam distorções no valor de diárias e de taxas específicos à realidade de cada hospital. Ações isoladas causam prejuízos, uma vez que ao ocorrer retrabalhos, impera-se o desperdício, pois novos materiais e tempo são gastos, e que por consequência são glosados pelas operadoras. Assim, enxergar a realidade interna permitiu observar que a concepção de gestão à base do *feeling*, fosse modificada nos três hospitais. As situações negativas quanto à ausência de um Sistema de Custos, causalidade e consequência podem ser visualizadas por meio da Figura 19 estruturada através do Atlas ti.

Figura 19- Ausência do sistema de custos nos hospitais



Fonte: Dados da pesquisa – 2014

Como se percebeu através da rede construída no Atlas ti (Figura19), são várias as consequências que dificultam a gestão dentro do Hospital, desta forma informações à base de critérios manuais não são mais concebidas. Informações informais prejudicam a tomada de decisão causando dependência de preços parametrizados por tabelas defasadas. Situação que foi elencada por um gestor:

Nós prestamos muitos tipos de serviços, por isso pra você saber o preço de cada um deles é difícil precificar só baseado na concorrência, não dá. É preciso saber baseado nos custos (GESTOR DO HOSPITAL A, 2014).

Situação que promove quebra de paradigmas, diariamente na rotina dos hospitais que foram pesquisados. A escassez de recursos, conforme pontuado pelos gestores é um fator que compromete o sistema de gestão integrativo do hospital. Entretanto, a informação é fator preponderante. A ausência do Sistema de Custos tem influência direta, uma vez que imprecisão não permite o estabelecimento de estratégias eficientes, no controle dos gastos internos, bem como das negociações. Estas ponderações foram atribuídas pelos gestores como causadoras de retrabalho ocasionando gargalos tornando a situação difícil, prejudicando inclusive, a lucratividade do Hospital. Lucro este que se torna o ponto crucial, em termos de retorno aos seus sócios/proprietários, uma vez que a lucratividade foi citada seis vezes durante as entrevistas, como fator essencial para que um sistema de custos funcione proporcionando informações rápidas e precisas.

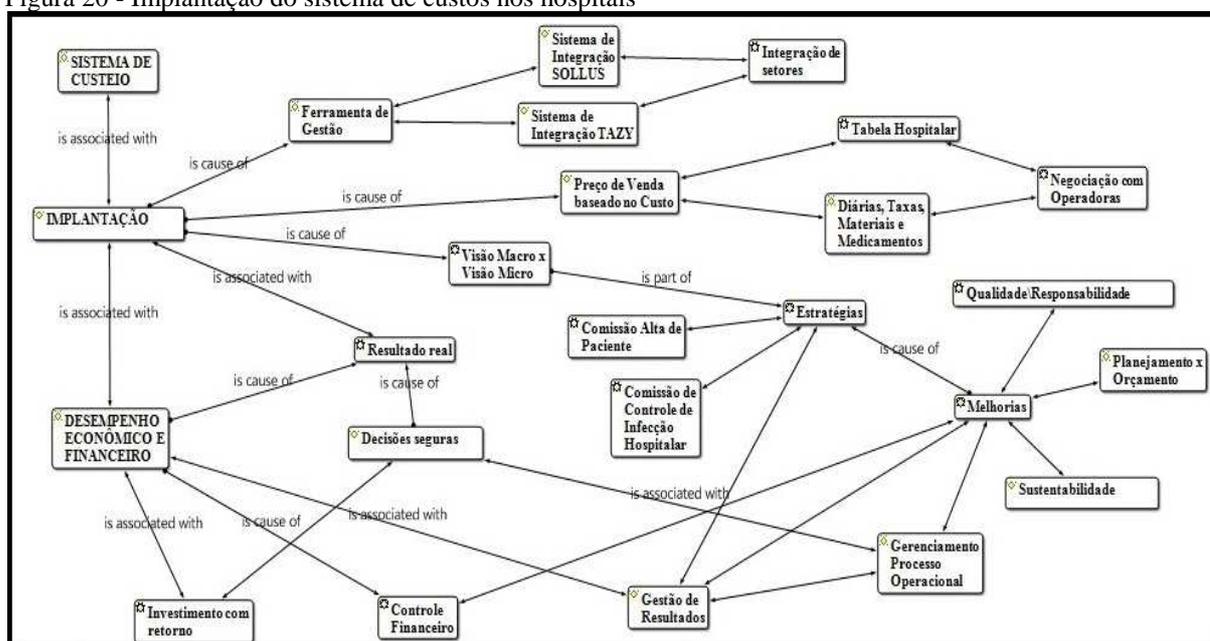
Esta desorganização acaba influenciando a sujeição às tabelas do governo ou das operadoras que nem sempre correspondem com os custos efetivos para aquele procedimento. Nos três hospitais pesquisados, já foi possível perceber o grau de eficiência que a estruturação do Sistema de Custos está ocasionando.

5.3 ESTRATÉGIAS E AÇÕES OCORRIDAS ATRAVÉS DA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS

O discernimento quanto à estruturação que as organizações hospitalares, elaboram diante da tecnologia e da acirrada cobrança que as operadoras dos planos de saúde, bem como o SUS - Sistema Único de Saúde promovem para pagarem pelos procedimentos executados, levam os hospitais a estratégias ímpares no que diz respeito ao controle das atividades desempenhadas e dos recursos consumidos.

Os três hospitais pesquisados são empresas privadas que prestam serviços, com predominância a operadoras de planos de saúde e particulares, sendo que o Hospital A é o único que disponibiliza procedimentos ao Sistema Único de Saúde. Desta forma, as narrativas dos gestores foram utilizadas para, através do Atlas ti, identificar as ferramentas de gestão estruturadas a promoverem as ações de integração dos setores quando da implantação do Sistema de Custos internos. Situação que pode ser percebida por meio da rede que formou a Figura 20.

Figura 20 - Implantação do sistema de custos nos hospitais



Fonte: dados da pesquisa, 2014.

A necessidade de ter informações mais precisas através da implantação de um Sistema de Custos foi caracterizada como importante para os gestores, pois a palavra foi destaque no decorrer das entrevistas, causando relação com vários outros fatores que propiciam ações mais pontuais, conforme pode ser visualizado na figura formada.

A preocupação em saber sua organização interna foi latente entre os gestores dos hospitais pesquisados. Por se tratarem de organizações particulares, todos primam por informações que possam valorar o capital investido pelos proprietários e acionistas. Desta forma, várias estratégias foram observadas como relevantes para o aperfeiçoamento da operacionalidade dentro dos hospitais:

1. a gestão profissionalizada foi à primeira delas. Esta noção demonstra que a fase de administrar com base no empirismo já faz parte do passado;

- Os três hospitais contam com gestor formado e especializado em administração na área de saúde.
- 2. *software* de gestão integrando todos os setores;
 - O Hospital A e o C executam seus serviços internos com o mesmo tipo de plataforma de gestão hospitalar;
- 3. o Hospital B trabalha com um sistema diferente, porém já consta no planejamento interno a aquisição do mesmo programa trabalhado pelos outros dois hospitais. Entretanto, o sistema atual está sendo suficiente às prerrogativas do hospital;
- 4. a utilização de ferramentas a munirem os gestores com decisões seguras;

Ferramentas Comuns aos três Hospitais

- Sistema de Custeio integrado;
- Contabilidade interna – foi observado que os três hospitais mantêm contabilidade própria integrando o Sistema de Custos.
- Fluxo de Caixa Realizado
- Margem de Contribuição
- Ponto de Equilíbrio

Exclusivo no Hospital C

- Departamento de Controladoria
- Departamento de Auditoria Interna
- Implantação do *Balanced Scorecard* - BSC

Na percepção dos entrevistados, o Sistema de Custeio era ponto factual para o efetivo controle dos gastos internos. Tendo o monitoramento de todo o processo ficou mais fácil estabelecer o valor das diárias e taxas, e em consequência a elaboração de uma tabela própria permitindo a negociação com as operadoras e com o SUS. Como pontuou um gestor:

A Unimed é a principal fonte pagadora do hospital e ela trabalha com tabela própria. Ela tem o valor, baseada em estudos das diárias em quartos coletivos ou individual, do centro cirúrgico, da cirurgia por seu porte, enfim se o hospital não se adequar não vai haver negociação boa pro nosso lado. Eu tenho que demonstrar meu custo interno, porque se eu for cobrar sem apresentar meu valor real, eles me glosam (GESTOR DO HOSPITAL B, 2014).

Este conhecimento permitiu aos gestores obter uma visão macro da operacionalidade podendo expandir em mais conhecimentos para obter um retorno sustentável. As informações são priorizadas por cada gestor, de acordo com as necessidades e metas traçadas aos setores.

Mas a predominância é sempre quanto ao controle dos gastos internos, porque assim terão maior correspondência quanto ao custo dos procedimentos e serviços, culminando com uma melhor negociação. Conforme pontuou o gestor:

Que ferramentas de gestão que o hospital utiliza? Então a primeira delas é o ERP. Com base nele, nós adotamos o BSC, pra que todos os setores tenham as metas bem definidas e os sistemas, também atrelados aos seus indicadores, as suas iniciativas, a quem é responsável por suas iniciativas para que o objetivo possa ser então cumprido, e aí com base em tudo isso a ferramenta de controle de custos, propriamente ela é necessária justamente pra dar suporte a toda tomada de decisão (GESTOR DO HOSPITAL C, 2014).

