

# **A Utilização das Informações de Custos por Instituições Hospitalares: Um Estudo em Hospitais da Cidade de Natal-RN**

**Josicarla Soares Santiago**

**Fátima Gorete Soares de Souza Lopes**

**Diogo Henrique Silva De Lima**

**YARA MAGALY ALBANO SOARES**

## **Resumo:**

*Esta pesquisa teve como objetivo geral investigar a utilização das informações de custos na tomada de decisão em entidades hospitalares. Para desenvolver a pesquisa foram adotados os seguintes procedimentos: a) revisão bibliográfica na qual foram sistematizadas informações teóricas que permitiram elaborar um quadro de referência para a análise dos dados coletados; b) pesquisa de campo envolvendo dez empresas hospitalares sediadas no município de Natal-RN, sendo públicas e privadas, escolhidas por conveniência. Nessas empresas foram entrevistados os administradores ou contadores responsáveis pelo setor de custos dos hospitais. Os dados foram coletados por meio de questionário. Os resultados do estudo indicam que a informação de custos tem reconhecida importância para a tomada de decisão do hospital. Esta importância é visualizada em um quadro onde 80% das entidades pesquisadas possuem uma área específica de custos e somente 20% não têm uma área específica de sistema de custos, mas ainda assim alegam utilizar controles rudimentares. Além disso, 60% afirmaram trabalhar dentro de um sistema de custos considerado organizado, enquanto 40% não conseguiram ainda, implantar um sistema de custos, para ambos os casos a pesquisa ainda visualizou que se tem a intenção de processar melhorias, de modo de aumentar o número de informações a disposição do processo decisório.*

**Área temática:** *Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços*

## **A Utilização das Informações de Custos por Instituições Hospitalares: Um Estudo em Hospitais da Cidade de Natal-RN**

**Josicarla Soares Santiago** (Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - UnB, UFPE, UFPB e UFRN) – josicarlass@yahoo.com.br

**Fátima Gorete Soares de Souza Lopes** (Faculdade União Americana) – fgoretelopes@bol.com.br

**Diogo Henrique Silva de Lima** (Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - UnB, UFPE, UFPB e UFRN) – Diogoh4@yahoo.com.br

**Yara Magaly Albano Soares** (Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - UnB, UFPE, UFPB e UFRN) – yaramagaly@yahoo.com.br

### **Resumo**

Esta pesquisa teve como objetivo geral investigar a utilização das informações de custos na tomada de decisão em entidades hospitalares. Para desenvolver a pesquisa foram adotados os seguintes procedimentos: a) revisão bibliográfica na qual foram sistematizadas informações teóricas que permitiram elaborar um quadro de referência para a análise dos dados coletados; b) pesquisa de campo envolvendo dez empresas hospitalares sediadas no município de Natal-RN, sendo públicas e privadas, escolhidas por conveniência. Nessas empresas foram entrevistados os administradores ou contadores responsáveis pelo setor de custos dos hospitais. Os dados foram coletados por meio de questionário. Os resultados do estudo indicam que a informação de custos tem reconhecida importância para a tomada de decisão do hospital. Esta importância é visualizada em um quadro onde 80% das entidades pesquisadas existem uma área específica de custos e somente 20% não têm uma área específica de sistema de custos, mas ainda assim alegam utilizar controles rudimentares. Além disso, 60% afirmaram trabalhar dentro de um sistema de custos considerado organizado, enquanto 40% não conseguiram ainda, implantar um sistema de custos, para ambos os casos a pesquisa ainda visualizou que se tem a intenção de processar melhorias, de modo de aumentar o número de informações a disposição do processo decisório.

Palavras chaves: Custos; Hospital; Tomada de Decisão.

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços

### **1 Introdução**

Considerando a busca por novas ferramentas administrativas, a literatura discute a informação de custos como uma importante ferramenta gerencial (ver GARRISON; NOREEN, 2000; HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000; MARTINS, E. 2001). No entanto, na prática empresarial o processo de utilização da informação de custos no processo decisório ainda tem sido lento, o que a literatura discute como melhores métodos de custeio para tomada de decisão, como são os casos do custeio variável e ABC (ver GARRISON; NOREEN, 2000; HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000; MARTINS, E. 2001), ainda é pouco utilizado como mostra as pesquisas de Souza, Lisboa e Rocha (2003) e de Santiago, Lima e Gomes (2004), que demonstram uma maior utilização do custeio por absorção.

Nas entidades hospitalares a discussão não é diferente e os resultados também não são diferentes, conforme visualizado em Santiago, Lima e Gomes (2004), e no avançar econômico destas entidades, onde tem a cada dia se destacado como entidades de negócio

(TARABOULSI, 2004), é concomitante o aumento da necessidade de melhores controles operacionais. E com o crescimento, nos últimos anos, do número de empresas na área de saúde, o mercado tornou-se mais competitivo. Surge dessa forma, a necessidade de adequação dos hospitais já existente no mercado, às novas circunstâncias de renovação no que diz respeito aos produtos de novas tecnologias; à eficiência de produção; redução de custos elevados e de preços (ver RIBEIRO FILHO, 2005).

As empresas da área hospitalar são complexas e prestam um relevante serviço à sociedade na medida em que geram um grande número de empregos e prestam um serviço assistencial, assim a continuidade destas empresas é de interesse de uma grande parcela da sociedade.

Dentro deste contexto, destaca-se a importância das organizações prestadoras de serviços de saúde possuir um sistema de custos altamente confiável, para gerenciar os recursos disponíveis, de modo a otimizar a prestação de serviço, além de negociar melhores preços junto aos convênios, entre outros.

As entidades hospitalares podem encontrar na contabilidade de custos uma importante aliada no processo de conhecimento de suas operações, para que junto aos seus administradores tenha em mãos um custo detalhado de todo complexo hospitalar, por unidade e até por paciente.

O objetivo deste trabalho é investigar a utilização das informações de custos na tomada de decisão em entidades hospitalares. Para isto será utilizado do estudo de campo, através da aplicação de questionários em empresas hospitalares do Município de Natal-RN, selecionando-se por conveniência em uma amostra de 10 empresas. A opção pela conveniência se deu ao fato de apenas algumas instituições procuradas aceitaram participar da pesquisa.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Custo Hospitalar**

A Organização Mundial de Saúde (apud GOMES, 1999 p. 53), definiu hospital e sua função geral da seguinte forma:

O hospital é parte integrante de um sistema coordenado de saúde, cuja função é dispensar à comunidade completa assistência médica, preventiva e curativa, incluindo serviços extensivos à família, em seu domicílio, e ainda um centro de formação para os que trabalham no campo da saúde e para as pesquisas biosociais.

