



A contribuição da Gestão de Custos para o melhor funcionamento das Organizações Hospitalares

Tatiele Alves Reis
tatiele.reis@hotmail.com
UFRRJ

Fabírcia de Farias da Silva Constantino
fabriadiarias@gmail.com
UFRRJ

Resumo: Este trabalho teve como objetivo geral analisar a contribuição da gestão de custos para o melhor funcionamento das organizações hospitalares. Quanto ao método de pesquisa adotado, optou-se pelos métodos descritivo e explicativo. Foram realizadas pesquisas na bibliografia existente e pesquisa de campo em hospitais públicos do Rio de Janeiro. Estudaram-se os métodos de custeio (absorção, direto, padrão e ABC) e a capacidade dos mesmos de gerar informação e dar suporte ao processo decisório. Buscou-se compreender a atual conjuntura em que as organizações hospitalares estão inseridas e a aplicação do sistema ABC em hospitais. A amostra não probabilística foi composta por um hospital geral, denominado para fins desta pesquisa como “Hospital A”, e outro especializado, denominado como “Hospital B”. Os dados foram coletados por questionários semiestruturados aplicados aos gestores envolvidos com a administração dos hospitais e foram tratados de forma não estatística. Por meio dos dados coletados, realizaram-se comparações entre os hospitais. Concluiu-se que é possível reduzir os custos e obter melhoria na qualidade dos serviços por meio de uma boa gestão de custos; sendo preciso escolher um sistema de custeio condizente com a realidade da organização e que seja capaz de gerar informações que auxiliem na tomada de decisão, possibilitando que os processos sejam aperfeiçoados.

Palavras Chave: Gestão de Custos - Custos Hospitalares - ABC - Sistemas de Custeio - Gestão Hospitalar

1. INTRODUÇÃO

A estrutura dos custos sofreu grande mudança; hoje, os custos de mão de obra são menos expressivos e cada vez menos variáveis em relação à quantidade produzida, enquanto os custos indiretos são parte predominante do custo total (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002). Daí surge a dificuldade em lidar com este novo ambiente, em que os métodos de custeio adotados até então, parecem não satisfazer as necessidades das organizações. Diante deste contexto, os esforços voltam-se para o planejamento e o controle dos custos.

O estudo adequado dos custos auxilia o gestor na tomada de decisão e assim, aumenta a capacidade de geração de resultados, sejam estes de ordem financeira ou qualitativa dos serviços. A prestação de serviço deve ser oferecida com qualidade, eficiência e eficácia, para que possa ser competitiva no seu mercado, e para isso, faz-se necessário a utilização de um eficiente sistema de custo que forneçam informações úteis (VIEIRA, 2011).

Nas últimas décadas, observam-se custos hospitalares cada vez maiores, decorrentes, principalmente, do avanço tecnológico e da má gestão financeira. Deste modo, é de extrema importância analisar a gestão de custos dos hospitais a fim de identificar quais mudanças seriam necessárias para o aperfeiçoamento do mesmo e para entender de que forma a gestão de custos é capaz de contribuir para o funcionamento destas organizações. Sendo assim, este trabalho tem como problema a seguinte questão: é possível reduzir os custos e melhorar a qualidade dos serviços prestados nas organizações hospitalares?

Este trabalho tem como objetivo geral analisar a contribuição da gestão de custos para o melhor funcionamento das organizações hospitalares. São objetivos específicos: analisar os métodos de custeio e estabelecer comparações entre os mesmos; verificar a capacidade dos métodos de custeio na geração de informação; analisar como a gestão de custos contribui na tomada de decisão; procurar nas bibliografias a relação existente entre custos e qualidade do serviço; analisar qual sistema de custeio melhor se ajusta a realidade dos hospitais. Para isso, foram realizadas pesquisas na bibliografia existente e pesquisa de campo em hospitais públicos.

Os hospitais públicos do estado do Rio de Janeiro enfrentam atualmente o desafio de desenvolver e buscar níveis de qualidade superiores e que atendam às necessidades da população. Segundo notícia vinculada pelo jornal eletrônico O Globo (2014), tendo como base a Pesquisa de Informações Básicas Estaduais 2013 (Estadic) realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, o Rio de Janeiro é o estado que destina a menor parcela dos recursos à saúde, com apenas 7,2% do orçamento sendo investido no setor – R\$ 5,2 bilhões.

Pode-se inferir que estes recursos não são suficientes para atender as necessidades da saúde pública. Isso se deve em parte pela escassez dos recursos, e em parte pela má administração dos mesmos. Sabe-se que parcela do que é recebido pelos hospitais é utilizado para cobrir os custos dos mesmos. Esta pesquisa é relevante à medida que busca encontrar soluções para os problemas advindos da relação custo-qualidade dos serviços hospitalares.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. A CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos é de grande importância para os gestores, uma vez que lhes fornece as informações necessárias que auxiliam o controle e as tomadas de decisões (ABBAS, 2001). Para atender a esta necessidade de informação dos gestores, a contabilidade de custos foi evoluindo, buscando adaptar-se à nova realidade das empresas e alcançar resultados mais precisos.

De acordo com Beuren (1993), a contabilidade de custos deve buscar desenvolver técnicas e procedimentos que atendam às necessidades dos seus usuários, fornecendo informações úteis sobre o comportamento dos custos. E é por este motivo que muitos métodos foram surgindo e aperfeiçoando-se. Wernke (2004) afirma que é necessário haver um sistema de custos com capacidade de mensurar e alocar os custos aos produtos da forma mais adequada possível, uma vez que o autor considera como um dos principais objetivos da contabilidade de custos, atribuir valores verdadeiros aos produtos.

2.2. MÉTODOS DE CUSTEIO

Segundo, Capasso, Granda e Smolje (1999) são elementos básicos de um bom sistema de custos: determinar custos unitários de produção, de comercialização, de financiamento e totais; determinar custos por área de responsabilidade; medir a eficiência operativa de cada um dos setores produtivos, comerciais ou de serviços; calcular custos de paralisação de atividades, de reprocessamento de produtos, de funcionamento e preparação de máquinas, etc.; levantar inventários e medir adequadamente os resultados da empresa; medir o rendimento do capital investido em linhas de produtos; operar com diferentes tipos de decisões.