Como qualquer empresa que precisa sobreviver, ao prestar um serviço a um paciente, este procedimento precisa ser feito com qualidade e responsabilidade. Esta situação permitiu a instalação de comissões internas, além das estabelecidas por lei que atestam as melhorias dentro dos hospitais, tais como comissão de alta de pacientes, controle de infecção hospitalar. No Hospital C o departamento de Controladoria e Auditoria. Estas situações permitem uma gestão com resultados mais positivos.

A complexidade nas atividades dos hospitais exige um gerenciamento com mais conhecimento do processo operacional, porque quando se faz necessário tomar decisões, estas poderão ser feitas respaldadas em um resultado real. Garantir o retorno do investimento feito é o mínimo. Somente assim os hospitais conseguem manter as portas abertas, e efetivarem seu desempenho.

5.4 FLUXO E ABRANGÊNCIA DO SISTEMA DE CUSTO NOS HOSPITAIS

As informações quanto a Sistema de Custos em organizações hospitalares, deixou de ser algo inusitado. Atualmente, a cobrança para que os hospitais estruturem algum sistema, se faz inclusive sob pena das operadoras glosarem os valores a serem pagos, situação que impacta diretamente os resultados.

Dentre os hospitais pesquisados, todos trabalham com um *software* de gestão integrando o Sistema de Custeio, facilitando a apuração dos custos internos. Desta forma, para responder aos objetivos específicos, primeiramente ao “a” quanto à identificação do sistema de custeio utilizado, e o “b” que é o de verificar como o sistema de custos foi implantado, passa-se a descrição de como cada Hospital organizou estas etapas.

O Hospital A, embora tenha uma boa utilização do levantamento de seus gastos, ainda esbarra em deficiências, tal qual a falta de pessoal interno para melhorar todo o processo. A

metodologia utilizada é através do Custeio por Absorção, onde a contadora ajusta as informações necessárias, através de relatórios por centro de custos produtivos, a margem de contribuição ocorrida e suas respectivas receitas. Informações pontuais para serem analisadas, posteriormente pelo diretor geral que efetiva as ações de acordo com as necessidades de cada setor.

Inicialmente foram organizados três grandes centros de custos, determinados como Centro de Custo Administrativo, Centro de Apoio e os de Receitas estruturados como Centro de Serviços. Em seguida ocorre a separação entre custos e despesas, posteriormente entre fixos e variáveis e seus respectivos indicadores normatizando de um centro para outro.

Toda esta dinamização, se efetiva para apurar o valor das diárias e das taxas a serem cobradas das operadoras quando o paciente passar por algum procedimento, seja no pronto atendimento, ocupando um leito de quarto conjunto ou suíte individual, ainda na UTI, ou mesmo por procedimentos no Centro Cirúrgico.

Apesar desta organização que o Hospital A mantém, ainda há falhas, conforme o gestor pontuou. Há o interesse de fazerem a apuração por processo, mas para esta situação se tornar real, o Sistema de Custos deveria ser mais produtivo, o processo de rateio que o alimenta precisa ser melhorado. Entretanto, a falta de recursos para a contratação de mais pessoas, para trabalharem exclusivamente a organização dos custos, dificulta as informações. Realidade que esbarra em novos custos internos inviabilizando a melhora no contexto geral.

No Hospital B foi visualizado que a plataforma de gestão foi introduzida desde o início de suas atividades, entretanto o sistema de custos começou a tomar proporções a partir de 2005, só conseguindo ter sua organização efetiva no ano seguinte. Saber precificar seus procedimentos era essencial, já que o Hospital tinha como determinação atender, principalmente no contexto de cirurgia menos invasiva. Como esta dinâmica gera um tempo mínimo de internamento e um baixo uso de medicamentos, uma análise diferenciada precisaria ser estabelecida para comportar todos os custos gerados, sem, no entanto, terem preços acima do mercado, pois caso contrário, não atrairiam clientes.

O Índice de Custos Hospitalares do Paraná – ICH é perseguido como meta por todos no Hospital. Percentual que já foi alcançado, mas que não conseguiu ser mantido, pois quando as pessoas dão entrada para um procedimento, não se sabe como vai ser seu restabelecimento no pós-operatório, e quando o tempo de permanência excede a média instituída ocorre instabilidade, prejudicando o Ponto de Equilíbrio e a Margem de Contribuição estabelecida.

A metodologia de custos é organizada por meio de um *mix* entre Custeio por Absorção, Custeio Variável e o *Activity Based Management* – ABC. Entretanto, esta

modalidade só foi aplicada quando se necessitou fazer a medição de todo o processo em setores específicos. Apesar da aplicação ter ocorrido em poucas situações, o resultado foi satisfatório permitindo que o gestor aplicasse as informações em outros setores, percebendo o retorno positivo das informações.

Diferentemente dos outros Hospitais, o Hospital B dinamiza o Sistema de Custos em dois grandes centros de custos, os Principais e os Auxiliares. A utilização de indicadores foi distribuída com a finalidade de ratear e alocar os custos fixos, que acrescidos dos custos variáveis, mais o valor dos materiais e medicamentos, formam o valor das diárias e taxas que são efetivadas à conta do paciente.

A organização estabelecida permite manter as metas, que são estabelecidas em médias, conforme foi levantado na Análise Documental e pode ser visto na Tabela 8.

Tabela 8 - Mapa de metas do Hospital B

	Ginec	Gastro	Obst.	Plást	Vasc.	Ortop	Onco	Outros	Clínico	Total
Média	169	68	67	53	23	25	8	8	29	449

Fonte: dados da pesquisa, 2014.

Esta dinamização interna permite a análise das metas, e em consequência o envolvimento das equipes nas atividades, que participam de treinamentos constantes. De acordo com os gestores a capacitação se torna importante, pois gera o comprometimento das pessoas quanto à atividade que estão desenvolvendo.

Quando ocorreu a percepção de que o setor de Ortopedia estava causando melhor Margem de Contribuição ao Hospital, a informação foi repassada, para uma análise gerencial mais apurada, pontuando as novas metas para cada setor. Desta forma o comprometimento foi incorporado, causando o resultado que a diretoria estava buscando. Outro fato que está sendo analisado é um projeto recente, para a reestruturação de um Centro Cirúrgico com equipamentos de ponta, exclusivamente para cirurgias de gastroenterologia. Apesar dos altos custos, o levantamento desta parceria de trabalho já está sendo estudado como uma possibilidade de melhorar, ainda mais o retorno econômico e financeiro para o Hospital.

Já o Hospital C, apesar de ter iniciado a estruturação do Sistema de Custos, recentemente, está sendo organizado conjuntamente com os departamentos de controladoria e de auditoria interna, bem como da estruturação do *Balance Scorecard* – BSC. A apuração dos custos, nesta instituição é feito através do Custeio por Absorção, bem como do Custeio Variável, oferecendo mais informações no âmbito gerencial. Distribuído em três grandes Centros de Custos determinados, pelo gestor como Unidades de Negócio, que facilitam a

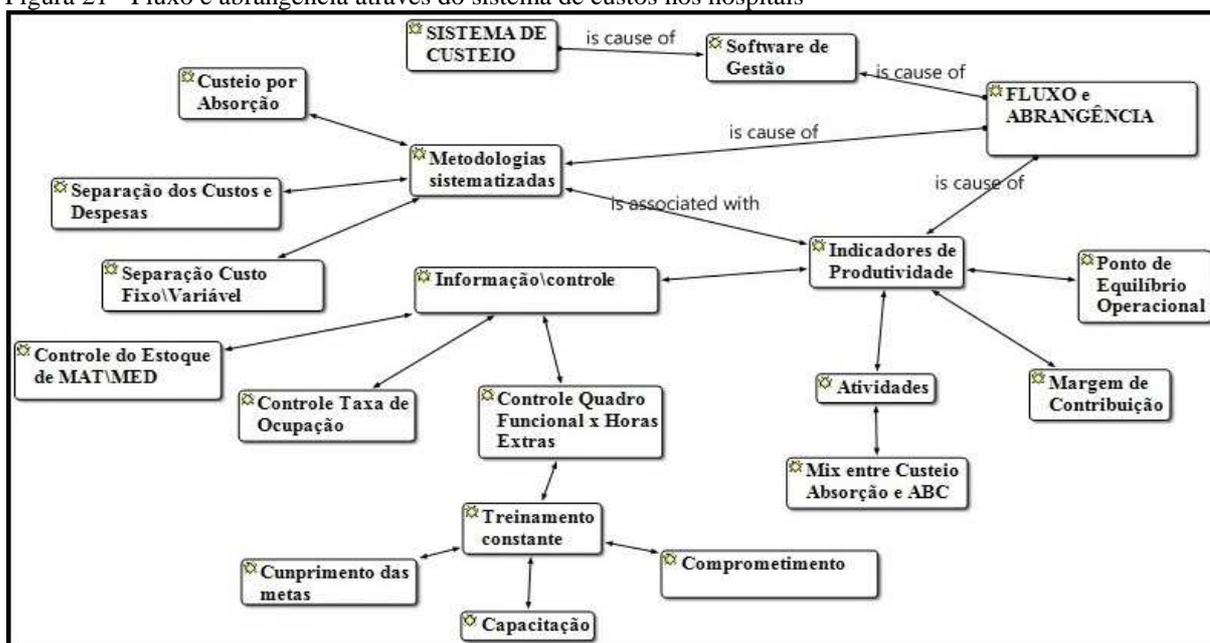
verificação do retorno financeiro ocasionado por cada uma delas.