Taraboulsi (2004) foca o hospital dentro de uma considerável mudança por parte dos consumidores do seu serviço, os quais se tornam mais exigentes e intensifica a pressão quanto um posicionamento cada vez mais de ponta por parte das entidades hospitalares.

Martins, D. (1999, p. 13) define que “[...] hospitais são recursos necessários à comunidade e devem ser administrados para gerar os serviços que ela necessita, com o menor custo possível e nível de qualidade máximo, para que se perpetuem e remunerem adequadamente os fatores de trabalho e capital”.

Segundo Figueiredo e Caggiano (1992, p.36),

Custos são essencialmente medidas monetárias dos sacrifícios com os quais uma organização tem que arcar a fim de atingir seus objetivos. Consequentemente são parte muito importantes do processo decisório, e não é surpresa que os contadores estejam muito envolvidos com a coleta e análises das informações de custos.

É, crescente a necessidade de eficiência na gestão hospitalar, e os seus gestores devem lidar com suas particularidades, sabendo-se que esta se torna uma tarefa bastante árdua, pois, além de necessitarem posicionar a entidade em um ambiente econômico totalmente novo; ainda tem que saber adequar esta nova situação a uma realidade totalmente sensível, onde o critério para com as atitudes deve sempre ser mantido, dado que, qualquer decisão pode comprometer a sobrevivência de um indivíduo, o que não é em hipótese alguma considerado válido.

Vários estudos têm trabalhado o tema gestão hospitalar (Martins, D., 1999; MARTINS, D., 2002), onde se percebe que existem diversas ferramentas capazes de permitir um melhor posicionamento no mercado e um maior aproveitamento dos recursos, priorizando sempre pela qualidade do serviço prestado.

Um agravante do mau aproveitamento de recursos em algumas entidades hospitalares é a gestão inadequada, pois, ainda reside nestas entidades à disseminação da visão de que os médicos, por serem os conhecedores dos procedimentos, são as únicas pessoas capazes de administrar o processo. Ou mesmo quando, já há a presença de um administrador no corpo da empresa, e os profissionais de saúde não admitem que o mesmo busque novos meios de controle, dado que, consideram que administradores seriam incapazes de entender a sensibilidade do processo e acabariam por prejudicar o dever de manter a vida dos pacientes. Embora, se saiba que uma equipe trabalhando mutuamente pode conseguir os melhores resultados em níveis gerenciais e não prejudicar a qualidade da prestação de serviço, e não se pode negar que funções delegadas segundo a especialidade de cada um produzem retornos mais consistentes.

Os gestores das entidades hospitalares muitas vezes não têm conhecimento sobre a quantidade de informações que lhes podem ser repassadas com o objetivo de se tomar decisões mais seguras e perspicazes. A complexidade da atividade traz uma certa insegurança, que por sua vez acaba por inibir o alcance da racionalização dos recursos e obtenção de melhores resultados.

Assim, Gottlieb (1989)<sup>1</sup> apud Falk (2001, p. 17):

com os novos modelos de prestação de cuidados à saúde e com a instalação dos processos de pagamento ou reembolso predeterminado por procedimento e por captação (pagamento prévio *per capita* de sócios de planos de saúde), o hospital que não consegue, hoje, determinar o custo, nível de rentabilidade e utilização de recursos de determinados procedimentos, conforme a característica do paciente, leva sérias desvantagens sobre as demais instituições que possuem essa capacidade.

## 2.2 A Contabilidade de Custos como Ferramenta Administrativa

A contabilidade de custos constitui-se em ferramenta básica para o conhecimento, acompanhamento e avaliação sistemática dos custos das diversas atividades desenvolvidas por qualquer entidade, inclusive as unidades de saúde. Pode-se dizer que ela complementa o sistema de informação gerencial. Constitui-se numa ferramenta extremamente importante para ação no processo decisório, controlando os custos e definindo linhas de ação gerencial mais ampla, na medida em que possibilita identificar caminhos estratégicos mais custo-efetivos para as organizações. Oferece aos administradores a oportunidade de identificar os procedimentos ou atividades mais rentáveis àquelas cujo custo precisa ser analisado e controlado com mais cuidado, ou que não são viáveis economicamente (ver FIGUEREDO, 1992; GARRISON; NOREEN, 2000; HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000; LEONE, 2000; MAFALDO, 2001; MARTINS, E. 2001; MARTINS, D. 1999; MATTOS, 2003).

<sup>1</sup> GOTTLIEB, Jeffrey A. *Healthcare Cost Accounting Practice and Applications*. Westchester, II1.: Healthcare Financial Association, 1989. p. 13-34.

O hospital, por tratar da saúde das pessoas, tem suas peculiaridades, tornando-se assim um sistema diferente e de certo modo único, e deve ser administrado eficazmente, pois para viabilizar a produção de serviços, são necessários além de recursos financeiros, recursos humanos e recursos de materiais e equipamentos. Para a busca da excelência dos serviços prestados surgem, como conseqüência, a demanda por técnicas organizacionais modernas e a profissionalização da gestão.

Os métodos e estilos de gerência tiveram de ser reexaminados para serem adaptados aos novos cenários.

A contabilidade de custos, como assinala Martins, E. (2001, p.23), nasceu da Contabilidade Financeira, quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era do mercantilismo. Seus princípios derivam dessa finalidade primeira e, por isso, nem sempre conseguem atender completamente a suas outras duas mais recentes e provavelmente mais importantes tarefas: controle e decisão.

Cabe realçar que desde a Revolução Industrial, a contabilidade de custos sofreu uma evolução considerável, devido à necessidade de realinhamento de seus objetivos e à expansão do campo de atuação. Com o incremento do processo produtivo, e conseqüente aumento da concorrência entre empresas e a escassez de recursos, surgiu à necessidade de aperfeiçoar os mecanismos de planejamento e controle das empresas. Neste sentido, as informações relativas aos custos, desde que devidamente apresentadas em relatórios, seriam um grande subsídio para o controle e planejamento empresarial. Diante de tal fato, a contabilidade de custo tornou-se um grande sistema de informações gerenciais (MATTOS, 2003, p. 1).

