

Custos: Instrumento de Gestão nas Organizações de Saúde

Anailson Marcio Gomes

Resumo:

Este trabalho apresenta o atual cenário vivenciado pelas organizações que prestam serviços na área de saúde, seus problemas e desafios enfrentados para desempenharem suas atividades no mercado globalizado. Um breve histórico conceitual é apresentado buscando um melhor entendimento dos custos para as organizações do setor de saúde. A grande preocupação nesse setor é o desenvolvimento de um sistema de custos que possa permitir o acompanhamento dos gastos e a identificação de todos os custos envolvidos no processo de prestação dos serviços relacionados à saúde. Os principais clientes desse segmento são os de planos de saúde, os seguros de saúde e o SUS, que determinam o valor dos serviços e a forma de pagamento, restando pouco poder de decisão para as organizações da atividade. Para atingir resultados satisfatórios resta ao setor gerenciar seus custos. O presente estudo procura trazer a luz conceitual a importância dos custos como instrumento de gestão e controle nas organizações de saúde.

Palavras-chave:

Área temática: MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS NO COMÉRCIO, NA CONSTRUÇÃO CIVIL E NO SETOR DE SERVIÇOS.

CUSTOS: INSTRUMENTO DE GESTÃO NAS ORGANIZAÇÕES DE SAÚDE

ANAILSON MARCIO GOMES – Mestre em Administração
Universidade Federal do Rio Grande do Norte
Rua Padre Fernandes, 03, Portal do Jiqui, 59.080-000, Natal/RN
anailson@ufnet.br
Professor Assistente

Área temática (9): MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS NO COMÉRCIO, NA
CONSTRUÇÃO CIVIL E NO SETOR DE SERVIÇOS.

CUSTOS: INSTRUMENTO DE GESTÃO NAS ORGANIZAÇÕES DE SAÚDE

Área temática (9): MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS NO COMÉRCIO, NA CONSTRUÇÃO CIVIL E NO SETOR DE SERVIÇOS.

RESUMO:

Este trabalho apresenta o atual cenário vivenciado pelas organizações que prestam serviços na área de saúde, seus problemas e desafios enfrentados para desempenharem suas atividades no mercado globalizado. Um breve histórico conceitual é apresentado buscando um melhor entendimento dos custos para as organizações do setor de saúde. A grande preocupação nesse setor é o desenvolvimento de um sistema de custos que possa permitir o acompanhamento dos gastos e a identificação de todos os custos envolvidos no processo de prestação dos serviços relacionados à saúde. Os principais clientes desse segmento são os planos de saúde, os seguros de saúde e o SUS, que determinam o valor dos serviços e a forma de pagamento, restando pouco poder de decisão para as organizações da atividade. Para atingir resultados satisfatórios resta ao setor gerenciar seus custos. O presente estudo procura trazer a luz conceitual a importância dos custos como instrumento de gestão e controle nas organizações de saúde.

INTRODUÇÃO

O setor da saúde vem apresentando um acentuado desenvolvimento de suas atividades, conseqüentemente, vem necessitando de mais recursos à sua disposição. O desenvolvimento tecnológico faz com que o setor busque, a cada dia, sua atualização e ofereça procedimentos os mais sofisticados possível, objetivando a melhoria dos serviços prestados à saúde de seus clientes, ou seja, à sociedade de maneira geral.

Estes avanços têm preocupado a todos os envolvidos no sistema de saúde, desde o governo, passando pelos profissionais do setor da saúde, pelos gestores de organizações de saúde, pelo cliente, até, por fim, toda a sociedade.

Os gastos nesta atividade vêm crescendo de modo acelerado. É considerável seu aumento na participação do PIB (Produto Interno Bruto), fazendo com que o Governo procure mais fontes de financiamento para o setor, o que resulta no aumento contínuo da carga tributária.