Os centros de custos foram dinamizados como Centro de Custos Básicos, tais como a Contabilidade, RH, Financeiro, Faturamento e Administração. Setores estes que são necessários à dinamização da vida do hospital. O segundo é determinado como Centro de Produtividade, por ser essencial às atividades operacionais que são posteriormente desenvolvidas, como a Recepção, Internamento, Enfermagem, Farmácia, Lavanderia, SND, Limpeza, Central de Esterilização. Os Centros de Receita são determinados como Áreas Assistenciais. O paciente ao passar por seus setores caracteriza a operacionalidade e gera a receita. Algumas áreas elencadas pelo gestor foram: Pré-internação, Alas, CC, UTI's, Quimioterapia, Radioterapia, Centro de Imagem, Setor de Transplantes, entre outros.

A preocupação do gestor, ao assumir o cargo foi à elaboração de mais ferramentas para administrar melhor todas as informações que a complexidade do Hospital proporciona. Sendo que o complexo se faz pela grande quantidade de atendimentos diariamente, pela especialidade atendida e pelas formas de arrecadar os recursos. Antes mesmo do Sistema de Custo ser concluído, a cultura da metodologia foi sendo impregnada desde a aquisição da plataforma de gestão. O levantamento do processo interno foi mobilizando, os responsáveis de setores e suas equipes, de modo que as explicações nas reuniões, rapidamente são colocadas em prática. Os *feedbacks* são constantes permitindo que as dúvidas sejam sanadas e a alimentação do sistema ocorra sem maiores dificuldades.

Apesar de distribuírem os custos em diferentes critérios de centros de custos, as três organizações dispõem de um sistema de gestão integrando desde o primeiro atendimento ao paciente. Sua entrada no Hospital gera o prontuário de atendimento que passa a ser alimentado com as informações ocorridas em cada setor. Os diferentes procedimentos geram o gasto de medicamentos, materiais, alimentação, que repercutem em diárias e taxas que são direcionadas ao prontuário do paciente para que o departamento financeiro possa fechar a conta no momento da alta. Esta dinamização permite a parametrização das várias estratégias, que devem ser frequentemente analisadas. Situação que pode ser dinamizada através da rede formada e apresentada na Figura 21.

Figura 21 - Fluxo e abrangência através do sistema de custos nos hospitais



Fonte: dados da pesquisa, 2014.

Essa teia permite visualizar que os custos quando monitorados mantêm um nível de gerenciamento que causa um melhor controle sobre a produtividade (atendimentos e procedimentos). Com base nestes levantamentos a organização dos relatórios gerenciais permite a análise da receita obtida e em consequência do desenvolvimento econômico e financeiro do hospital, situação que foi comprovada através de um relato:

No desempenho global, o sistema de custeio dá indicadores de produtividade. E essa produtividade vai te dar vários fomentos, que se tornam importantes pra analisar o resultado do desempenho econômico e financeiro hospitalar (Relato do gestor do Hospital B).

Observou-se através da rede construída (Figura 21) que o monitoramento dos custos proporcionou melhorias em todo o processo. Perceber qual a melhor forma de estruturar o Sistema de Custeio dependeu da precisão da informação que se buscava, situação que influenciou diretamente nas decisões dos dirigentes.

5.5 CONTRIBUIÇÕES E MELHORIAS A PARTIR DA IMPLANTAÇÃO DO CUSTEIO

Como toda empresa, os Hospitais, e principalmente os pesquisados, por serem empresas privadas necessitam gerar Margem de Contribuição suficiente para cobrir os altos gastos e ainda gerar retorno para seus proprietários/acionistas. Tendo por base esta abertura, este capítulo visa atender um dos objetivos específicos que é o de analisar a contribuição que

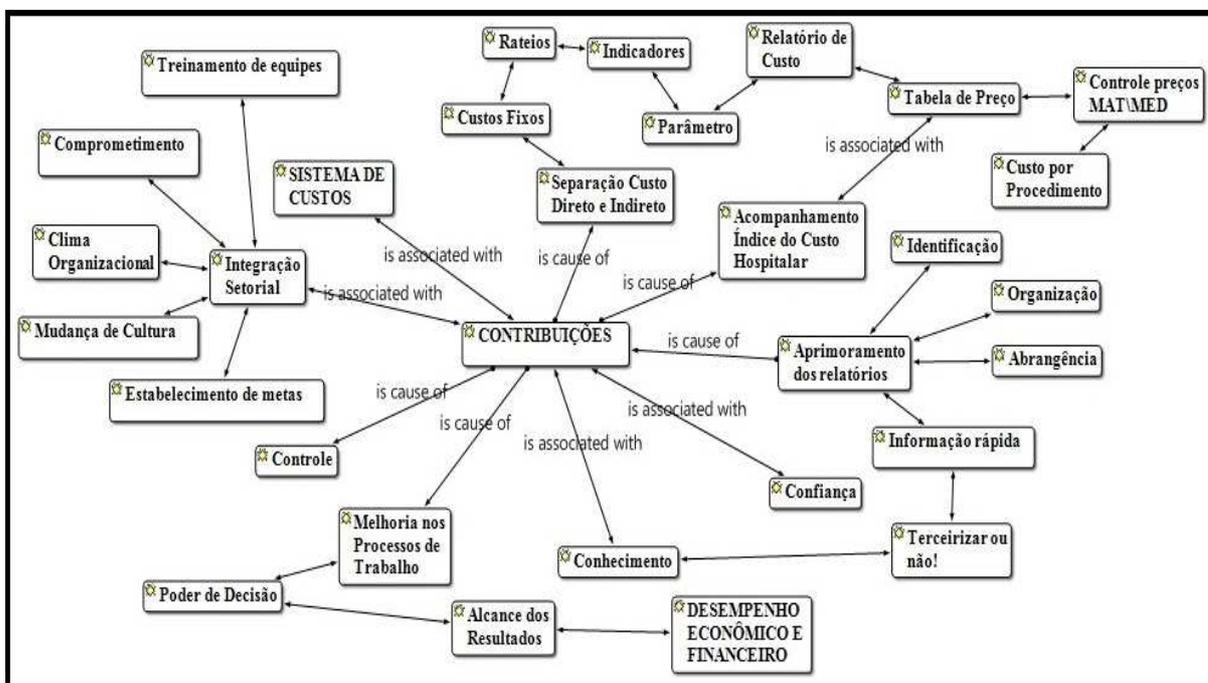
o sistema de custos proporcionou à gestão dos hospitais a partir de sua implantação.

As entrevistas revelaram a preocupação com o processo de gestão neste ambiente com operacionalidade complexa. Como profissionais, os gestores precisam ter em foco todo o arcabouço hospitalar. Estrutura, esta que, sofre mudanças muito rápidas, proporcionadas pela tecnologia revolucionando os equipamentos e pela crescente expansão do setor que aumenta a competitividade (SOUZA, 2013). Conforme relatou o gestor:

Um hospital é assim, tem que estar investindo [...], e quando vem uma modernidade o médico não quer mais usar o equipamento anterior. Então, como as coisas se sucateiam muito rápido, o custo é muito alto (GESTOR DO HOSPITAL C, 2014).

Esta é uma das atribuições que exige controle eficaz das ferramentas utilizadas neste processo de gestão. Pelo nível em que estas organizações já chegaram, munir-se de mecanismos que contribuam torna-se essencial. Com esta contextualização, desenvolvida por meio do relato dos gestores e suas experiências, visualiza-se através da Figura 22, a elaboração da rede (Atlas ti) onde se pontuam as contribuições percebidas através da implantação do Sistema de Custeio.

Figura 22 - Contribuições do sistema de custos nos hospitais



Fonte: dados da pesquisa, 2014.

As contribuições, codificadas por meio do *software Atlas ti*, criam uma rede proporcionando um arcabouço de informações pontuais, no curto, médio e longo prazo aos gestores. Esta situação corrobora com a explicação de Souza e Clemente (2011) ao estabelecerem que “o caráter estratégico das informações de custos depende de sua efetiva utilização para a formulação de estratégias empresariais e da capacidade de resposta da estrutura”. Levando-se em consideração que o desempenho se faz, inclusive nas pequenas ações diárias que podem melhorar o alcance dos resultados econômico e financeiro.

Se a implantação do Sistema de Custos foi forçada, inicialmente para a obtenção de mais poder de negociação com as operadoras e convênios, por valores mais reais aos custos dos hospitais, hoje a percepção dos gestores quanto a esta realidade vai além. A proporção de informações, iniciadas desde a simples separação do custo com a despesa, à segregação entre diretos e indiretos, fixos e variáveis, já permitiram o entendimento de que é possível promover esta discussão dentro do hospital com as equipes, porque o sistema de custos causa suporte nos trabalhos entre os setores.

O conhecimento do processo interno permitiu estabelecer mudanças no clima organizacional, pois o sistema de custos necessita da integração de todos os setores, alimentando com as informações por onde o paciente passou e quais serviços/procedimentos lhe foram oferecidos. Este monitoramento permite que o financeiro tenha controle eficaz quando do fechamento da fatura, e posterior cobrança junto às operadoras dos planos de saúde ou ainda do Sistema Único de Saúde.

Ter elaborado os Centros de Custos permitiu a visualização da operacionalidade do Hospital como um todo, uma vez que os relatórios de custos proporcionam o custo mais efetivo das diárias, das taxas, dos materiais e dos medicamentos. Desta forma, a negociação junto ao governo e as empresas de planos de saúde ocorrem tendo por base seus próprios preços e não através de tabelas defasadas que não condizem com sua realidade interna.