O surgimento e a evolução da informática permitiu avanços significativos no campo da contabilidade de custos. Pode-se destacar a importância dos sistemas de processamento eletrônico de dados para a apuração com uma rapidez e sem margem de erro, aumentando a confiabilidade dos resultados obtidos, (MATTOS, 2003, p.1).

O estudo dos custos passa a ser dimensionado de forma mais adequada pela Contabilidade de Custos. Disciplina que nasceu no contexto da revolução industrial, com o objetivo apenas de elaborar um inventário em um determinado período operacional, procurando identificar o valor dos produtos fabricados e vendidos e somente com o desenvolvimento da sociedade assumiu a sua principal missão que é a gerencial (MARTINS, E. 2001).

Esses novos campos deram nova vida a essa área que, por sua vez, apesar de já ter criado técnicas e métodos específicos para tal missão, não conseguiu ainda explorar todo o seu potencial, uma vez que a inserção de suas práticas no dia-a-dia das empresas é algo muito complexo e dispendioso.

Na época da revolução industrial como lembra Mattos, (2003, p.01), as empresas apresentavam processos de produção muito semelhantes aos processos artesanais e compunham as suas matrizes de custos basicamente com matérias primas e mão-de-obra, que eram sem dúvida os mais relevantes.

A estrutura empresarial da maioria das entidades hospitalares não contempla a contabilidade gerencial, a qual cada vez mais se destaca com essencial a tomada de decisão, destacando Ching (2001, p. 14) que as informações gerenciais

têm-se expandido mais e mais para encampar não só informações operacionais e/ou físicas, como também índices de refugo, retrabalhado, *turnover* de funcionários, tempos de processo; bem como informações subjetivas ou não parametrizadas, como satisfação do cliente, melhoria da qualidade, parcela de mercado e medidas de desempenho.

É visível que os gestores das entidades hospitalares tem subsídio para a tomada de decisão, mas, muitas vezes não utilizam, por desconhecimento, insegurança, falta de estratégia, entre outros. Porém, se percebe que em uma atividade tão importante para a sociedade, como a hospitalar, onde se anseia por maior racionalização de recursos, o que dar maiores possibilidades de maior número de serviços prestados, e otimização dos resultados, não se pode admitir que alegações de complexidade sejam toleradas, de modo que, o gestor hospitalar deve estar apto a utilizar todo estudo gerencial que possa acrescentar resultados positivos a sua administração.

Com o desenvolvimento e o emprego cada vez mais intensivo das máquinas no processo de produção, os novos custos tornam-se bem mais complexos e os métodos para medi-los são, também, aprimorados. A complexidade destes métodos contábeis, capazes de solucionar cada vez com mais rapidez os custos de fabricação foi impulsionando o desenvolver da contabilidade de custos (MATTOS, 2003).

A contabilidade de custos, como destaca Martins, E. (2001), ganha importância porque, com o significativo aumento da competitividade, que vem ocorrendo na maioria dos mercados, sejam industriais, comerciais ou de serviços, os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisões em uma empresa.

No sentido de evidenciar o reconhecimento da contabilidade de custos, como um ramo da contabilidade, capaz de atender as necessidades informativas dos seus usuários, serão analisados alguns dos seus conceitos.

Para Leone (2000, p.18) a Contabilidade de Custos refere-se:

Às atividades de coleta e fornecimento de informações para as necessidades de tomada de decisão de todos os tipos, desde as relacionadas com operações repetitivas até as de natureza estratégica, não repetitiva e, ainda, ajuda na formulação das principais políticas das organizações.

O autor destaca, portanto, que a contabilidade de custos além de proporcionar o conhecer dos custos, permite o alcance da eficiência e eficácia administrativa, permitindo se tomar decisões mais condizentes com a realidade e com maior probabilidade de êxito.

### **2.3. Sistemas e Métodos de Custeio**

Ao longo dos anos os sistemas de custeio exigem cada vez mais informações. No passado as instituições de saúde eram estruturadas através de unidades onde a administração da enfermagem e os serviços operacionais eram a base na confecção de custos hospitalares, porém a visão contemporânea de custos nos mostra uma nova realidade, a do complexo hospitalar, onde a variedade de serviços, processos e rotinas são evidenciadas, e a contabilidade de custos atualmente oferece uma diversidade elevada de modelos que estão intimamente relacionados aos conceitos de custos industriais, ou seja, custeio por absorção, custeio baseado em atividades (ABC), variável, entre outros (PEREZ JÚNIOR, 2001, p.124) Dentro de qualquer organização, no processo de tomada de decisão, existem ferramentas que auxiliam os gestores a tornar as organizações mais competitivas em seu segmento de atuação. O sistema de custos, no ponto de vista de Perez Júnior (2001), é uma ferramenta que capaz de fornecer informações sobre a estrutura de custos das organizações.

O sistema de custo vai dar início ao desempenho da função da contabilidade de custos, já que ele coleta, classifica e organiza os dados referentes aos custos dos produtos ou serviços, assim possibilitando a transformação em informações. “O sistema representa um conduto que recolhe dados em diversos pontos, processa-os e emite, com base neles, relatórios na outra extremidade” (MARTINS, E., 2001, p. 28).

Complementando o conceito e a utilidade de sistema de custos Crepaldi (2004, p. 24) coloca que “[...] um sistema é capaz de gerenciar os custos e monitorar o desempenho. As

empresas mais expressivas e competitivas do mercado estão utilizando sistemas de custeio para diversas finalidades”.

Implantar um sistema de custos é um processo árduo e gradativo, no entanto, os benefícios proveniente de um eficiente sistema de custos, traz um retorno que supera os custos da implantação, desde que o gestor saiba aproveitar de tais benefícios (SANTIAGO, LIMA; GOMES, 2004).

Martins, E., (2001, p.28) permite acrescentar:

Primeiro, porque nenhum sistema é capaz de resolver todos os problemas; segundo, para atingir sua capacidade de funcionar como instrumento de administração, precisa desenvolver-se e aprimorar-se.