Os métodos de custeio tem como objetivo aferir mais precisamente os custos relacionados aos produtos e serviços. Os mais citados em trabalhos anteriores receberam destaque e serão tratados neste trabalho, sendo estes: o custeio por absorção, o custeio variável ou direto, o custeio padrão e o custeio baseado em atividades.

2.2.1. CUSTEIO POR ABSORÇÃO

No custeio por absorção, os custos diretos são atribuídos aos produtos de acordo com o consumo incorrido nos mesmos, enquanto os indiretos são alocados por meio de rateios. Já as despesas não são apropriadas aos produtos e sim lançadas na demonstração de resultados do exercício (MEGLIORINI, 2012). Quaisquer custos que apresentem dificuldade em sua identificação e alocação, são classificados como indiretos e devem ser apropriados por rateio.

Segundo Vieira (2011), uma das segmentações mais comumente aplicadas aos hospitais são os conceitos de centros de custos produtivos e de centros de custos auxiliares e administrativos. Entende-se por centro de custos, as unidades produtivas que representam o local onde ocorre a elaboração ou prestação de um serviço e as unidades de apoio.

2.2.2. CUSTEIO VARIÁVEL OU DIRETO

No custeio variável, também conhecido como custeio direto, os custos são divididos em fixos e variáveis. Sendo os fixos aqueles que não variam conforme a produção e os variáveis os que variam de acordo com o nível de produção. Segundo Wernke (2004), nesse método apenas os custos variáveis dos produtos vendidos são considerados, enquanto os custos fixos são separados e considerados como despesas do período.

Segundo Vieira (2011), este método de custeio tem como objetivo suprir os gestores com informações para a tomada de decisões, possibilitando, assim, analisar o comportamento dos custos em diferentes níveis de atividade, decidir os preços no caso de capacidade ociosa e adequar o mix de serviços visando à melhoria da rentabilidade e a necessidade de aprimorar as funções de controle e planejamento. Isto, porque, o custeio direto está voltado para a análise custo, volume e lucro.

2.2.3. CUSTEIO PADRÃO

A principal finalidade do custeio padrão é determinar um padrão de comportamento dos custos. Estabelecer comparações entre os resultados reais e os padrões possibilita a identificação de divergências, o que permite controlar os custos e avaliar a eficiência da produção (MEGLIORINI, 2012). No entanto, para que esta comparação entre os resultados seja possível e o custeio padrão eficaz, é necessário que este seja utilizado em conjunto com outro método de custeio que utilize dados históricos, como o custeio por absorção ou custeio direto.

O custeio padrão é um método de custeio que apropria os custos diretos a um objeto de custo, multiplicando o(s) preço(s) ou taxa(s) padrão(ões) pelos insumos padrões contidos na produção efetivamente conseguida, e rateia os custos indiretos com base na(s) taxa(s) indireta(s) padrão(ões) multiplicados pelos insumos padrões contidos nas unidades produzidas. (VIEIRA, 2011, p.46)

2.2.4. CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

No método ABC (Activity-Based Costing – Custeio Baseado em Atividades), o foco está nas atividades e parte do pressuposto que as atividades consomem recursos e que os produtos ou serviços consomem as atividades.

O método ABC surgiu para atender à nova realidade das empresas, que vivenciam a crescente participação dos custos indiretos na formação do custo total. Segundo Megliorini (2012), o uso de novas tecnologias e a maior diversificação das técnicas de produção gerou esse aumento dos custos indiretos que foi acompanhado pela diminuição do custo com mão de obra direta. A figura 1 retrata essa mudança na estrutura de custos, evidenciando a diferença entre os ambientes tradicional e atual quanto à participação dos custos indiretos na formação do custo total.

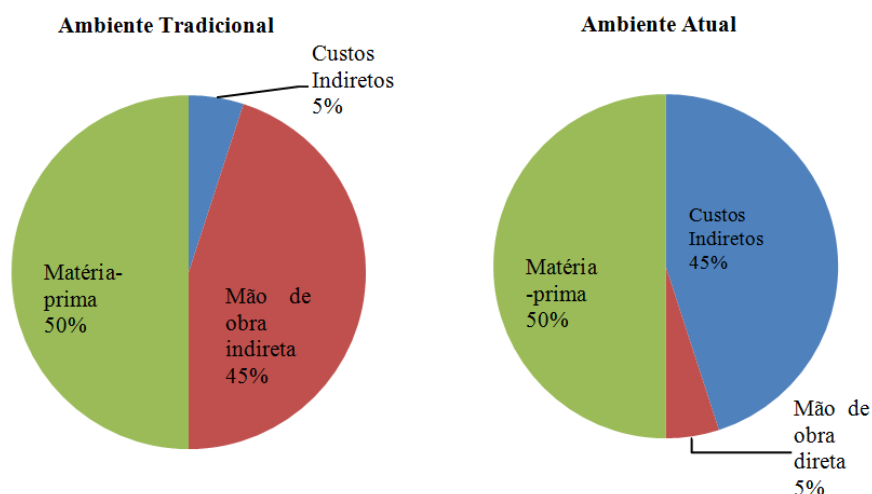


Figura 1: Mudança na estrutura de custos

Fonte: adaptado de Souza e Diehl (2009, p.146) como citado em Megliorini (2012, p.189)

Os sistemas de custeio tradicionais foram desenhados para épocas anteriores, utilizando-se métodos de rateio arbitrários baseados em variação de volume (ABBAS, 2001). E, como atualmente, os custos indiretos são mais significantes, a dificuldade para alocá-los aumentou, não podendo ser feita por métodos como hora máquina e mão de obra direta.

A respeito dos sistemas tradicionais de custeio, Brimson (1996 apud ABBAS, 2001) diz que eles apresentam resultados distorcidos, pois foram desenhados para épocas anteriores quando mão de obra direta e matéria prima eram fatores determinantes e a tecnologia estável, sendo as despesas indiretas pouco significativas. Afirma ainda que tais sistemas retardam a chegada da informação, não contribuindo para o processo de tomada de decisão e acaba por não estimular as mudanças necessárias para promover um ambiente competitivo e dinâmico.

Sendo assim, a criação do ABC se deu com o intuito de dirimir as distorções provocadas pelos métodos tradicionais, aperfeiçoando a alocação dos custos. Pois, diferentemente dos outros métodos, o ABC aloca os custos indiretos por meio dos cost drivers (direcionadores de custo), de acordo com a atividade relacionada, o que sugere uma maior precisão (MARTINS, 2003; VIEIRA, 2011; ABBAS, 2001).