Dentre os vários fatores contributivos, também podem ser elencadas informações concretas, quanto à necessidade de terceirização dos serviços. Como foi pontuada pelos gestores, a negociação com empresas que buscam parcerias de trabalho, se tornou mais fácil a partir da posse dos seus próprios relatórios de gastos. Atributos que promovem resultados positivos, e em consequência acabam influenciando na melhoria do desempenho do hospital.

A percepção da importância do Sistema de Custeio, no meio hospitalar foi perceptível, através das respostas elencadas pelos gestores das três empresas pesquisadas. Independente da metodologia aplicada, Absorção, Variável ou ABC, as informações são respaldadas por relatórios, que proporcionam visão global do negócio, e em consequência fornecem apoio

rápido para a tomada de decisão, seja de curto, médio ou longo prazo, situação que vai desencadear na melhoria do Desempenho Econômico e Financeiro dos Hospitais.

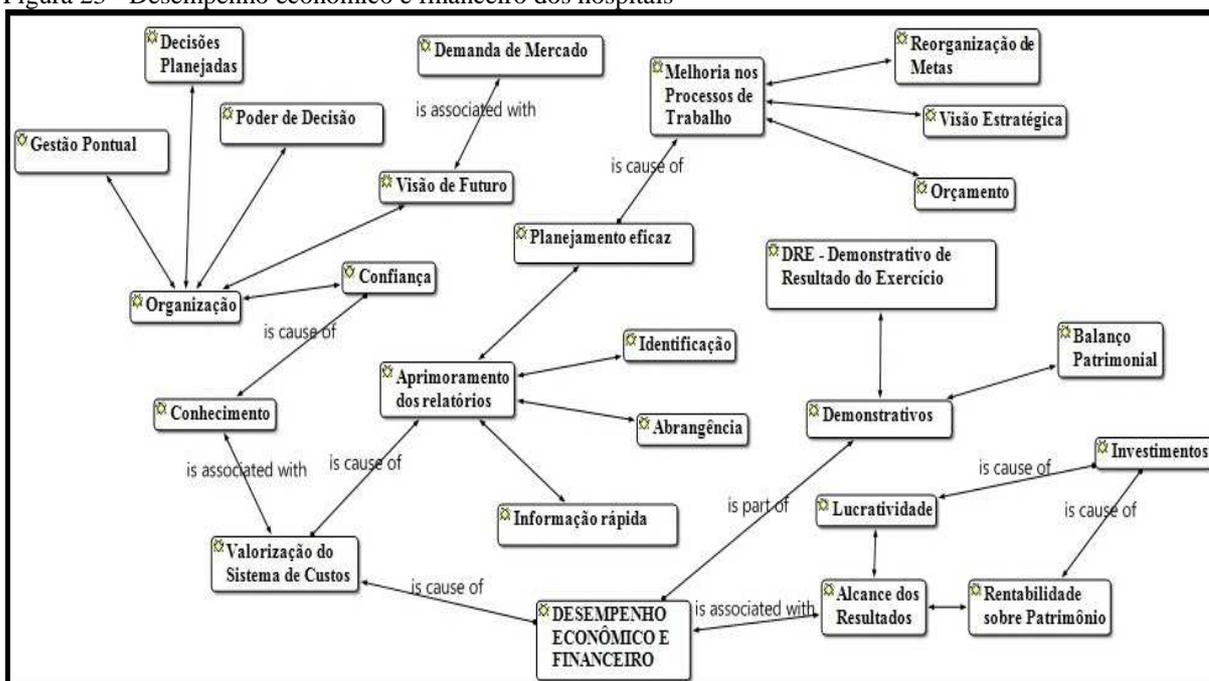
5.6 ANÁLISE QUANTO AO DESEMPENHO ECONÔMICO E FINANCEIRO

Este capítulo visa atender os objetivos de análise quanto à influência que o sistema de custos ocasionou como melhoria no desempenho econômico e financeiro das instituições, resgatando as informações através dos demonstrativos contábeis, ocorridas no período antecedente e posterior a implantação até o fechamento de dezembro de 2013.

O Desempenho Econômico e Financeiro depende diretamente das estratégias estabelecidas e no uso de ferramentas que propiciem à gestão ser mais dinâmica, primando por decisões pontuais, ao mesmo tempo em que mantém a interligação com todos os setores, contribuindo com a melhoria operacional. Esta organização desencadeia condições de melhorias administrativas, que vão fomentar a lucratividade, em consequência na rentabilidade, proporcionando o retorno financeiro esperado pelos sócio-acionistas dos hospitais.

Situação que pode ser contemplada através da Figura 23, onde por meio da codificação do Atlas ti, possibilitou algumas situações que foram estabelecidas pelos gestores quando das entrevistas.

Figura 23 - Desempenho econômico e financeiro dos hospitais



Fonte: dados da pesquisa, 2014.

A rede construída com base no *Atlas ti* permite a visualização da estruturação do Sistema de Custos nas organizações e sua contribuição com informações rápidas e com qualidade. Desta forma, a contabilidade de custos consegue emitir seus relatórios com maior rapidez, permitindo ao gestor estabelecer novas metas e tomar decisões com mais segurança. Essa teia permite visualizar que as ações de melhorias nos processos de trabalho geram mais confiança porque influenciam diretamente nos resultados, que são os que interessam.

Tendo conhecimento da organização interna, os investimentos podem ser definidos beneficiando o planejamento e as estratégias que haviam sido pontuados. Como definiu um dos gestores:

Quais procedimentos são mais rentáveis? [...] Juntamente com os sócios e com a assembleia chegamos à conclusão e aí a gente está trabalhando nisto e está acontecendo, porque todos se comprometeram com o resultado (GESTOR DO HOSPITAL B, 2014).

Com base em seu relato, torna-se perceptível que o desempenho econômico e financeiro proporciona o alcance dos resultados e estes podem ser medidos através de indicadores que quando aplicados sobre demonstrativos, como o Balanço Patrimonial e o Demonstrativo de Resultados possibilitam a análise da rentabilidade do Patrimônio investido, bem como da lucratividade ocasionada pela operacionalidade do Hospital.

Situação que foi perceptível com a aplicação das fórmulas utilizadas para analisar os índices de Lucratividade e Rentabilidade dos três hospitais e que passam a ser explicados conjuntamente:

Na concepção de Brigham e Ehrhardt (2010) o estudo dos índices financeiros possibilita observar as forças e fraquezas entre organizações do mesmo setor, ao mesmo tempo em que possibilita analisar se estas têm melhorado ou piorado ao longo do período. Desta forma, inicia-se através da Liquidez Geral a análise da **Lucratividade**, conforme apresentação na Tabela 9.

Tabela 9- Índices de liquidez geral entre hospitais

Hospital	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
A	-	-	-	3,01%	1,82%	0,89%	0,60%	0,68%
B	0,94%	0,52%	0,44%	0,61%	0,95%	1,26%	0,95%	0,67%
C	-	-	-	-	-	-	2,82%	4,22%

Fonte: dados da pesquisa, 2014.

O autor Matarazzo (2010, p. 81) ao falar sobre os índices na análise dos balanços, diz que “um índice é como uma vela acesa num quarto escuro”. Ainda segundo o autor, quando se busca avaliar uma empresa, não se faz necessário calcular grande quantidade de índices, mas sim, um conjunto suficiente que ao ser aplicado dê subsídios capazes de demonstrar a condição da empresa. Assim, analisando-as através do índice de Liquidez Geral, observa-se quanto os Hospitais possuem em recursos financeiros, bens e direitos de curto e longo prazo em relação às suas exigibilidades, também de curto e longo prazo.

O Hospital A apresentou, inicialmente um percentual elevado, mas que foi decrescendo ao longo do tempo, pontuando oscilação na sequência, com pequeno sinal de melhoras no último ano de análise. O Hospital B foi analisado como o de menores resultados, chegando, inclusive há apresentar prejuízos, mas conseguindo se reequilibrar nos anos seguintes. Esta dificuldade pode estar associada a sua estrutura, como um Hospital de pequeno porte. Já o Hospital C apresentou ótimos índices nos dois anos que corresponderam ao período de pesquisa.

Como os Hospitais A e B são empresas privadas observou-se através da análise documental a alta carga de impostos, principalmente quanto à mão de obra. Desta forma os tributos e encargos de curto prazo são obrigações que consomem grande soma dos seus ativos, impactando diretamente os índices. Já o Hospital C, está apresentando um índice de lucratividade geral diferenciado, em virtude de valores que estão dispostos no Realizável a Longo Prazo como pendências a serem recebidas do Sistema Único de Saúde. Situação esta que pode mascarar o resultado líquido, uma vez que não se tem previsão exata dos recebíveis por parte do governo.

Já o índice de Liquidez Corrente, em que se analisa o ativo circulante pelo passivo circulante, percebeu-se que os índices mantêm certa paridade, conforme se apresenta na Tabela 10.

Tabela 10 - Índices de liquidez corrente entre hospitais

Hospital	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
A	-	-	-	3,00%	1,82%	2,09%	0,90%	0,97%
B	1,69%	0,52%	0,70%	0,84%	1,50%	1,81%	1,45%	0,98%
C	-	-	-	-	-	-	0,80%	0,93%

Fonte: dados da pesquisa, 2014.

Como pontuado na Liquidez Geral, neste caso não tendo o aporte do Realizável a

Longo Prazo, faz-se necessário avaliar que os valores dispostos como exigíveis de curto prazo não se reduziu. Portanto, os índices das três instituições passaram por um declínio, mas com movimentações ascendentes.