Sobre o êxito a ser alcançado com a informação disponibilizada pelos sistemas de custos Martins, E., (2001, p.28) coloca “O sucesso de um sistema de informações depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar”. Assim, se não houver o comprometimento total daqueles que exercerão algum papel no processo de implantação, o sistema de custos se tornará inviável.

Conforme Garrison e Noreen (2001, p.209), Custeio por Absorção é um “Método de Custeio que inclui todos os custos de fabricação – materiais diretos, mão-de-obra direta e custos indiretos, fixos e variáveis – no custo de uma unidade do produto”.

Já de acordo com Martins, E. (2001, p.41):

Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

Com o intuito de proporcionar uma visão mais apurada das operações empresariais, passou-se a focar o estudo dos custos através de métodos mais apropriados. Dentre estes se tem o método de custeio variável que é definido por Martins, E. (2001, p. 216): “No Custeio Variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesa do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”.

O enfoque é que o custeio variável é de um ponto de vista voltado à tomada de decisão, dado que, atribui ao produto, apenas, custos relevantes, que são os custos variáveis. Os custos fixos que ocorrem de qualquer forma, independente da ocorrência ou não da operação é jogado diretamente ao resultado do exercício, não sendo admitido como sacrifício voltado ao produto.

Segundo Lima (1997, p. 32)<sup>2</sup> apud Ching (2001, p. 32) o método de custeio variável possui as seguintes vantagens:

- o lucro de um período não é afetado por mudanças na absorção dos custos fixos, resultantes do aumento ou redução do volume de estoques;
- os dados de custo-volume-lucro, necessários ao propósito de planejamento de lucro, são diretamente obtidos dos relatórios contábeis regulares;

---

<sup>2</sup> LIMA, Carlos R. M. *Activity Based Costing para Hospitais*. 1997. Dissertação (Pós-graduação em Administração) – FGV-Eaesp. São Paulo.

- dados de lucro marginal facilitam a apreciação relativa do produto, tipos de clientes e outros segmentos do negócio, sem que os resultados sejam obscurecidos pela alocação de custos fixos;
- elimina as flutuações dos lucros, causadas pelas diferenças entre os volumes de vendas e produção;
- permite realizar análises do ponto de equilíbrio por produto;
- sua aplicação é simples e rápida se comparada com o custeio por absorção.

Destaca-se também, que evita subestimar o lucro do período, dado que método de custeio com absorção, por exemplo, ao apropriar os custos fixos ao produto, só leva ao exercício os cabíveis aos produtos vendidos, os que ficaram em estoque, embora já tenham se efetivado, não farão parte do resultado. Deve-se a todos estes pontos, portanto, a importância considerável do custeio variável para a tomada de decisão, já que as operações são observadas, apenas, por aspectos que realmente as acrescentam valor.

Segundo Garrison e Noreen (2001, p.223):

O Custeio Baseado em Atividades (ABC – activity-based costing) é um método de custeio projetado para municiar os gerentes com informações de custo, para decisões estratégicas ou de outra natureza, que potencialmente afetem a capacidade e, por conseguinte, os custos “fixos”. O custeio baseado em atividades é também utilizado como elemento da gestão por atividade, abordagem de gestão que tem por foco as atividades.

Vê-se assim, que uma das prioridades do ABC é resolver um problema que tem se tornado o “calcanhar de Aquiles” de todo gerenciamento de custos. A maioria das empresas não se sente confortável com a apropriação dada aos seus custos indiretos, sendo esta na maioria das vezes incapaz de expressar o custo real de um produto ou serviço.

A metodologia do ABC, que enfoca o estudo da organização através da separação detalhada de suas atividades, permite que se realize uma apropriação mais eficaz dos custos indiretos, dado que considerando como direcionador a atividade, os custos indiretos serão a elas alocados. Tal foco faz com que a identificação dos custos ocorridos na organização tenha melhor tratamento, sendo mais detalhada, e podendo assim, auxiliar mais a tomada de decisão.

Surgiu, então, o critério Custos Baseados em Atividades (ABC), que veio para atender as novas necessidades empresariais.

O Custeio Baseado em Atividades é mais uma alternativa da Contabilidade de Custos para as empresas, inclusive para as que atuam na área de saúde. É mais uma abordagem de como observar a realização das atividades dentro da empresa. A visão tradicional de custos é de que serviços ou produtos (centro de custos ou de responsabilidade) consomem recursos na prestação de seu trabalho. A metodologia ABC, por outro lado, acredita que serviços ou produtos consomem atividades, e, depois, que essas atividades que consomem os recursos (LEONE, 2000).

A implantação de um sistema de custos ABC, é, em princípio, onerosa para a empresa porque requer mão de obra especializada e a modernização dos equipamentos e de programas de informática. Entretanto, a implantação dessa metodologia torna-se um imperativo nas empresas hospitalares visto que a competitividade acirrada do mercado impõe a necessidade de prestação serviços de qualidade e a agilidade no processo de tomada de decisão. Dessa forma os gastos imediatos no campo da modernização se transforma, na verdade, em investimentos com retorno a médio e longo prazo (FALK, 2001; MARTINS D. 2002).

A ênfase ao ABC, se dar, portanto, principalmente, por este, diferentemente dos métodos de custeios tradicionais, permitir uma visão mais ampla da empresa, e através desta detectar com maior frequência e facilidade a existência de possíveis falhas, assim como ter, já que se visualiza detalhadamente as atividades, como determinar maneiras de corrigi-las.

O ABC é comumente observado em seus aspectos estratégicos, como é o caso da possibilidade de compras mais criteriosas, determinação de mix de produtos, custos mais baixos, dentre outros. E ainda, deve-se acrescentar que com a utilização do ABC é possível se identificar quais são as atividades que agregam valor, e as que não o fazem, sendo tal ponto, de grande relevância para uma série de tomadas de decisões, como é o caso de se manter ou não determinado procedimento, de se investir em melhoria, etc.

Porém, não se deve deixar de acrescentar que o método ABC também possui suas limitações, dado que é a realização de sua implantação é bastante complexa, e exige o envolvimento de intensos recursos, assim, deve-se analisar o custo-benefício de sua implantação para a empresa, observando se o benefício no processo decisório que ele proporcionará superará os custos com ele envolvidos.