É possível distinguir dois tipos de direcionadores: os direcionadores de recursos e os direcionadores de atividades. Os direcionadores de recursos são utilizados para alocar os custos indiretos às suas respectivas atividades, e em seguida, os custos das atividades são apropriados aos produtos, serviços ou outros objetos de custeio, através dos direcionadores de atividades mais adequados (MEGLIORINI, 2012).

Além disso, para diversos autores como Brimson (1996), Finkler e Ward (1999) e Upda (1996) como citados em Souza et al. (2009), o sistema ABC pode ser considerado como superior aos demais sistemas de custeio em termos de capacidade de gerar informações para dar suporte à decisão gerencial. O ABC permite uma melhor identificação dos custos indiretos que serão alocados via direcionadores de custos, que expressam de forma mais realista a relação entre custo, atividade e produto, o que favorece a tomada de decisão.

Martins (2003) diz que o custeio baseado em atividades além de buscar reduzir as distorções provocadas pelo uso de rateios arbitrários, funciona como uma poderosa ferramenta de gestão de custos. Para ele, uma das grandes vantagens do ABC diante dos sistemas de custos tradicionais, é fato de o ABC permitir que os processos que ocorrem dentro da empresa também sejam custeados.

Já para Megliorini (2012), uma das principais vantagens do ABC, consiste no fato do gestor conseguir identificar as atividades que agregam valor para o cliente e aquelas que apenas aumentam os custos dos produtos e serviços, o que possibilita que sejam feitos cortes racionais que reduzam os custos.

Considerando processo como um agrupamento de atividades, tem-se que analisar o processo permite identificar os fatores responsáveis pelo consumo dos recursos e das atividades. Tais fatores, que são a causa dos custos, são chamados de direcionadores de custos e são responsáveis por relacionar de forma mais precisa os custos, as atividades e os produtos e serviços. No entanto, tal definição de direcionadores de custos não se limita em mensurar o consumo de recursos pelas atividades, mas também permite acompanhar e controlar as atividades quanto à sua capacidade de operação (SOUZA et al., 2009).

2.2.4.1. ETAPAS DO ABC

Para determinar os custos dos produtos, é necessário passar por algumas etapas, segundo Martins (2003) são elas:

- identificação das atividades;
- atribuição dos custos às atividades;
- identificação e seleção dos direcionadores de custo;
- atribuição dos custos dos recursos às atividades;
- atribuição dos custos das atividades aos produtos.

A alocação dos custos deve ser criteriosa e portanto, obedecer a seguinte ordem: apropriação direta; rastreamento; rateio. A apropriação direta ocorre quando é possível identificar o consumo do recurso pela atividade. No rastreamento, utilizam-se direcionadores que expressam da melhor forma a relação entre o recurso e a atividade. Enquanto o rateio, é utilizado quando não é possível realizar nenhuma das duas etapas anteriores, considerando uma base que seja adequada (MEGLIORINI, 2012).

2.2.4.2. ESTRUTURA DO ABC

O sistema ABC pode possuir uma estrutura simples ou mais complexa, de acordo com as necessidades da empresa. Em uma estrutura simples, há, no mínimo, dois estágios. A figura 2 demonstra um modelo de custeio ABC de dois estágios, onde no primeiro estágio ocorre a alocação dos custos às atividades por meio dos direcionadores de recursos e no segundo estágio, os custos das atividades são alocados aos produtos/serviços por meio dos direcionadores de atividades (MEGLIORINI, 2012).

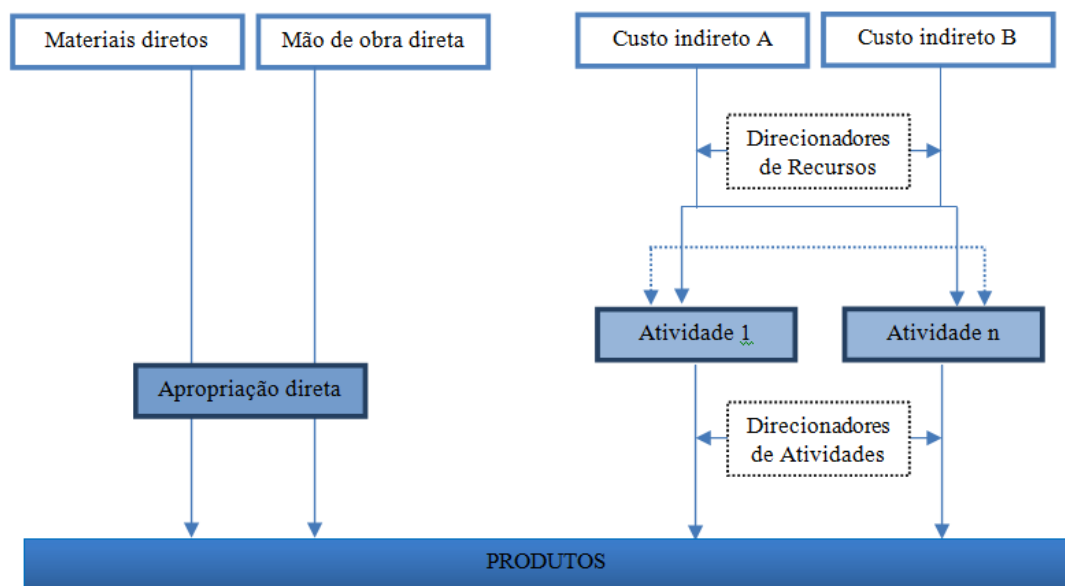


Figura 2: Modelo de custeio ABC de dois estágios para determinação do custo dos produtos

Fonte: Megliorini (2012), p. 191

2.2.4.3. OS BENEFÍCIOS DO ABM

Kaplan e Cooper (1998 apud Struett, Souza, & Raimundini, 2005) afirmam que o ABM (Activity-Based Management) é um modelo de gestão que enfatiza o gerenciamento financeiro e o gerenciamento operacional dos recursos, sendo que a gestão ABM utiliza-se das informações geradas pelo sistema ABC para gerir a organização. Martins (2003) afirma que a Gestão Baseada em Atividades caracteriza-se por decisões estratégicas, apoiando-se no planejamento, execução e mensuração do custo das atividades para obter vantagens competitivas.