Sendo este um índice que mede a saúde financeira do hospital, pode-se então, determinar que os hospitais estejam saldando suas dívidas de curto prazo de maneira mais lenta. Entretanto, todos os hospitais estão investindo em obras, que também proporcionam gastos de curto prazo mais constantes. E de acordo com Brigham e Ehrhardt (2010) quando os exigíveis circulantes aumentam mais rapidamente que seus ativos, isto vai acarretar em desequilíbrio, diminuindo a Liquidez Corrente da empresa. Situação que está sendo perceptível entre os hospitais.

Quanto à análise de Liquidez Seca, onde ocorre o descarte do valor que a instituição mantém em estoque. Desta forma procede-se a análise dos índices dispostos na Tabela 11.

Tabela 11 - Índices de Liquidez Seca entre Hospitais

Hospital	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
A	-	-	-	2,73%	1,60%	1,78%	0,76%	0,82%
B	1,39%	0,50%	0,58%	0,61%	1,20%	1,58%	1,18%	0,73%
C	-	-	-	-	-	-	0,44%	0,78%

Fonte: dados da pesquisa, 2014.

Apesar do Estoque para os hospitais serem de valor imprescindível, pois nunca sabem o momento de uma iminência, para efeito de análise seu valor foi retirado e foi percebido que os índices estão muito próximos. Entretanto, todos abaixo de 1,00 que de acordo com Matarazzo (2010) esta é uma faixa neutra, que não determina necessariamente, uma situação ruim quanto à liquidação dos passivos.

Apesar de os Hospitais A e B terem apresentado um melhor desempenho inicialmente, foram diminuindo ao longo do tempo, mas demonstrando sinais de recuperação na sequência. O Hospital C, também apresentou uma situação bem inferior no primeiro ano de análise e em dois mil e treze teve uma elevação.

Levando em consideração aos pontos fortes e fracos, percebeu-se através da análise dos índices, entre os Hospitais certo parâmetro, uma vez que as oscilações apresentadas, no último período foram poucas. O índice de Liquidez Corrente, por ser o índice que expressa à capacidade de ativos livres para cobertura dos exigíveis circulantes entre os três os Hospitais, por mais que apresentou certa flutuação do início da análise, pode ser considerada ao

fechamento do ano de 2013, como uma situação financeira satisfatória, uma vez que não há indicações de excessivo comprometimento das finanças dos Hospitais.

Como os Hospitais não têm como prever períodos de melhoria em sua operacionalidade, uma vez que as pessoas primam por seu bem estar, estes necessitam fazer um enxugamento constante em seus custos fixos, a fim de que a lucratividade possa compensar os gastos indispensáveis. Outra situação diz respeito aos Ativos Fixos, que por serem equipamentos com alta tecnologia, demandam de maior valor, gerando uma imobilização que impacta nas finanças. Também, foi ponto de reflexão por parte dos três gestores, o valor relacionado com a mão de obra. Por se tratar de trabalho qualificável, com um custo relativamente alto e reajustes anuais, a negociação com os sindicatos precisa ser feito com muita coerência, a fim de evitar maiores desequilíbrios. Conforme relatou um gestor:

O custo do pessoal, é um custo muito importante, é um grupo de custo que tem que acompanhar o tempo todo [...] participando ativamente das negociações com os sindicatos, pra não influenciar demasiadamente no aumento dos custos. (GESTOR DO HOSPITAL B, 2014).

Percebeu-se que a Lucratividade do Hospital, perpassa por vários fatores, inclusive o da própria concorrência que de certa forma, acabam influenciando no valor dos serviços que são prestados. Desta forma, pode-se atribuir que os Hospitais pesquisados mantêm uma capacidade de liquidez financeira satisfatória, pois os índices apresentam certa correlação de ascendência entre eles, uma vez que o equilíbrio operacional é buscado através de uma margem de contribuição constante. Situação que permite os constantes investimentos nas estruturas dos Hospitais.

Por se tratarem de empresas privadas que primam pelo retorno do capital investido, passa-se a análise da **Rentabilidade** ocorrida entre os Hospitais pesquisados. Os hospitais tornam-se diferentes das outras empresas, por apresentarem uma prática diferenciada na sua operacionalidade. Desta forma, a organização interna deve ser mantida em constante vigilância, permitindo que os valores cobrados possam cobrir os custos internos e gerem resultado operacional positivo para ser distribuídos aos seus sócio/acionistas.

Para medir a rentabilidade oferecida quanto aos investimentos iniciais foram utilizados os índices de Retorno sobre o Patrimônio Líquido, o Retorno sobre o Ativo Total e a Margem Líquida sobre as Vendas Líquidas. Através da Tabela 12 esclarece-se o percentual de Retorno sobre o PL dos três Hospitais:

Tabela 12 - Índices de rentabilidade do patrimônio líquido entre hospitais

Hospital	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
A	-	-	-	30,00%	13,00%	14,00%	7,00%	44,00%
B	14,40%	-5,94%	3,57%	7,96%	5,01%	9,40%	12,08%	23,49%
C	-	-	-	-	-	-	16,80%	18,61%

Fonte: dados da pesquisa, 2014.

Por ser um índice em que se mede o retorno obtido da operacionalidade da empresa quanto ao capital que seus sócios investiram, percebeu-se a oscilação gerando um resultado pouco satisfatório. Entretanto, o que está conseguindo gerar um retorno mais positivo, está sendo o Hospital A, aonde o valor chegou a \$ 44,00 para cada \$ 100,00 investidos. As outras instituições não estão conseguindo demonstrar a mesma vitalidade, conforme os índices estão demonstrando. O Hospital B teve um período negativo, mas que foi absorvido na sequência através da melhora causada pelos próprios sócios, e a consequente reorganização no foco da sua operacionalidade melhorando a margem de contribuição. Desta forma, os sinais de melhorias puderam ser perceptíveis no período estabelecido na pesquisa.

Quanto ao Hospital C os retornos nos dois períodos pesquisados geraram uma média de 17,71%, para cada \$ 100,00 investido. Percebe-se que os retornos, de maneira analítica não estão compensatórios, porém este pequeno crescimento no índice indica melhorias substanciais aos seus sócio/acionistas.

De uma forma geral, pode-se analisar que apesar do baixo retorno de lucratividade das instituições de saúde, demonstradas pelos índices, pode-se perceber que eles conseguem manter sua saúde financeira de maneira estável. A análise do próximo índice, conforme Tabela 13, se relaciona com a lucratividade operacional em relação aos investimentos que foram feitos nos hospitais.

Tabela 13 - Índices de rentabilidade do ativo total entre hospitais

Hospital	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
A	-	-	-	22,80%	9,43%	7,79%	3,23%	23,47%
B	11,23%	-4,37%	2,74%	6,48%	4,17%	7,53%	9,55%	17,57%
C	-	-	-	-	-	-	10,82%	14,23%

Fonte: dados da pesquisa, 2014.

Neste caso, ao relacionar o lucro em relação ao Ativo que se compõe dentro dos Hospitais, os índices, também passaram por algumas oscilações no decorrer dos períodos, mas

com uma ascendência entre eles. O Hospital B passou de uma situação positiva para um índice negativo, mas melhorando no decorrer dos anos alcançando um retorno de \$ 17,57 para cada \$ 100,00 investido no Ativo Total demonstrando um resultado favorável. Quanto aos outros Hospitais foi observado um aumento em relação à sua atividade operacional, melhorando sua margem líquida influenciando em uma maior rentabilidade do Ativo Total.

Quanto ao índice de Margem Líquida, percebe-se que os índices foram todos desfavoráveis às instituições, pois ficaram inferiores a 100%, tal qual demonstração na Tabela 14. É certo que a oscilação passou a se modificar no último ano de análise, revelando uma demonstração de receita líquida melhor.

Tabela 14 - Índices de rentabilidade da margem líquida entre hospitais

Hospital	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
A	-	-	-	11,20%	5,29%	5,95%	2,81%	19,08%
B	13,87%	-7,55%	4,28%	8,55%	5,46%	10,19%	10,58%	53,89%
C	-	-	-	-	-	-	15,11%	20,76%

Fonte: dados da pesquisa, 2014.

A dificuldade observada, através dos índices corrobora com a fala de um gestor, em que manifestou que a vida de um hospital não é fácil. O panorama que se vê, está intrinsecamente ligado ao alto custo operacional. A readequação proporcionada pela gestão, nas três instituições está efetivando um novo panorama. Entretanto, o Hospital B é o que gerou maior choque de gestão no ano de 2013. Percebe-se que a remodelação quanto ao foco operacional pode estar influenciando esta mudança de cenário. De acordo com Matarazzo (2010) o sucesso de uma empresa pode ser medido tendo por base o volume de vendas e/ou serviços efetuados. O apontamento do autor atesta com a situação que foi analisada nos Hospitais. Por fim, após o levantamento dos índices de Lucratividade e Rentabilidade, foi possível destacar os pontos fortes e fracos, ou ainda, as tendências e expectativas em relação a cada Hospital. Os esforços são constantes para manter a saúde financeira dos mesmos.

De acordo com o parecer dos gestores, ter o sistema de custos está modificando a visão quanto à forma como a lucratividade pode ser influenciada. Uma empresa saudável necessita de ferramentas que auxiliem em todos os âmbitos. Assim, a análise da situação econômica e financeira dos Hospitais pode ser entendida como favorável, uma vez que a melhora nos índices foram positivos, principalmente no último ano em que se procedeu a análise.

6 CONCLUSÃO

A necessidade de melhorar os aspectos de gestão, nas organizações hospitalares promoveu nas últimas décadas várias mudanças estruturais. Mais profissionais se especializam em cursos específicos em gestão financeira na área de saúde. A especificidade se faz necessária, uma vez que os hospitais são compostos de atividades variadas. A complexidade que se forma, dentro deles exige um controle mais eficiente, perpassando por todos os setores.