### 3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A partir dos dados coletados através dos questionários foi possível se gerar as informações descritas a seguir.

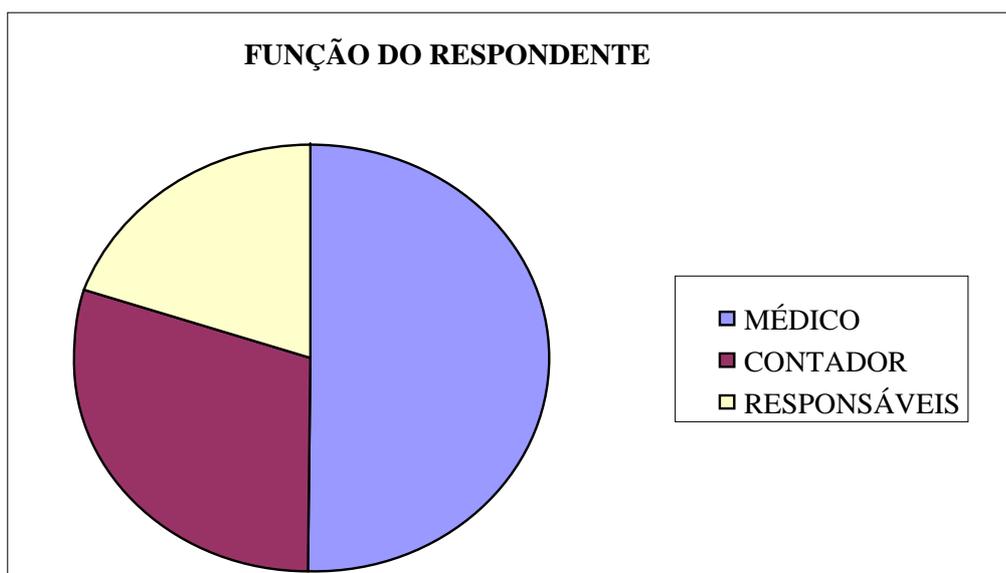


Gráfico 1: Função do Respondente

O gráfico 1 demonstra que dos respondentes 50% são Médicos administradores, 30% são contadores e 20% são pessoas responsáveis pelo setor de custos, conforme observado no referencial teórico ainda prevalece a cultura de que médicos são as pessoas indicadas para tomar a decisão dentro do hospital, no entanto, os 30% de contadores já denotam uma possível mudança neste contexto. Pode-se ainda observar que a figura específica do setor de custo desvinculado da contabilidade é ainda um indício de um foco que contabilidade não é participante ativa do processo decisório, visão esta considerada ultrapassada, conforme visto no referencial teórico.



Gráfico 2: Existência de Área Específica para Apuração de Custos

Procurando identificar a preocupação da entidade hospitalar de manter um setor específico, fazendo a apuração e controle de custos, o gráfico 2 indica que 80% das empresas hospitalares investigadas possuem uma área específica para apuração de custo no hospital, enquanto, 20% dessas empresas não têm uma área destinada a função. Este resultado indica que os gestores das entidades hospitalares têm dado ênfase à apuração de custos, de forma que, a literatura ressalta que a apuração, controle e análise de custos é um processo contínuo, que não se restringe à determinado período em específico. Este resultado é semelhante ao encontrado na pesquisa de Santiago, Lima e Gomes (2004), demonstrando que não é um interesse de hoje, mas do decorrer dos períodos.

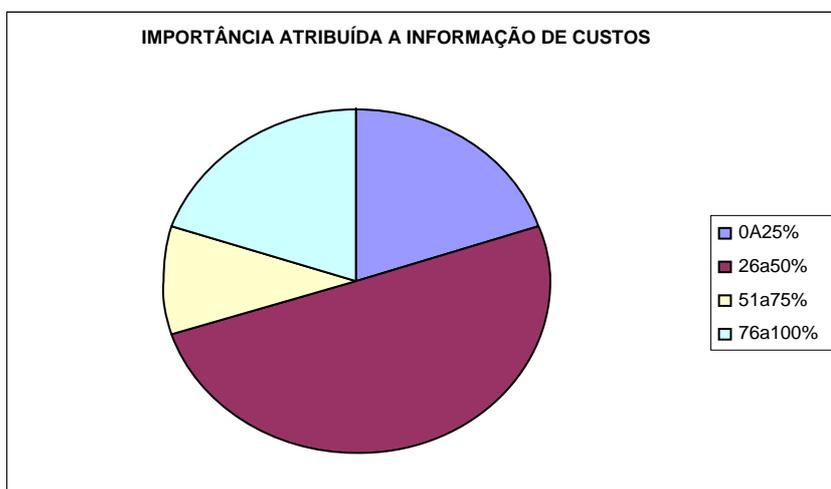


Gráfico 3: Percentual de Importância atribuída à informação de custos

O gráfico 3, vem corroborar com o gráfico 2, no sentido de atribuir o interesse que está sendo direcionado para a informação de custos, já que quanto maior for a importância atribuída a esta, maior será a intenção de obtê-la. Percebe-se que a maioria dos respondentes optaram pela alternativa de 26a50%, o que não condiz com o esforço de manter um setor específico para a apuração de custos, conforme demonstrado no gráfico 2. Da mesma forma, os que optaram por 76a100% (que seria o defendido na literatura - informações de grande importância para o processo decisórios), são praticamente igual aos de 0a25%, que é o mais

baixo. Assim, pode-se concluir, que os respondentes continuam tomando decisões baseadas no achismo, sem um respaldo técnico ou não conseguiram assimilar a pergunta realizada.