O ABC por ter como premissa as atividades, gera informações importantes a respeito das mesmas. Sob a ótica do ABM e da análise de valor, é possível identificar quais atividades podem ser eliminadas do processo e ainda, quais atividades necessitam passar por melhorias.

Martins (2003) mostra essa relação entre o ABC e a análise de valor, e diz que as atividades devem ser classificadas entre as que agregam valor e as que não agregam valor para o cliente; desta forma, as atividades que não agregam valor podem ser excluídas desde que não afete os atributos do produto ou serviço.

Deste modo, o ABM é o caminho para a melhoria contínua. A análise do processo e das atividades que o compõe permite que as atividades sejam modificadas ou excluídas e, portanto, que os desperdícios sejam eliminados. De acordo com Alves, Silva e Costa (2004), a eliminação dos desperdícios ocorre através do corte nos geradores de custos que não agregam valor, diferentemente dos cortes aleatórios de recursos feitos tradicionalmente. Ou seja, os cortes são realizados no que desencadeia os custos das atividades.

2.3 CUSTOS EM HOSPITAIS

Atualmente, os hospitais vêm apresentando problemas financeiros decorrentes do aumento dos custos hospitalares e da insuficiência de recursos.

Especialistas concordam que, em conjunto, os avanços na tecnologia médica são um dos principais contribuintes para o aumento das despesas de saúde (GOYEN; DEBATIN, 2009). Porém, não convém atribuir ao avanço tecnológico toda a responsabilidade pelos problemas enfrentados na área. Dentre os fatores que contribuíram para o aumento dos custos, destaca-se além do avanço da tecnologia, a má gestão financeira.

Os hospitais estão sendo pressionados a reestruturar suas políticas de gestão, principalmente as relacionadas ao controle de custos. Isso se deve as mudanças ocorridas no mercado mundial, causadas pela globalização e pela revolução tecnológica. No entanto, a preocupação de não deixar cair a qualidade na prestação de serviços permanece, uma vez que está ligada diretamente à competitividade (VIEIRA, 2011).

Goldberg e Kosinski (2011) afirmam que o importante é que a qualidade não seja sacrificada pelo custo, e que o valor seja fornecido para todos os stakeholders. E para isso, deve haver uma melhor compreensão dos custos. Sendo assim, a redução dos custos deve provir do aumento da eficiência e não diminuição da qualidade.

O desafio recai justamente no que foi exposto acima: reduzir os custos e melhorar a qualidade dos serviços prestados.

2.3.1 O SISTEMA ABC EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES

Levando em consideração a problemática citada anteriormente e partindo da premissa de que é possível reduzir custos e melhorar o nível de serviço, o sistema ABC apresenta-se como um bom método de custeio para as organizações hospitalares. Pois além de ser um método de custeio, também funciona como poderosa ferramenta de gestão, sendo capaz de fornecer informações que permitem o aprimoramento das atividades e a consequente melhoria dos serviços.

O sistema ABC e as técnicas de melhoria de processo podem ser utilizados em conjunto. Isso permite que os resultados, ou seja, custo e qualidade, possam ser avaliados de forma simultânea posteriormente (GOLDBERG; KOSINSKI, 2011).

Segundo Lima (1997), em organizações hospitalares, o ABC pode trazer as seguintes vantagens, dentre outras: a) fornecimento de informações de custos mais exatas que

representem a realidade; b) demonstração de vantagens em se produzir todos os serviços no próprio hospital ou optar pela terceirização; c) estudo de tendências e comparação de custos por diagnóstico, por atendimento médico ou por pacientes de diferentes planos de saúde. (LIMA, 1997 apud ABBAS, 2001, p. 68)

O método ABC demonstra a relação entre recursos consumidos (o que foi gasto: pessoal, consumo de materiais, salários etc.), atividades executadas (em que foi gasto: serviços, exames, atendimento etc.) e objetos de custo (para que foi gasto: serviço A, serviço B, atividade X etc.). [...] Enquanto no método tradicional a alocação é feita mediante critérios de rateios limitados (geralmente quantidade produzida/vendida), no ABC existe uma multiplicidade de critérios (denominados geradores de custo ou cost drivers), cada qual específico à atividade (custo) a que se relaciona. (VIEIRA, 2007, p.46-47)

Através do ABC é possível determinar os custos dos serviços, analisar quais atividades agregam valor e assim eliminar desperdícios. Se associado à Gestão Baseada em Atividades, possibilita a análise dos processos de prestação de serviços, modificando atividades e processos quando necessário, o que permite uma melhor utilização dos recursos, diminuição da ociosidade e eliminação de atividades de baixo ou nenhum valor agregado.

2.3.1.1. AS DIFICULDADES NA IMPLEMENTAÇÃO DO ABC

Apesar de todos os benefícios apresentados pelo ABC, estudiosos também apontam dificuldades em sua implementação. Khoury e Ancelevicz (1999) apud Struett et al. (2005) identificaram entre as vantagens, a possibilidade de conhecer as causas do aumento ou da redução dos custos; já entre as desvantagens, identificaram a complexidade técnica de implantação e operação do sistema, assim como, o alto custo de implantação.

Struett et al. (2005), por meio do estudo de trabalhos realizados no Brasil sobre ABC, fizeram algumas considerações a respeito da implementação do método de custeio ABC/ABM em organizações da área de saúde. A partir da revisão dos trabalhos anteriores, os autores identificaram os fatores favoráveis e desfavoráveis à implementação.

Struett et al. (2005) identificaram o sistema de informação como fator limitante; todos os autores citaram as atualizações de dados do sistema como dificuldade. Além disso, outras dificuldades foram mencionadas: Baumgartner (1998), Botelho (2000), Struett (2002), Raimundini et al. (2004) e Reis (2004) destacam o desconhecimento e despreparo dos gestores na área de custos e controles; Costa (2001), a divergência entre os interesses médicos e dos gestores; Tognon (1999), a resistência humana.

Em trabalho semelhante, Souza, Boina e Avelar (2008) com o objetivo de identificar as principais dificuldades de implementação do sistema ABC, realizaram uma revisão dos estudos realizados no Brasil e no exterior em épocas distintas. Então, a partir de um estudo de caso exploratório em uma empresa de produção por encomenda, concluíram que as principais dificuldades se referem à comunicação limitada entre a equipe de implementação do ABC e os funcionários da empresa, no suporte restrito da alta gerência e na ausência de um sistema de informações robusto.