Como empresas prestadoras de serviços, os hospitais ‘vendem’ sua atividade às empresas de planos de saúde e ao Sistema Único de Saúde – SUS, que elaboram suas próprias tabelas para pagarem pelos atendimentos quando o paciente utiliza os serviços hospitalares. Entretanto, os valores ofertados nem sempre condizem com a realidade interna das casas de saúde, o que dificulta a contrapartida entre receita e gastos. Desta forma, equilibrar os altos custos tem se tornado exigência diária.

O estabelecimento do valor a ser cobrado não pode mais ser feito com base no empirismo. Como uma empresa, faz-se necessário a cobertura dos gastos ocorridos, e ainda gere lucro para que a instituição possa se remodelar mantendo-se competitiva e com retorno financeiro aos sócio/acionistas.

Devido a estes opostos, a especialização em gestão financeira hospitalar, incrementou *os softwares* de gestão, permitindo a formulação do prontuário eletrônico do paciente. Esta integração permite um controle mais eficaz, desde a recepção do paciente, por todos os setores e serviços que este utilizar gerando a despesa final a ser cobrada quando de sua alta. As plataformas de gestão facilitaram o levantamento dos custos internos, pois permite a integração de todos os setores, causando o discernimento de que o sistema de custo, além das atribuições fiscais contribui na elaboração do preço dos procedimentos e na tomada de decisão, uma vez que permite um controle gerencial mais pautado na realidade interna.

Os hospitais, como em qualquer empresa, necessitam aprimorar seus conceitos quanto ao controle dos custos internos, principalmente porque a revolução tecnológica ocorre rapidamente, reestruturando os equipamentos que são utilizados na prestação dos serviços hospitalares. Com isso, aliado aos custos fixos que ocorrem normalmente, devido à mão de obra, completamente técnica e especializada em todos os setores, desencadeiam uma complexidade ao gestor que precisa manter uma atenção constante, a fim de que as metas não se desintegram das que são traçadas.

Se na maioria dos hospitais, ainda há a preocupação em estruturar um sistema de

gestão e em consequência os custos, nas empresas pesquisadas, isto já é prática usual. Motivo que desencadeou este trabalho de dissertação, tendo como problema de pesquisa verificar como o Sistema de Custeio contribui para a melhoria no Desempenho Econômico e Financeiro dos Hospitais. Questionamento que foi respondido através da estruturação desenvolvida como sistema de custos, bem como a visão gerencial na tomada de decisão quanto às ações desencadeadas, gerando economia nos gastos que se tinha, e ainda quanto a percepção de retorno econômico e financeiro proporcionado.

6.1 IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO

Como foi observado pelo posicionamento identificado pela direção e gestão dentro dos hospitais pesquisados, o Sistema de Custos se tornou ferramenta indispensável para a condução das atividades. Desta forma, para contribuir com a resposta ao problema de pesquisa foram estabelecidos os objetivos específicos para identificar o sistema de custo utilizado, assim como se deu sua implantação dentro dos hospitais estudados.

O *software*, mesmo sendo diferente entre as organizações, integra vários módulos, dentre eles o Sistema de Custos. Ao dar entrada no pronto atendimento, o prontuário eletrônico do paciente começa a ser alimentado por todos os setores onde passa, a fim de gerar sua conta quando de sua alta. Assim, ter o estabelecimento do valor de taxa e diária, seja ambulatorial, pelo uso do leito, do centro cirúrgico, UTI, se tornou mais pontual a partir da estruturação do Sistema de Custeio. Essa organização foi crucial para fazer frente às negociações com as operadoras dos planos de saúde e o Sistema Único de Saúde – SUS.

Independente da metodologia utilizada, as três organizações precisaram introduzir mecanismos de contribuição para a análise dos gastos internos, situação que se iniciou pela aquisição da plataforma de gestão. As ações desencadeadas a partir da implantação deste *software* passaram, inicialmente, pela reorganização do processo dos trabalhos para alimentar o Sistema de Custos. Todos os setores foram integrados permitindo a agregação dos valores para estabelecer o custo da diária, bem como das taxas que precisam ser levantadas, para formar o custo do paciente dentro do hospital.

Percebeu-se que as três instituições se respaldam no Custeio por Absorção, uma vez que este critério atende aos aspectos Fiscais, mas ao mesmo tempo se utilizam de algumas atribuições do Custeio Variável colaborando com a eficiência na tomada de decisão. Desta forma, a segregação dos custos e das despesas foi o primeiro passo, seguido da separação em Direto e Indireto, Fixo e Variável, conceituando-os em seus respectivos Centros de Custos.

Foi identificado que a forma de distribuição dos Centros de Custos segue características diferentes entre os hospitais, mas correspondendo com o atendimento às suas necessidades. Essa parte, ao mesmo tempo em que era integrada, também proporcionou treinamento às equipes dos setores, que precisaram reformular o conceito quanto ao que seria necessário trabalhar a partir da implantação do sistema de custos. As dificuldades, ao surgirem eram estudadas em equipe, e ao terem o problema solucionado, proporcionava ganhos com o aperfeiçoamento adquirido.

O Hospital B é o único que se utiliza em seu mix de custeios, também do método de custos ABC, porém em pequenas circunstâncias, uma vez que o objetivo do levantamento dos custos está mais voltado para analisar todo o processo, e não necessariamente na análise das atividades dentro do processo. Entretanto, ficou claro pelos apontamentos elaborados pelo gestor e sua equipe, que o Custeio Baseado Atividades – ABC contribui com estruturação suficiente para dar respaldo a decisões mais pontuais, quando apontamentos mais precisos e eficazes se façam necessários. Porém, como sua forma de apuração envolve maiores gastos, para resultados nem sempre tão necessários às decisões, este método não se torna o mais usual na instituição.

As ações desencadeadas pelo gestor do Hospital C, quando juntamente com o Sistema de Custos, também integrou a Controladoria e o Departamento de Auditoria, demonstrou que a preocupação em ter um respaldo amplo se fazia necessário. As mudanças nos processos de trabalho foram às grandes vantagens percebidas. Desta forma, munir-se de mecanismos a garantir decisões coerentes proporciona o equilíbrio econômico e financeiro do Hospital.

6.2 DESEMPENHO ECONÔMICO E FINANCEIRO

Quanto à contribuição que o sistema de custos proporcionou ao desempenho econômico e financeiro das instituições, de acordo com a percepção dos gestores, pode-se entender que as informações foram interessantes devido às oscilações que ocorreram. O Hospital A apesar de estar com o sistema de custos implantado desde 2010, ainda não faz pleno uso do mesmo, utilizando-o, mais no nível de estabelecimento de metas. Fator, entretanto que não diminui sua importância para a gestão, uma vez que várias decisões foram respaldadas a partir da análise viabilizada pelo Sistema de Custos. Como se percebeu pelo índice de retorno sobre o Patrimônio Líquido que em 2013 ocasionou um retorno de 44% para cada \$ 100,00 investidos por seus sócios.

O Hospital B, apesar de ter uma plataforma de gestão mais simples, consegue tirar o

máximo de recursos do *software* buscando embasamentos rápidos para o equilíbrio da organização interna. Porém, mesmo tendo preocupação primorosa com os custos, o Hospital amargou uma situação negativa. O equilíbrio, entretanto foi perceptível em sua lucratividade, uma vez que o índice de Liquidez Corrente, no último ano de análise esteve muito próximo ao fator considerado bom. E através do choque de gestão reduziu consideravelmente seus custos em relação aos serviços prestados, causando uma Margem Líquida de \$ 53,89 para cada \$100,00 de vendas líquidas (serviços/procedimentos executados).

O Hospital C implementou o Sistema de Custos em dois mil e treze, pela necessidade de proporcionar mais controle à sua complexidade. A análise dos índices de lucratividade permite observar certa variabilidade, mas o índice de Liquidez Corrente está muito próximo de sua eficiência, ou seja, há \$ 0,93 para cada \$ 1,00 de obrigações de curto prazo. Situação que dá certa margem de tranquilidade para a gestão. Os índices de rentabilidade, porém apresentaram baixo desempenho nos dois anos pesquisados, situação que pode ser compreendida pelas novas obras que estão em construção.

O que se pode levar em consideração nesta oscilação dos índices de lucratividade e rentabilidade, é que, por estas empresas necessitarem manter um alto valor em immobilizações e equipamentos de ponta, a situação impacta diretamente seus lucros. Porém, ainda assim caracteriza-se o sistema de custos como essencial para a sobrevivência das empresas, uma vez que seus gestores tomam decisões fundamentadas.

Ao confrontar a lucratividade e a rentabilidade dos hospitais em relação à implantação do sistema de custos, percebeu-se que este não causou necessariamente melhoria às finanças dos hospitais. Entretanto, o Sistema de Custos tornou-se usual em virtude da reelaboração dos custos internos permitindo o estabelecimento de diárias e taxas pautadas em valores reais, influenciando as negociações com as operadoras e o Sistema Único de Saúde.

Ao passar pelo processo de negociações mais coerentes, respaldar suas decisões em metas e indicadores que determinam o potencial do hospital são situações que permitem analisar que o Sistema de Custeio gera melhorias em sua lucratividade e rentabilidade.