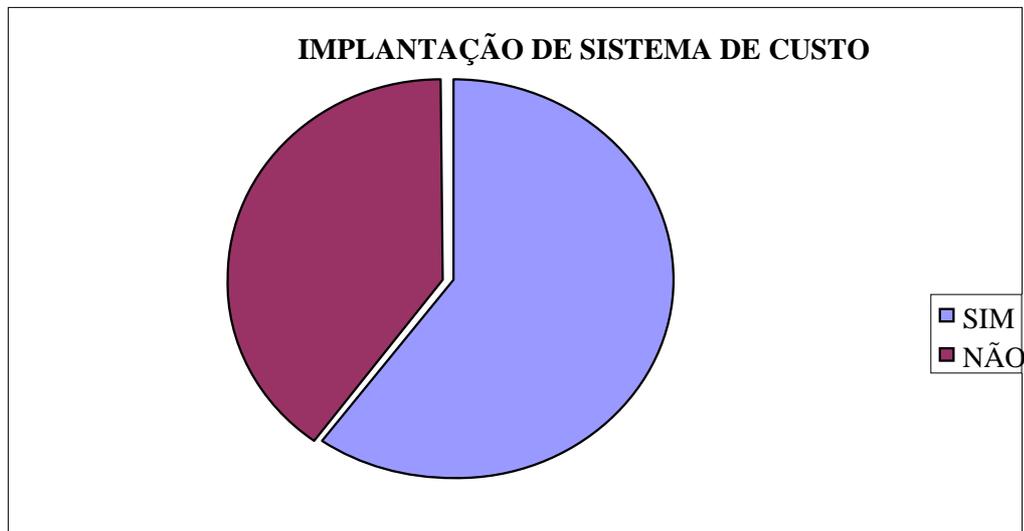


Gráfico 4: Sistemas de Custos em Funcionamento

De acordo com o gráfico 4 60% afirmaram ter um sistema de custos implantado, enquanto 40% não têm sistema de custos implantado. Resposta que corrobora com o gráfico 2, já que o setor de custos trabalha para alcance de manter um sistema de custos em funcionamento. O resultado foi igual aos resultados encontrados por Santiago, Lima e Gomes (2004), o que volta a remeter a importância que vem sendo dada a informação de custos no decorrer dos anos e sendo ainda válido acrescentar, que amostras foram de números diferentes, embora não sendo possível se houve a repetição de entidades participantes, já que nem a pesquisa deles, nem mesmo esta divulgam o nome das entidades pesquisadas.

Com relação ao gráfico 4, ainda é válido acrescentar que alguns respondente consideraram planilhas de excel como responsáveis pelo sistema de custos e outros não. Na verdade, o sistema de custos é aquele que acumula e apura custos, independente da sofisticação, o que deve ser considerado é se estas planilhas fazem a não a alimentação contínua dos dados e mais importante ainda, se estes dados são transformados em informações e utilizados no processo decisório. Assim, por mais rudimentar que seja a maneira de se apurar os custos, deve-se buscar tomar decisões a partir das informações geradas, embora, seja verdade, que quanto mais avançado o sistema de custos, melhor a qualidade da informação gerada.

Alguns participantes se deram ao trabalho de argumentar no questionário que entre as principais dificuldades de se manter um sistema de custos eficiente encontra-se alguns aspectos que são fundamentais na implantação do sistema, tais como: Apoio total da alta direção da empresa e participação do corpo de funcionários na alimentação do sistema.

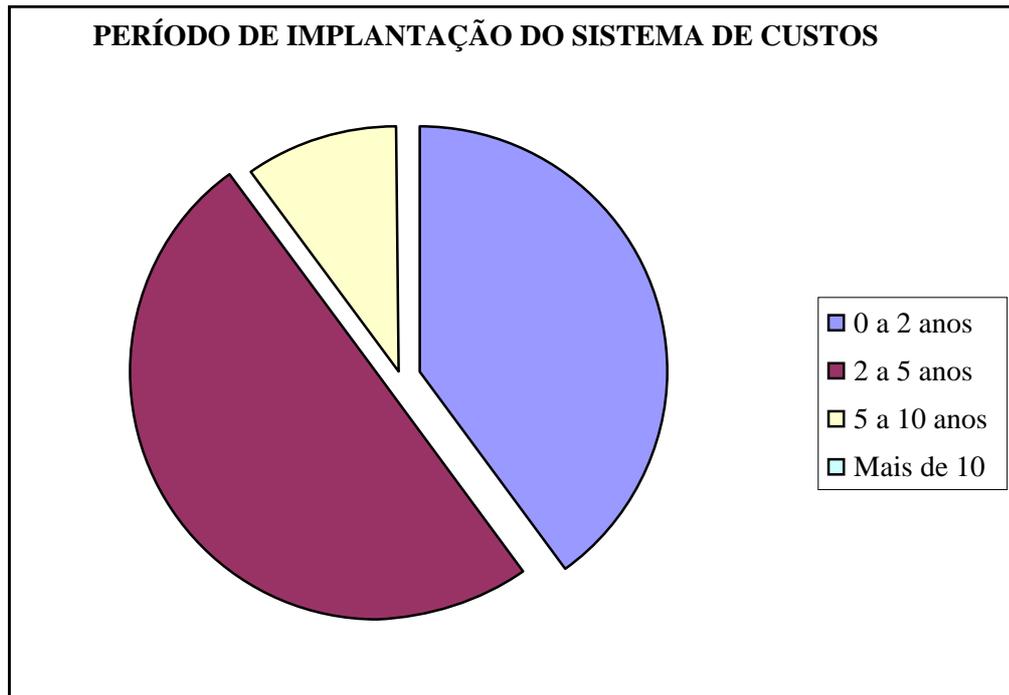


Gráfico 5: Tempo de Utilização do Sistema de Custos em Funcionamento

Questionados quanto ao tempo de utilização do sistema de custos em operação, 10% vem utilizando de um sistema de custos de cinco a dez anos, a maioria utiliza de 2 a 5 anos e nenhum dos respondente utilizam a mais de 10 anos, demonstrando que embora a literatura de custos seja árdua na discussão da importância da informação de custos, é bastante recente o despertar para a sua utilização .



Gráfico 6: Satisfação das Necessidades Informativas

Considerando o exposto na resposta obtida com o gráfico 4, se questionou no gráfico 6 quanto ao grau de satisfação das necessidades decisórias através do sistema de custos em atuação, de modo que, 60% apresentaram que estão satisfeitos com o sistema atual,

conseguindo informações para o processo decisório, enfocando as informações de custos como imprescindíveis para conhecer e avaliar o desempenho de cada setor. Os 30% afirmou que estão alcançando apenas em parte, o que poderia ser atribuídos a sistemas de custos rudimentares ou não bem alimentados; e 10% não estão satisfeitos, que segundo os resultados que foram obtidos até então, pode-se atribuir aqueles que ainda não trabalham com sistemas de custos.