Goldberg e Kosinski (2011) atentam para o fato de que o excesso de detalhes leva a uma despesa excessiva em planejamento e manutenção do sistema. Segundo eles, deve-se tentar manter as coisas simples, sendo as atividades mais importantes identificadas – no entanto, não cada e toda atividade deve ser detalhada, especialmente quando essas atividades não possuem um grande impacto sobre os custos. Estes autores destacam ainda que aplicar o sistema ABC é algo muito complexo para ignorar as informações geradas por ele.

Logo, os gestores que optarem pela implementação do ABC devem estar conscientes destas dificuldades, para se antecipar aos problemas. Costa (2001) e Reis (2004) como citado por Struett et al. (2005, p. 2027), afirmam que “[...] o desenvolvimento de um projeto piloto é essencial para a fase inicial de implementação do sistema ABC, a fim de evitar problemas (ou identificá-los previamente) que possam prejudicar o sistema como um todo.”

Sendo assim, tem-se que a implantação do ABC implica em altos investimentos, pois faz-se necessário um sistema de informações robusto, profissionais qualificados na área financeira e, adaptação da estrutura organizacional e dos demais funcionários ao novo sistema.

3. METODOLOGIA

Para classificar o estudo, tomou-se como referência a taxionomia apresentada por Vergara (2010). Quanto aos fins, este trabalho pode ser classificado como pesquisa descritiva e explicativa. E quanto aos meios, caracteriza-se como pesquisa bibliográfica e pesquisa de campo.

Segundo Coopler e Schindler (2003), o estudo descritivo pode ser associado a descrições de fenômenos ou características relacionadas ao público-alvo. Vergara (2010) afirma que a investigação explicativa tem por objetivo tornar claro quais fatores contribuem de alguma forma, para a ocorrência do fenômeno. Com base nestas definições, este estudo pode ser caracterizado como descritivo e explicativo, uma vez que foram expostas as características dos sistemas de custeio, bem como, a realidade atual das organizações hospitalares e buscou evidenciar as causas do aumento dos custos hospitalares e também compreender a importância no controle dos mesmos.

Considerado os objetivos propostos neste estudo, realizou-se uma revisão bibliográfica sobre custos hospitalares e, posteriormente foram definidos os principais pontos a serem analisados. Então, foi realizado contato com os hospitais para dar início à pesquisa de campo, onde os dados foram coletados por meio de questionário semiestruturado que teve como respondentes gestores envolvidos com a administração dos hospitais. Utilizou-se como base para a estruturação do mesmo, o questionário elaborado por Abbas (2001) em sua dissertação de mestrado.

A pesquisa de campo, por sua vez, é definida por Vergara (2010) como sendo uma investigação empírica realizada no local onde ocorre ou ocorreu determinado fenômeno ou que possua elementos capazes de explicá-lo, podendo captar informações por meio de entrevistas, aplicação de questionários, testes e observação participante ou não. Este estudo caracteriza-se como pesquisa de campo, pois foram buscadas informações diretamente nas organizações hospitalares por meio da aplicação de questionário e de observação não participante. De acordo com Coopler e Schindler (2003), a observação não participante seria aquela em que o observador não participa da situação enquanto observa.

A pesquisa de campo teve como universo os hospitais sem fins lucrativos do estado do Rio de Janeiro. A amostra não probabilística foi definida pelo critério de acessibilidade, sendo composto por um hospital geral que, para os fins desta pesquisa, será denominado “Hospital A”, e outro especializado, denominado “Hospital B”.

Como mencionado anteriormente, os dados foram coletados por questionários semiestruturados aplicados a gestores envolvidos com a administração destas organizações. Segundo Coopler e Schindler (2003), o questionamento pode ocorrer por meio de entrevista pessoal, por telefone, por correspondência, por computador, ou por uma combinação desses

métodos. Assim sendo, o questionário foi aplicado de forma presencial ou via e-mail. A coleta de dados foi transversal (em um único momento).

Uma vez que os dados foram coletados, estes foram tratados de forma não estatística. As informações foram cruzadas, para identificar pontos comuns e divergentes. Sendo assim, foi utilizado o método comparativo. Vergara (2010) afirma que este método objetiva ressaltar os pontos similares e divergentes entre pessoas, padrões de comportamento, entre empresas do início e deste fim de século.

A metodologia escolhida para este estudo apresentou algumas dificuldades e limitações quanto à coleta de dados. Houve a escolha da aplicação de questionários semiestruturados, de modo a tornar a coleta mais flexível, no entanto, a obtenção de respostas aos questionários está condicionada a vontade de colaboração dos respondentes. Por este motivo, a pesquisa de campo ficou limitada a dois hospitais, aos quais os gestores mostraram-se dispostos a colaborar com o estudo.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1. CARACTERÍSTICAS GERAIS DOS HOSPITAIS

Tabela 1: Características Gerais dos Hospitais

Informações	A	B
Início das atividades	1982	1918 < 2010
Tipo de Unidade Hospitalar	Hospital Geral, Universitário, do INSS e Maternidade.	Hospital Especializado: com nível de atenção ambulatorial e hospitalar com atividades de média e alta complexidade.
Setor a que pertence	Municipal	Federal
Ordenamento Jurídico	Sem fins lucrativos.	Sem fins lucrativos.
Quantidade de leitos	Acima de 400.	Até 100.
Quantidade de empregados	Médicos: +950; Enfermeiros: ±700; Setor Administrativo: 350; Outros: 250.	Médicos: 174; Enfermeiros: 121; Setor Administrativo: 169; Outros: 352.
Administração do Hospital	Gestão Municipal	Servidor lotado na instituição eleito pelo voto direto dos servidores.
Fontes de recursos	Além das remunerações dos serviços prestados, recursos de subvenções e contribuições.	Apenas subvenções e contribuições.

Fonte: dados da pesquisa.

Ambos os hospitais não possuem fins lucrativos e estão situados no estado do Rio de Janeiro.

4.1.1. HOSPITAL A

O Hospital A iniciou suas atividades em 1982. É uma unidade pública da rede municipal, de grande porte com mais de 400 leitos e com grande número de empregados, aproximadamente 2250; um hospital geral que realiza atendimentos clínicos e cirúrgicos de urgência e emergência de média e alta complexidade. É comandado pela gestão municipal e seus recursos são provenientes dos serviços prestados, de subvenções e contribuições.