REFERÊNCIAS

- ABBAS, K. **Gestão de Custos em Organizações Hospitalares**. Dissertação. 155 f. (Mestrado em Administração) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.
- ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentada pela literatura. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012.
- ALMEIDA, J. J. de. **Sistemas de custos em organizações hospitalares**: estudo de casos. Dissertação. (Mestrado em Ciências Contábeis) - ISEC/FGV, Rio de Janeiro, 1987.
- ALMEIDA, T. R. R. Perspectivas de sobrevivência do hospital. **Revista Paulista de Hospitais**, n. 5, v. 6, p. 104-113. São Paulo, 1983.
- AMORA, A. S. **Minidicionário Soares Amora da Língua Portuguesa**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ARASHIRO, L. A. **Gestão de custo hospitalar**: estudo de casos no município de São Paulo. Dissertação. (Mestrado em Administração)- Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2004.
- ASSAF NETO, A. **Curso de administração financeira**. São Paulo: Atlas, 2008.
- ASSOCIAÇÃO PAULISTA DE MEDICINA. **SUS: o que você precisa saber sobre o Sistema Único de Saúde**. v. 1. São Paulo: Atheneu, 2003
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.
- BERTÓ, Dalvio J., BEULKE, Rolando. **Gestão de Custos e Resultado na Saúde: Hospitais, Clínicas, Laboratórios e Congêneres**. 5ª e. São Paulo: Saraiva. 2012.
- BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BIAIRC. **Bi Financeiro**. Disponível em: <<http://www.airc.pt/produtos/biairc/bi-financeiro>>. Acesso em: 3 out. 2014.
- BONACIN, C. A. G.; ARAÚJO, A. M. P. Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 10, jul./ago., 2010.
- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos**: aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2010.
- BOTELHO, E. M. **Custeio baseado em atividades – ABC**: uma aplicação em uma

organização hospitalar universitária. Tese. (Doutorado em Administração) - Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2006.

BRASIL. Constituição Federal (1988). Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Escola Nacional de Administração Pública. **Experiências internacionais voltadas para a satisfação dos usuários-cidadãos com os serviços públicos**. Brasília: ENAP, 2001.

BRASIL. MINISTÉRIO DA SAÚDE. CONFERÊNCIA NACIONAL DE SAÚDE, Brasília. **Cadernos...** Brasília. Descentralizando e Democratizando o Conhecimento. 9. 1992.

BRIGHAM, Eugene F. e EEHRHARDT, Michael C. Administração Financeira: teoria e prática. 10 ed. CENGAGE: SP. 2006.

CANAZARO, M. P. **Desempenho econômico-financeiro de nosocômios brasileiros: uma análise comparativa de hospitais com e sem fins lucrativos**. Dissertação. (Mestrado em Administração) - Universidade do Vale do Itajaí, Biguaçu, 2007.

CARDOSO, J. G. Modelos de gestão em organizações hospitalares. **Apostila do Curso de pós-graduação em administração hospitalar e empreendimentos de saúde: ênfase em organizações públicas**. 67 f. - Escola de Saúde Pública de Santa Catarina, Florianópolis, 2006.

CAREGNATO, R. C. A.; MUTTI, R. Pesquisa qualitativa: análise de discurso versus análise de conteúdo. **Texto Contexto Enfermagem**, Florianópolis, out./dez. v. 15, n. 4, p. 679-84, 2006.

CHERUBIN, N.; SANTOS, N. **Administração hospitalar: fundamentos**. São Paulo: CEDAS. 1997.

CHING, H. Y. **Gestão baseada em custeio por atividades– ABM (Activity Based Management)**. São Paulo: Atlas, 1997.

CHING, H. Y. **Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC)**. São Paulo: Atlas, 2001.

CHING, H. Y. **Contabilidade gerencial: novas práticas contábeis para a gestão de negócios**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

DALLORA, M. E. L. V.; FORSTER, A. C. **A Importância da gestão de custos em hospitais de ensino – considerações teóricas**. Medicina, Ribeirão Preto, v. 41, n. 2, p. 135-142., abril/jun., 2008.

ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA- ENAP. Gestão de custos no setor público. **Textos para Discussão**, Brasília, n. 41, 2001.

FALK, J. A. **Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações**. São Paulo: Atlas. 2011.

FEDERAÇÃO DOS HOSPITAIS DO PARANÁ – FEHOSPAR. Disponível em: <<http://www.fehospar.com.br/hist.php>>. Acesso em: 24 fev. 2014.

FERREIRA, J. A. S. **Finanças corporativas: conceitos e aplicações**. PEARSON Prentice Hall: São Paulo. 2005.

FREGA, J.R. et al. Revisitando Chandler: o sistema de informações de custos também segue a estratégia? **REBRAE – Revista Brasileira de Estratégia**, Curitiba, v.1, n. 2, p. 169-183, maio/ago., 2008.

GODOY, A. L. de. **Indicadores de desempenho organizacional**. Centro de Desenvolvimento Profissional e Tecnológico, 2009. Disponível em: <<http://www.cedet.com.br/index.php?/Tutoriais/Gestao-da-Qualidade/indicadores-de-desempenho-organizacional.html>>. Acesso em: 30 abril 2014.

JERICÓ, M. de C.; CASTILHO, V. Gerenciamento de custos: aplicação do método de custeio baseado em atividades em centro de material esterilizado. **Revista da Escola de Enfermagem da USP**, v. 44, n. 3, São Paulo, set., 2010.

KERLINGER, F. N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. São Paulo: EPU. 1979.

LEONCINE, M. **Sistemática para apuração de custos por procedimento médico hospitalar**. Dissertação. (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

LEONCINE, M.; BORNIA, A. C.; ABBAS, K. Sistemática para apuração de custos por procedimento médico-hospitalar. **Produção**, v. 23, n. 3, p. 595-608, jul./set. 2013.

LEONE, G. S. G. **Custos: planejamento, implementação e controle**. São Paulo: Atlas, 1997.

LUCENA, W. G. L.; BRITO, L. A. da S. N. Um estudo do tratamento dos custos indiretos nos hospitais privados de João Pessoa – PB. **Qualit@s Revista Eletrônica**, v. 9, n. 2. 2010.

LUNKES, R.J. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MAHER, M. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARRACINI, P. **Administração hospitalar: um estudo de caso de hospital privado filantrópico inserido no Sistema Único de Saúde – SUS**. Dissertação. (Mestrado em Administração de Empresas)- Fundação de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2002.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas. 2009.

MATARAZZO, D. C. **Análise financeira de balanços: abordagem gerencial**. 7. ed. São Paulo: Atlas. 2010.

MEGLIORINI, E. **Custos: análise e Gestão**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

MENDES, J. D. V.; BITTAR, O. J. N. Saúde Pública no Estado de São Paulo – Informações com Implicações no Planejamento de Programas e Serviços. **RAS** – Edição especial (suplemento) – jan., 2010.

MEYER, V. Jr. A escola como organização complexa. In A. Eying & M. L. Ghisi (Eds.), Políticas e Gestão da Educação Superior. Curitiba: Champagnat. p. 231- 261. 2007.

MEYER JR. V; PASCUCCI, L. The implementation of strategies in complex systems: lessons of Brazilian hospital organizations. In: EUROPEAN GROUP FOR ORGANIZATIONAL STUDIES, 25, 2009. Barcelona. **Anais...**, Barcelona, 2009.

MINTZBERG, H. **Tracking strategies**: toward a general theory. New York: Oxford University Press. 2007.

MORENO JR., J. M.; ZUCCHI, P. Avaliação de qualidade em serviços de saúde: acreditação, certificação e programas de melhoria da qualidade em hospitais públicos e privados do município de São Paulo. **Revista de Administração Pública**. RJ. v. 39, nº 1, p. 7-16, jan./fev. 2005.

MORGAN, G. *Images of Organization*. Barret Koheler. 1986.

MORGAN, G. *Images de /'organisation*. Québec, ESKA, 1989.

MORGAN, G. **Imagens da organização**. 2. e. São Paulo: Atlas, 2002.

NAKAGAWA, M. **ABC**: custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994.

OLIVEIRA, L. M de.; PEREZ JR., J. H. **Contabilidade de custos para não contadores**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 7. ed. São Paulo: Atlas. 2010.

PASCUCCI, L. M. **Formação de estratégias em sistemas complexos**: um estudo comparativo de organizações hospitalares sob a perspectiva prática. Tese. (Doutorado em Administração) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2011.

PASCUCCI, L.; MEYER JR., V. Estratégia em contextos complexos e pluralísticos. **RAC**, Rio de Janeiro, v. 17, n. 5, p. 536-555, set./out., 2013.

PORTAL DO MUNICÍPIO DE CASCAVEL – Secretaria Municipal de Saúde. Disponível em: <<http://www.cascavel.pr.gov.br/secretarias/saude/pagina.php?id=142>>. Acesso em: 25 fev. 2014.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; BEGALLI, Glaucos Antonio. **Elaboração e Análise das Demonstrações Contábeis**. 4. e. São Paulo: Atlas. 2009.

PORTER, M. E. **Vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3.ed. São Paulo: Atlas. 2010.

ROCCHI, C. A. de. Apuração de custos em estabelecimentos hospitalares. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 41, p. 19-27, 1982.

SANTIAGO, C. F. et al. Relato da experiência da implantação do incentivo de adesão a rede 100% SUS em Belo Horizonte. **Enfermagem Revista**, v. 16, n. 2, maio/ago., 2013.

SANTOS, N. R dos; AMARANTE, P. D. de C. Gestão pública e relação público privado na saúde. Centro Brasileiro de Estudos de Saúde (CEBES). **Revista Pensar Saúde**. Rio de Janeiro, 2010.