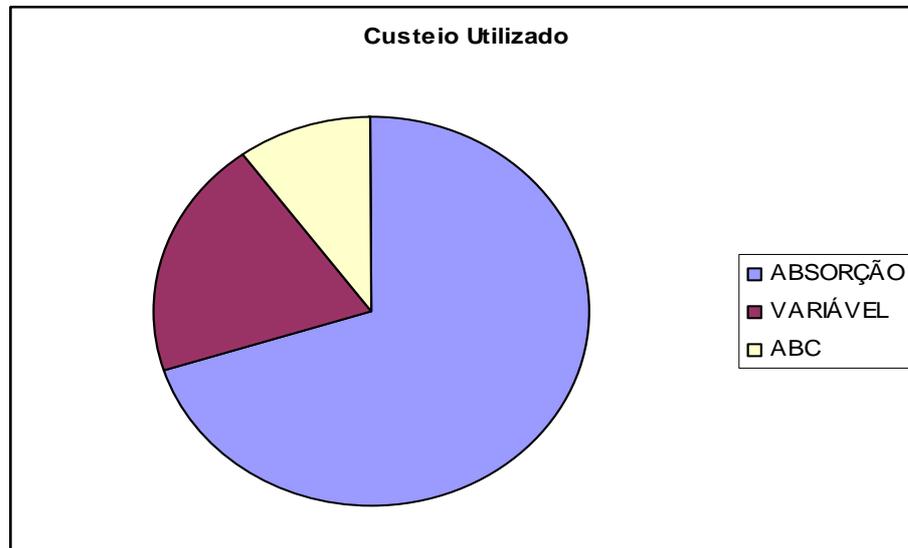


Gráfico 7: Método de Custeio Utilizado.

Confirmando o resultado da pesquisa de Santiago, Lima e Gomes (2004), o gráfico 7 demonstra que 70% dos respondentes afirmaram utilizar o custeio por absorção, apenas 20% utiliza o custeio variável e 10% do custeio ABC. Resultado este que demonstra que embora a literatura defenda este último como mais apropriado para a tomada de decisão, a complexidade de obtê-los e ainda a facilidade de atender somente a exigência fiscal, faz com que a utilização do custeio por absorção prevaleça. E mais, a comparação com a pesquisa de Santiago, Lima e Gomes (2004), permite se verificar que é um fato que vem se propagando no decorrer do tempo.

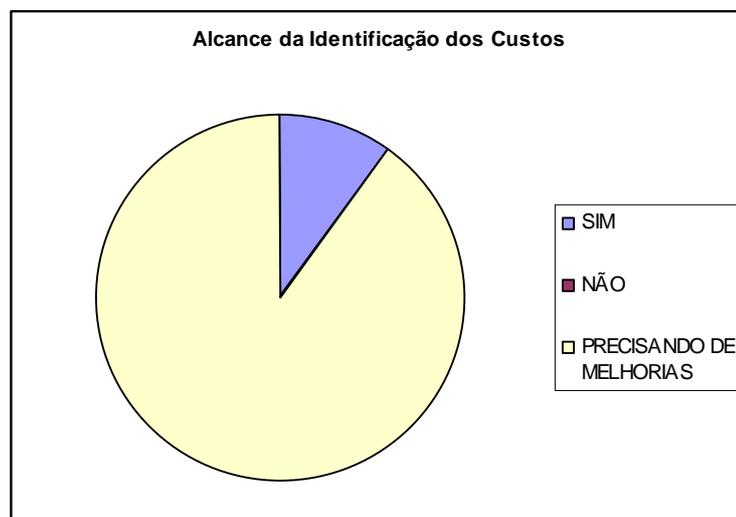


Gráfico 8: Alcance da Identificação de Custos Permitida pelo Sistema de Custo Utilizado.

Embora o resultado do gráfico 6 tenha demonstrado uma satisfação da necessidade de informação, no gráfico 8 há um reconhecimento quanto ao anseio de melhorias no sistema de custos utilizado, onde 90% foram suscetíveis a opção precisando de melhorias. Certamente, tal resultado condiz a ineficiência de sistemas de custos rudimentares e mau alimentados, conforme vem se demonstrado no decorrer dos resultados.

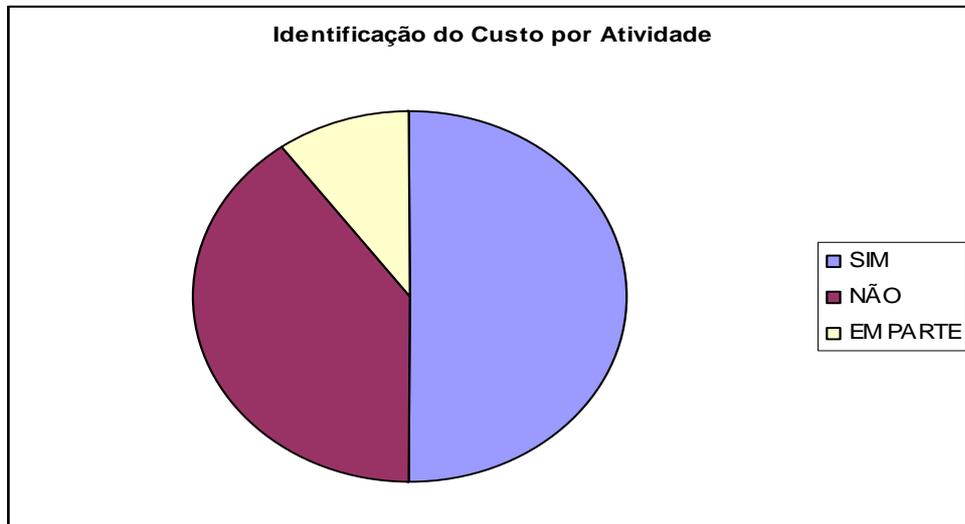


Gráfico 9: Identificação dos Custos por Atividade.