4.1.2. HOSPITAL B

O Hospital B teve sua origem em 1918 e ao longo de sua existência recebeu diversas denominações e apenas em 2010 adquiriu o nome atual. O Hospital B é uma unidade de uma fundação; um hospital especializado com nível de atenção ambulatorial e hospitalar de média e alta complexidade do setor público federal, com capacidade inferior a 100 leitos e com aproximadamente 800 funcionários. A administração é realizada por servidor lotado na unidade eleito por voto direto e tem como fontes de recursos as subvenções e contribuições, visto que é classificada como unidade orçamentária e não recebe reembolso pelos serviços prestados.

4.2. SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS, CRITÉRIOS E PROCEDIMENTOS

Através das informações fornecidas pelos respondentes e expostas na tabela acima, foi possível identificar as peculiaridades dos sistemas adotados pelos hospitais, que serão explicadas a seguir.

4.2.1. HOSPITAL A

O Hospital A utiliza o sistema por centro de custos e custeio variável que foi implantado a mais de dez anos com base nos sistemas utilizados em outros hospitais à época. Segundo Vieira (2011), os conceitos de centros de custos produtivos e administrativos são uma das segmentações mais utilizadas em hospitais; e como vantagem tem-se o fato do rateio pelos centros de custo permitir o uso da Gerência por Centros de Responsabilidade, onde os gerentes destes centros são responsáveis pelo comportamento dos custos nos seus centros e pela contribuição dos seus centros ao lucro.

O respondente afirmou que outro sistema já foi utilizado e que o sistema atual foi adotado para atender as exigências de órgãos externos, o que se justifica pelo fato do hospital ser de utilidade pública e comandado por gestão municipal, sendo de domínio público as suas ações que fluem de acordo com o mandato.

No Hospital A, foi realizado treinamento do pessoal para a implantação do sistema de custos atual e o grupo que se demonstrou favorável a esta implantação foi a Administração Superior. O treinamento é visto como fator positivo, uma vez que dentre as dificuldades de implementação do sistema ABC encontram-se: a dificuldade em atualizar os dados do sistema, o desconhecimento e despreparo dos gestores na área de custos e controle, a divergência entre os interesses médicos e dos gestores e a resistência humana (Struett et al., 2005).

Acerca dos resultados produzidos pelo sistema de custos, o respondente foi positivo, afirmando que o mesmo proporciona ver as necessidades, limitações, sazonalidades, bem como, dirigir, planejar, quantificar, executar e administrar.

O hospital está estruturado em centros de responsabilidade e os custos são separados em diretos e indiretos, sendo os indiretos alocados por rateio; é realizado o estudo dos setores e serviços que se relacionam para que a alocação seja feita de forma mais coerente. Desta

forma, é possível reduzir as distorções características dos sistemas de custeios tradicionais, o que proporciona que valores sejam atribuídos aos serviços de forma mais precisa.

O custo com cada paciente é determinado por centro de custo, eventos e situações comuns; enquanto o custo paciente-dia é apurado por média aritmética cliente-cálculo.

Todas as informações geradas pelo sistema de custos fluem para contabilidade geral e são elaborados diversos relatórios baseados nestas informações.

O Hospital A adota o custeio padrão com o objetivo de acompanhar as variáveis e administrar os desperdícios. Segundo Megliorini (2012), comparar os resultados reais com os padrões possibilita a identificar divergências, e assim, controlar os custos e avaliar a eficiência da produção.

4.2.2. HOSPITAL B

O Hospital B utiliza o sistema ABC e aloca os custos por meio do levantamento das despesas em nível de microcustos e apuração do custo unitário efetivo médio; o atual sistema de custos foi implantado há pouco mais de dez anos, sem haver precedentes.

O sistema ABC foi adotado para atender as necessidades da administração quanto à tomada de decisões e foi desenvolvido pela própria organização. O diferencial do ABC consiste justamente na capacidade de gerar informações; de acordo com Abbas (2001) o ABC aperfeiçoa o processo de tomada de decisão.

Segundo o respondente, todos os grupos demonstraram-se favoráveis a implantação do sistema ABC e o mesmo produz os resultados esperados, atendendo as necessidades da organização. O fato de não haver grupos desfavoráveis contribui para que o sistema funcione, uma vez que problemas citados em Struett et al. (2005) como a divergência entre os interesses médicos e dos gestores e a resistência humana são eliminados.

No atual sistema de custos, há a separação entre os custos diretos e indiretos, sendo considerados como diretos aqueles inscritos no orçamento da unidade e os indiretos, os inscritos no orçamento da fundação. A alocação dos custos indiretos aos serviços ocorre por rateio; para estimar a participação de cada tipo de despesa no custo unitário efetivo de prestação de serviço, efetua-se a divisão entre o valor anual de cada tipo de despesa incorrida na produção do serviço pela quantidade anual produzida do serviço.

Para determinar o custo de cada paciente utiliza-se os custos médios unitário de cada departamento e encontra-se o custo médio unitário. O custo paciente-dia é apurado como custo médio efetivo por dia de internação, uma vez que é conhecida a despesa anual retrospectiva da enfermaria.

As informações provenientes do sistema de custos ainda não fluem para a contabilidade, pois o Hospital B está implantando o seu sistema próprio de contabilidade. No entanto, são elaborados relatórios de apuração dos custos unitários efetivos dos serviços prestados a cada dois anos.

Não é utilizado o método do custeio padrão, ou seja, não se realiza comparações entre o custo padrão e o real.

4.3. CUSTOS PARA DECISÕES

Ambas as organizações não possuem fins lucrativos e pertencem a rede de saúde pública e, por este motivo, não prestam serviços remunerados e os custos não são utilizados

para formação de preços. Os valores dos serviços prestados são formados por meio da tabela SUS (Sistema Único de Saúde).

4.3.1. HOSPITAL A

Embora os custos apurados não sejam utilizados na formação dos valores dos serviços, o sistema de custos é importante, pois auxilia na tomada de decisão fornecendo informações que permitem definir o perfil da unidade e da região. Além disso, são feitas comparações entre os resultados atuais e os anteriores.

O Hospital A utiliza serviços terceirizados, e como justificativa tem-se a dificuldade na obtenção de mão de obra especializada e a dificuldade de realização de concurso público.