SCHULTZ, C. A. et al. Atores e custos envolvidos nos serviços de hemodinâmica de um hospital universitário. **Ciências Sociais Aplicadas em Revista**, v. 8, n. 14, p. 95-110, 2008.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. 9. ed. Rio de Janeiro: Campus. 1997.

SILVA, J. P. **Análise financeira das empresas**. 10. ed. São Paulo: Atlas. 2010.

SILVA, M. Z. Mensuração dos custos de procedimentos médicos em organizações hospitalares: sistematização de um método de custeio híbrido à luz do ABC e da UEP. 2006. Dissertação (Mestrado em Contabilidade)-Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006.

SILVA, R. N. S.; LINS, L. dos S. **Gestão de custos: contabilidade, controle e análise**. 2. ed. São Paulo: Atlas. 2013.

SIQUEIRA, M. M. de. **Organização dos serviços de saúde: trajetória de pacientes e metas operacionais em hospitais**. Tese. (Doutorado em Administração) - Faculdade de Economia e Administração/USP, São Paulo, 1985.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. **Gestão de custos aplicações operacionais e estratégias**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SOUZA, A. A. de; XAVIER, A. G.; LIMA, L. C de M; GUERRA, M. Análise de custos em hospitais: comparação entre os custos de procedimentos de urologia e os valores repassados pelo Sistema Único de Saúde. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, v. VIII, nº 1, p. 53-67, jan./abr., 2013.

SOUZA, Antônio Artur de. **Gestão Financeira e de Custos em Hospitais**. São Paulo: Atlas, 2013.

SOUZA, M. A; CARVALHO, M. P. Implantação de sistemas de custos no setor público: um estudo em municípios do Rio Grande do Sul face às determinações da STN e do CFC. In: CONGRESSO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMASS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 6., 2012, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: ANPCONT, 2012.

STERN, B. J. **A saúde das cidades e o primeiro movimento de saúde pública**. Medicina social: aspectos históricos e teóricos. São Paulo: Global, p. 84-94, 1983.

VICECONTI, P.; NEVES, S. das. **Contabilidade de custos**: um enfoque direto e objetivo. 10. ed. São Paulo: Saraiva. 2012.

WALTER, S. A.; BACH, T. M. Adeus papel, marca-textos, tesoura e cola: inovando o processo de análise de conteúdo por meio do Atlas.ti. In: SEMEAD EMPREENDEDORISMO E INOVAÇÃO, 12, 2009. São Paulo. **Anais...** SEMEAD/FEA/USP. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/semead/12semead/resultado/trabalhosPDF/820.pdf>>. Acesso em: 11 set. 2014.

YIN, E. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 2. ed. Porto Alegre: Bookman.

APÊNDICES 1 - QUESTIONÁRIO EXPLORATÓRIO

1. QUESTIONÁRIO EXPLORATÓRIO*

Este questionário refere-se à pesquisa sobre Sistemas de Custos em Organizações Hospitalares realizada no âmbito de uma Dissertação de Mestrado do Programa de Pós-Graduação em Administração - PPAAD do Centro de Ciências Sociais Aplicadas - CCSA da PUCPR.

Por favor, responda as questões abaixo. Obrigada por sua colaboração.

1. Há sistema de apuração de custos pelo Hospital nas suas atividades?

- Em caso negativo responda a pergunta 2:
- Em caso afirmativo passe para a pergunta 3:

2. A implantação do Sistema de Custos está em andamento?

Sim Não

3. Há quanto tempo o hospital tem o sistema de custeio implantado em suas atividades?

há menos de 01 ano entre 01 e 02 anos

entre 02 e 05 anos há mais de 05 anos

Quantos? _____

4. O período em que ocorre a apuração dos custos?

mensalmente bimestralmente semestralmente

Outros: _____

5. Dentre as modalidades abaixo, qual (quais) é utilizada pelo hospital?

centros de custos ou departamentos por procedimentos

Outras formas: _____

6. A metodologia torna-se importante dentro do suporte que a gestão procura. Desta forma, qual metodologia o hospital utilizada para apurar os custos?

Absorção Variável Produção

Custos por Atividades = ABC

Outras metodologias:

7. Vários são os programas de gestão que podem contribuir inclusive como ferramenta de custos. Desta forma, qual ferramenta tornou-se mais viável ao Hospital para apurar seus custos?

Sistema desenvolvido internamente pelo hospital.

Sistema adquirido de terceiros. Sendo assim, qual é o sistema?

Manual

Planilha Eletrônica

Outros sistemas. Explique qual e como se

faz:_____.

8. O Hospital tem um setor específico onde é feito o processo de gestão dos custos?

Sim

Não

9. Não existindo um setor específico, para o processo de gestão de custos, especificar como ele é apurado no hospital.

R:_____

10. Quanto a análise dos custos, elas são feitas?

Sim

Não

a. Com que periodicidade:

b. Nesta análise quais indicadores se tornam mais relevantes:

c. As informações são analisadas por quem:

d. As ações posteriores a análise são frequentes e imediatas:

RESPONDENTE:

Nome:

Cargo que ocupa:

Formação Profissional:

* Questionário adaptado de ARASHIRO, Leila Akemi. Gestão de Custo Hospitalar: estudo de casos no município de São Paulo. Dissertação apresentada como requisito para o título de mestre em Administração de Empresas na Fundação Getúlio Vargas. São Paulo.

APÊNDICES 2 - QUESTIONÁRIO SEMI ESTRUTURADO PARA A ENTREVISTA

2. QUESTIONÁRIO SEMI ESTRUTURADO PARA A ENTREVISTA

Este questionário refere-se à pesquisa sobre Sistemas de Custos em Organizações Hospitalares realizada no âmbito de uma Dissertação de Mestrado do Programa de Pós-Graduação em Administração - PPAD do Centro de Ciências Sociais Aplicadas - CCSA da PUCPR.

Tendo como objetivo de pesquisa analisar como um sistema de custeio contribui para a melhoria do desempenho econômico e financeiro dos hospitais da região de Cascavel – PR?

Formalização da entrevista

- I. Organização Hospitalar:
 - II. Data de início das atividades:
 - III. Entrevistado:
 - IV. Formação profissional:
 - V. Tempo de trabalho no hospital
 - VI. Cargo(s) que ocupa:
 - VII. Tempo que ocupa este cargo:
-
1. São vários os fatores a motivarem a implantação de um Sistema de Custeio, tais como controle de gastos, de desperdícios, ocasionar decisões mais assertivas, melhorar o desempenho econômico e financeiro da instituição. Mas para isso, faz-se necessário que ocorra um Planejamento e se tenha orçamento, para que a execução tenha sucesso.
 - a. Diante das várias prerrogativas quais fatores ou estratégias motivaram a implantação do Sistema de Custeio na organização?
 2. Foi organizado algum projeto específico para a implantação do Sistema de Custos no hospital? A atribuição do desempenho econômico e financeiro foi importante para dinamizar a implantação do sistema de custeio?
 3. Qual é o Sistema de Custeio implantado no hospital?
 - a. Porque se deu a escolha deste programa
 - b. Como ocorreu sua implantação?
 - c. Há quanto tempo ele está implementado?
 4. Um sistema de custeio quando implementado desencadeia várias ações.
 - a. Quais foram traçadas e alcançadas neste período?
 - b. Quais indicadores são fornecidos e utilizados para clarificar a sistemática na análise dos custos?
 5. Como um programa de gestão hospitalar em quais setores ocorre sua abrangência? Descreva como está esquematizada a estrutura e o fluxo de dados do sistema.

6. A análise que o sistema de custos permite fazer no controle dos custos e despesa interna causa, a partir disto, a melhoria no desempenho econômico e financeiro da organização.
 - a. Você pode descrever como se fazia o levantamento de custos;
 - b. Como era o desempenho econômico e financeiro antes da implantação do programa que habilitou o sistema de custeio na organização?
7. Qual foi a maior dificuldade percebida durante a implantação do sistema de custeio?
8. Quanto à capacitação técnica às equipes que implantaram o sistema:
 - a. Ocorreu treinamento, nível de treinamento;
 - b. E aos que necessitam alimentar o sistema, foram feito treinamentos? Qual a periodicidade?
 - c. O que se faz quanto a rotatividade?
 - d. Há o engajamento das equipes na alimentação dos dados?
 - e. Qual motivação foi utilizada para proporcionar a mudança de cultura?
9. Como um programa integrado, quais contribuições o sistema de custeio implantado trouxe a organização?
 - a. Reelaboração no rateio dos custos fixos, custos variáveis
 - b. Controle nos desperdícios e gastos
 - c. Controle no consumo de materiais
 - d. Controle em horas extras
 - e. Nova atribuição no valor nos procedimentos
 - f. Confrontação com os valores pagos pelas operadoras dos planos de saúde
 - g. Revisão quanto aos espaços ociosos = reaproveitamento destes
 - h. Relatórios gerenciais para análises e decisões para as futuras ações pela gestão
10. Em termos práticos, descreva o que a implantação do Sistema de Custeio significou para o hospital em termos de desempenho:
 - a. Quais áreas foram beneficiadas
 - b. Qual o nível de respaldo que ocorreu às decisões a partir das informações analisadas através do Sistema de Custos
 - c. Contribuições que o sistema trouxe para a gestão hospitalar.
11. Em sua opinião um Sistema de Custeio causa melhorias no desempenho econômico e financeiro para a organização.
12. Quais demonstrativos ou documentos podem corroborar com a perspectiva de que realmente houve melhorias no desempenho econômico e financeiro após a implantação do sistema de custeio na organização?
13. Esta entrevista pode ser repetida com quem mais na organização?