O gráfico 9 permite se perceber que a maioria dos respondentes afirmaram conseguir identificar custos por atividade desenvolvida na entidade, no entanto, uma parcela muito próxima afirma não chegar a este grau de detalhe. Na verdade, o resultado obtido com o gráfico 7, permite se visualizar que pelo método de custeio utilizado os custos, na grande maioria das entidades, não chegam a um forte grau de detalhe, de modo que, os respondentes podem não ter ligado a palavra atividade a cada etapa de um fluxograma, ou ainda, que o custo que é identificado por atividade pode não chegar a um grau de detalhe de apropriação dos custos indiretos

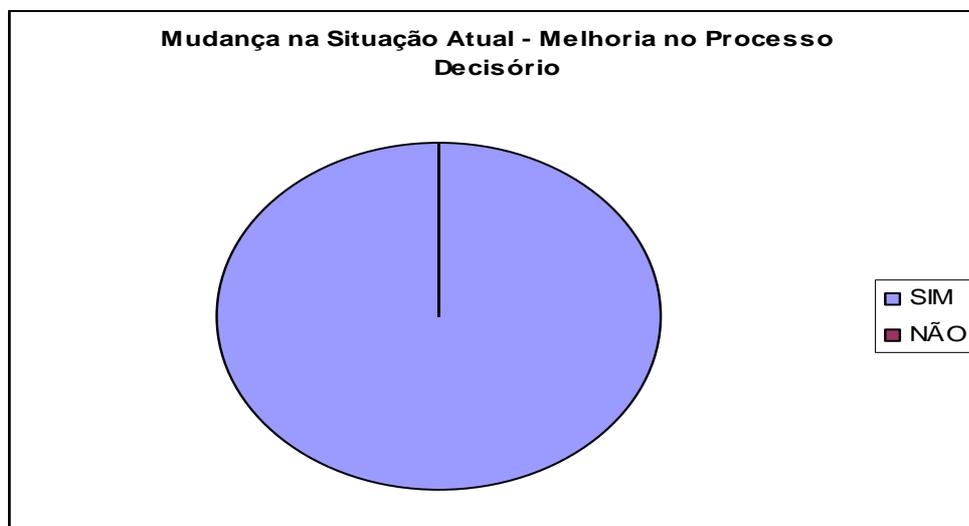


Gráfico 10: Perspectivas de Mudança na Situação Atual.

O Gráfico 10, permitiu uma visão bastante profunda da pesquisa em questão, uma vez que considerando a importância atribuída à informação de custos se faz necessário buscar os melhores meios de apurar, controlar e analisar custos, assim foi unânime (100%) a resposta quanto a perspectivas de mudança nos sistemas atuais de apuração de custos.

#### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Esta pesquisa teve como objetivo geral investigar o grau de importância atribuído à utilização das informações de custos na tomada de decisão em entidades hospitalares.

Através de investigação empírica em 10 instituições hospitalares da cidade de Natal-RN, foi possível se visualizar que se reconhece o grau de importância atribuído à utilização da informação de custos na tomada de decisão.

Sabe-se que os métodos de apurar, controlar e analisar custos não são tão utilizados na prática como deveriam, já que dariam ao gestor maior probabilidade de acerto em suas decisões, no entanto, se sabe que isto é um processo lento e que o fato de se reconhecer que a informação de custos é capaz de auxiliar no processo decisório, já contribui para mudanças futuras.

O avançar da importância das entidades hospitalares, faz surgir um maior despertar quanto a necessidade de se tomar decisões baseadas em informações concretas e que correspondam a realidade empresarial, fazendo então que os gestores dêem maior interesse ao buscar da informação de custos.

A geração da integração de todas as informações favorece a determinação dos produtos ou serviços que melhor representam à atividade. A esta determinação permite diagnosticar quais as atividades, e os procedimentos de um hospital devem ser desenvolvidos em detrimento de outras que não representam a criação de valor para a empresa. Além de possibilitar a determinação dos custos de serviços com uma maior precisão, do que o habitualmente utilizado.

Os dados da pesquisa evidenciaram, como já foi assinalado, que os próprios gestores reconhecem vantagens na utilização do sistema de custos, pois essa ferramenta proveniente da contabilidade se torna parceira do processo decisório, sendo capaz de fornecer informações precisas sobre os mais variados procedimentos. Assim, na hora de saber com exatidão o que representa para o hospital o custo com paciente, diárias, melhores preços, tem-se informações fidedignas e oportunas.

Em síntese, os resultados da pesquisa evidenciaram que é reconhecida a importância da informação de custos por gestores hospitalares, embora também se perceba que ainda há muito a avançar quanto a junção da literatura de custos disponível com o que com o que é utilizado na prática das empresas.

#### **REFERÊNCIAS**

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.

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

FIGUEIREDO, Sandra, CAGGIANO, Paulo César. *Controladoria: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1992.

GARRISON, R. H, NOREEN, E. W. *Contabilidade Gerencial*. Tradução José Luiz Paravato. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M.. *Contabilidade de Custos*. Trad. José Luiz Paravato. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

LEONE, George S. G. *Curso de Contabilidade de Custos*, 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MAFALDO, Marcelo Noetzold. Prof. Do Instituto de Ciências Sociais Aplicadas da FEEVALE e Mestrado em Administração – UFSM.

MARTINS, Domingos. dos S.. *Custeio Hospitalar por Atividades: Activity Based Costing*. São Paulo: Atlas, 2002.

\_\_\_\_\_. *Gestão Financeira de Hospitais*. São Paulo: Atlas, 1999.

MARTINS, Eliseu.. *Contabilidade de Custos*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MATTOS, José Geraldo. *Custo de produção*. Disponível em: < [http: www. Gools. Com.br](http://www.Gools.Com.br)> Acesso em 28/out. 2006.

RIBEIRO FILHO, J. F.. *Controladoria Hospitalar*. São Paulo: Atlas, 2005.

SANTIAGO, J. S.; LIMA, D. H. S. de; GOMES, A. M. *A Utilização de Sistemas de Custos em Instituições Hospitalares: Um Estudo nos Hospitais Privados da Cidade de Natal-RN*. In: XI Congresso Brasileiro de Custos, 2004. *Anais...* Porto Seguro: XI Congresso Brasileiro de Custos, 2004.

SOUZA, M. A. de; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. *Práticas de Contabilidade Gerencial Adotadas por Subsidiárias Brasileiras de Empresas Multinacionais*. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, 32: p. 40-57, 2003.

TARABOULSI, F. A. *Administração de Hotelaria Hospitalar: serviços aos clientes, humanização do atendimento, departamentalização, gerenciamento, saúde e turismo, hospitalidade*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.