O respondente admitiu a existência de atividades que não agregam valor como retrabalho, atividades repetitivas e uso ineficiente dos recursos, sendo tratadas por meio de educação continuada e POP's (Procedimento Operacional Padrão). Acerca do Sistema de Informações, a resposta foi positiva, sendo o SI capaz de coletar e armazenar as informações pertinentes à produção de serviços.

4.3.2. HOSPITAL B

O Hospital B utiliza os valores da tabela SUS para elaborar o Boletim de Produção Ambulatorial (BPA). No entanto, os valores da tabela SUS são arbitrados pelo SIA/SUS (Sistema de Informações Ambulatoriais do SUS). Ainda vale ressaltar, que embora a elaboração do BPA tenha como objetivo requerer o reembolso pelos serviços prestados, a organização não recebe o reembolso sob a alegação de ser uma unidade orçamentária.

As informações derivadas do sistema de custos são utilizadas para fins de tomada de decisão, através da elaboração do orçamento e da deliberação do plano anual de atividades. No entanto, o Hospital B não realiza comparações entre os resultados atuais e os passados.

Os serviços de Lavanderia, Remoção de Pacientes, Hemodiálise, Limpeza, Coleta de Resíduos e Gases Medicinais são terceirizados. Justifica-se esta opção devido aos elevados custos de implantação e também pela especificidade dessas atividades, que fogem à missão da organização.

A respeito das atividades que não agregam valor aos serviços, o respondente alegou não ser uma prática constante, uma vez que os casos observados são objeto de estudos específicos, como os gastos com reagentes, medicamentos e material hospitalar. Para Megliorini (2012), aí está uma das principais vantagens do ABC: a capacidade de analisar quais atividades agregam valor para o cliente e quais apenas aumentam os custos dos produtos e serviços, orientando as decisões dos gestores.

O Hospital B apresenta um Sistema de Informações capaz de coletar e organizar os dados relativos aos serviços hospitalares; sendo a presença de um SI robusto e eficaz essencial para o bom funcionamento do sistema ABC.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A gestão de custos tem recebido grande atenção, por ser fator crucial para a garantia da competitividade. Nas organizações hospitalares, a preocupação com os custos vai além; os hospitais tem o compromisso de manter bons níveis de serviço e oferecer qualidade devido a sua responsabilidade social. Com isso, a redução dos gastos em saúde deve ser de feita de forma planejada e coerente de modo a não afetar a qualidade dos serviços. Sendo assim, é fator definitivo a escolha de um sistema de custos que melhor gere informações a respeito da estrutura de custos e que contribua para o melhor funcionamento destas organizações.

Vale ressaltar que mesmo quando os custos não são utilizados para a formação do preço, mensurá-los mais precisamente é necessário para que seja possível compreendê-los. Pois a partir disso, pode-se medir a eficiência dos setores e identificar atividades que necessitam ser redesenhadas ou excluídas do processo.

Em organizações hospitalares, essa necessidade de gerar informação pode ser satisfeita pelo uso de um sistema de custeio que esteja alinhado com a nova realidade, onde o custo total é composto principalmente por custos indiretos e não mais pelos custos com mão de obra direta. Os sistemas tradicionais de custeio foram desenhados para épocas anteriores e geralmente, tais sistemas tendem a distorcer os custos e retardam a chegada de informações.

O sistema por centro de custos, como utilizado no Hospital A, é um sistema tradicional e produz os resultados esperados para a organização. Este sistema permite que a organização seja estruturada em centros de responsabilidade, o que possibilita determinar os custos por área de responsabilidade e atribuir a responsabilidade à gerência de cada centro pelo comportamento de custos no mesmo.

No Hospital A, a associação com o método de custeio padrão pode ser bem vista, uma vez que permite acompanhar as variações no comportamento dos custos e então, exercer maior controle sobre eles. Além disso, a existência de um sistema de informações capaz de armazenar e transmitir dados a respeito da prestação de serviços também é um fator positivo. Vale ressaltar que as mudanças necessárias para o melhor funcionamento da organização são conhecidas por seus gestores, no entanto há dificuldade de realizá-las devido à escassez dos recursos e a burocracia existente.

O Sistema Baseado em Atividades (ABC) não é apenas um sistema de custeio que busca reduzir as distorções na apuração dos custos; mas também funciona como uma boa ferramenta de gestão. O ABC, através dos direcionadores de custos, é capaz de fazer a alocação dos custos indiretos de forma mais precisa. As informações provenientes do ABC são utilizadas pela Gestão Baseada em Atividades (ABM), que é responsável por promover a melhoria do processo. O ABM utiliza a análise de valor para identificar quais atividades que não agregam valor e podem ser eliminadas e quais atividades devem ser modificadas.

O sistema ABC é utilizado no Hospital B e foi desenvolvida pela própria organização. Todos os grupos demonstraram-se favoráveis, o que é um ponto muito importante, uma vez que para o sucesso do ABC faz-se necessário que toda a equipe esteja engajada. Deve-se atentar para o fato deste sistema ter sido implementado com o objetivo de suprir as necessidades da administração quanto à tomada de decisão. Sendo assim, as informações geradas pelo sistema são utilizadas no processo decisório. Nesse aspecto, encontra-se uma das grandes vantagens do ABC – a capacidade de gerar informações, auxiliando a tomada de decisão.

Pode-se perceber que um dos pontos divergentes entre as duas organizações é a questão do desenvolvimento de atividades que não agregam valor. O Hospital A que utiliza centro de custos, identifica a existência dessas atividades e desenvolve meios de tratá-las. Já no Hospital B que utiliza o ABC, a frequência com que estas atividades ocorrem é quase nula. Sendo assim, nota-se que o ABC detém a vantagem de possuir maior controle sobre os processos, acompanhando as atividades mais de perto, o que possibilita que atividades que não agregam valor sejam modificadas ou eliminadas do processo.

Ainda assim, não se deve desqualificar o uso de sistemas de custos tradicionais, pois eles podem ser adaptados ao novo contexto e então, produzir os resultados esperados. Os usuários destes devem estar atentos para a escolha das bases de rateio utilizadas na alocação

dos custos indiretos e para a criação e uso de um sistema de informações eficaz. Além disso, alterar o sistema de custeio utilizado não constitui tarefa fácil. Para implementação do ABC, deve-se ter em mente que altos investimentos seriam necessários, pois é preciso que haja profissionais qualificados na área de custos, um SI eficaz e a colaboração de todos os envolvidos no processo.

Entretanto, tem-se que para que haja melhoria dos serviços prestados pelas organizações hospitalares, é preciso que as mesmas utilizem um sistema de custeio com capacidade de gerar informações. Os sistemas tradicionais de custeio, quando bem utilizados, são capazes de gerar informações que auxiliem o processo decisório. Todavia, as organizações hospitalares são caracterizadas por possuir uma estrutura de custos com grande parcela de custos indiretos. Sendo assim, o sistema ABC seria o mais apropriado, pois foi desenhado para os tempos atuais, proporcionando uma alocação mais realista dos custos indiretos aos serviços e dando suporte para a tomada de decisão por parte dos gestores.

Sendo assim, percebeu-se mediante estudo realizado que é possível reduzir os custos e obter melhoria na qualidade dos serviços por meio de uma boa gestão de custos. Para isso, faz-se necessário a escolha de um sistema de custeio condizente com a realidade da organização e que seja capaz de gerar informações que auxiliem na tomada de decisão, permitindo que os processos sejam aperfeiçoados.

REFERÊNCIAS

- ABBAS, K.** Gestão De Custos em Organizações Hospitalares, 2001. 171 f. Dissertação (Mestrado de Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/79577/185110.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 04 abr. 2015.
- ALVES, J. M.; SILVA, M. S. Q.; COSTA, O. F.** O uso do abc como ferramenta de gestão. In: ENCONTRO NAC. DE ENG. DE PRODUÇÃO (ENECEP), 24., 2004, Florianópolis, Anais eletrônicos... Rio de Janeiro: ABEPRO, 2004. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENECEP2004_Enecep0302_0320.pdf>. Acesso em: 22 dez. 2015.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V.** Tradução Adalberto Ferreira Neves. Sistema de Controle Gerencial. São Paulo: Atlas, 2002
- BEUREN, I. M.** Evolução Histórica da Contabilidade de Custos. Contabilidade Vista & Revista, Belo Horizonte, v.5, n. 1, p.61-66, fev. 1993. Disponível em: <<http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/52/50>>. Acesso em: 10 mai. 2015
- BRUNO, C.** IBGE: Rio está em último lugar em investimentos na saúde. O GLOBO, [S.I], 13 mar. 2014. Brasil. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/brasil/ibge-rio-esta-em-ultimo-lugar-em-investimentos-na-saude-1-11861699>>. Acesso em: 15 out. 2015.
- CAPASSO, C. M.; GRANDA, F. E.; SMOLJE, A. R.** Custeio baseado em atividades (ABC) vs. métodos tradicionais de custeio. Tradução: Rodrigo Debus Soares. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, n.116, p.72-79, mar./abr. 1999.
- COOPLER, D. R. & SCHINDLER, P. S.** Métodos de pesquisa em administração (7a ed.). Porto Alegre: Bookman, 2003.
- GOLDBERG, M. J.; KOSINSKI, L.** Activity-Based Costing and Management in a Hospital-Based GI Unit. Clinical Gastroenterology and Hepatology – CGH Journal, Elsevier, [S.I], v. 9, n.11, p. 947–949, nov. 2011. ISSN 1542-3565. Disponível em: <[http://www.cghjournal.org/article/S1542-3565\(11\)00887-1/fulltext](http://www.cghjournal.org/article/S1542-3565(11)00887-1/fulltext)>. Acesso em: 29 ago. 2015.

GOYEN, M.; DEBATIN, J. F. Healthcare costs for new technologies. *European Journal of Nuclear Medicine and Molecular Imaging*, Springer-Verlag, [S.I.], v.36, n.1, p.139-143, mar. 2009. ISSN 1619-7070. Disponível em: <<http://link.springer.com/article/10.1007%2Fs00259-008-0975-y#/page-1>>. Acesso em: 29 ago. 2015.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. Perfil dos Estados Brasileiros 2013 (Estadic). 2. ed. Rio de Janeiro, 2014.

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

MAUAD, L. G. A.; PAMPLONA, E. O. ABC/ABM e BSC – Como essas ferramentas podem se tornar poderosas aliadas dos tomadores de decisão das empresas. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE COSTOS, 8., 2003, Anais... Punta Del Leste: [s.n], nov. 2003. Disponível em: <<http://www.iepg.unifei.edu.br/edson/download/Artguilaconginter03.pdf>>. Acesso em: 22 dez. 2015.

MEGLIORINI, E. Custos: Análise e Gestão. 3. ed., São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

SOUZA, A. A.; BOINA, T. M.; AVELAR, E. A. Dificuldades identificadas na implementação do custeio baseado em atividades: estudo de caso exploratório. In: ENCONTRO NAC. DE ENG. DE PRODUÇÃO (ENEGEP), 28., 2008, Rio de Janeiro, Anais eletrônicos... Rio de Janeiro: ABEPRO, out. 2008. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2008_tn_sto_071_504_12119.pdf>. Acesso em: 22 dez. 2015.

_____; **RAIMUNDINI, S. L.; NATÁLIA, C. S.; FABRÍCIA, F. S.; EDUARDO, T. V.; GUSTAVO, G. A.** Modelagem do Custeio Baseado em Atividades para Farmácias Hospitalares. *Revista de Informação Contábil*, [S.I.], vol. 3, n.1, p. 149-172, Jan-Mar/2009. ISSN 1982-3967

STRUETT, M. A. M.; SOUZA, A. A.; RAIMUNDINI, Simone Leticia. Considerações acerca da implementação e manutenção do método de custeio ABC/ABM em organizações da área da saúde. In: ENCONTRO NAC. DE ENG. DE PRODUÇÃO (ENEGEP), 25., 2005, Porto Alegre. Anais eletrônicos... Rio de Janeiro: ABEPRO, nov. de 2005. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2005_Enegep0302_1191.pdf>. Acesso em: 22 dez. 2015.

VERGARA, S. C. Projetos e relatórios de pesquisa em administração (12a ed.). São Paulo: Atlas, 2010.

VIEIRA, M. G. O controle dos Custos nas instituições hospitalares. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, n. 145, p. 38-49, ago. 2011. Disponível em: <<http://bancadigital.maven.com.br/pub/crcrs/index3//?numero=145>>. Acesso em: 04 abr. 2015

WERNKE, R. Gestão de Custos, Uma abordagem prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.