As organizações que prestam serviços na área, sejam públicas ou privadas, estão preocupadas em obter resultados satisfatórios. Para isso, procuraram desenvolver meios de controle de gastos, porém, tendo a preocupação de que a qualidade dos serviços prestados sejam sempre aprimorados, pois a competição no setor se torna a cada dia mais acirrada. Para tanto, buscam nos controles de custos o caminho tentando resolver esta situação.

A importância dos custos para o setor está se tornando vital. Portanto, sistemas eficientes de acompanhamento e de controle de custos estão se tornando imprescindíveis nas organizações hospitalares.

Este estudo, com base na literatura disponível, tem como objetivo contextualizar a atual situação das organizações do setor de saúde, como hospitais, clínicas, laboratórios, etc., chamar atenção aos custos incorridos em suas atividades, seus controles e sistemas de custos, mercado, clientes, determinação do preço de venda dos serviços e o gerenciamento dos resultados.

DESAFIO DAS ORGANIZAÇÕES DE SAÚDE

A competitividade proporcionada pela nova ordem econômica mundial, resultando na globalização dos mercados, que se encontra em forte expansão nos últimos anos, vem influenciando as economias de todo o mundo capitalista, trazendo desafios para os gestores de diversos níveis e das mais variadas atividades, sejam entidades de fins lucrativos ou não, sejam de administração pública ou privada.

Estes desafios se referem a eficiência e eficácia das atividades, e buscam um melhor desempenho dos resultados. Os meios para atingir tal objetivo, seria uma utilização racional dos “fatores de produção”, isto é, a redução de custos e a produção de bens e serviços de qualidade satisfatória, competitivos e que proporcionem resultado financeiro favorável.

O segmento de serviços de saúde, no qual estão classificados os hospitais, está inserido no processo contínuo da busca de resultados satisfatórios do desempenho de suas atividades. Sendo assim, a evolução tecnológica vem proporcionando sofisticação para os equipamentos utilizados no serviço hospitalar, bem como, os profissionais que prestam serviços à saúde estão se especializando cada vez mais.

Os usuários do serviço hospitalar tornam-se, a cada dia, mais exigentes quanto aos resultados favoráveis à sua saúde e os donos do capital investido, seja governo ou entidade privada, estão preocupados com os gastos e resultados de suas atividades.

Os fatos acima descritos proporcionam novos e maiores desafios para os gestores das entidades que prestam serviços na área da saúde.

Estes desafios de competitividade, através da busca da eficiência, da eficácia, da racionalidade, da qualidade e dos resultados favoráveis, fazem com que as entidades hospitalares busquem melhores meios de mensuração e controle de seus custos.

Como consequência desta competitividade, percebe-se que alguns hospitais já estão procurando desenvolver sistemas de custos mais eficientes, para que possam atender às decisões internas de determinação de preço de venda de um determinado procedimento hospitalar, como cirurgia, parto, internação para tratamento clínico, consulta ambulatorial ou, até mesmo, de uma diária, de uma refeição, dentre outros.

O sistema de custo implantado poderia servir tanto para controle de estoques quanto para o do tempo médio de permanência de determinado paciente, de acordo com o tratamento a que for submetido.

Porém, enquanto a sociedade brasileira está preocupada com os custos realizados com a saúde pública, o argumento maior por parte do Ministério da Saúde ao reivindicar mais recursos para sua pasta é de que os custos com a saúde pública estão evoluindo a cada dia e que os recursos disponíveis estão no caminho inverso.

A sociedade questiona sobre o controle dos gastos com a saúde, mas o Ministério demonstra não ter meios para realizar este controle e, muito menos, para determinar quanto custa “este” ou “aquele” procedimento.

O Governo tem à sua disposição somente os meios para determinar o quanto paga por “este” ou “aquele” procedimento. As entidades conveniadas, por sua vez, reclamam que recebem recursos financeiros insuficientes pelos serviços prestados e afirmam ter prejuízos, mas não divulgam quanto e em quais procedimentos têm resultados desfavoráveis, o que torna claro que não dispõem de um sistema de custos que atenda suas necessidades mínimas de gestão.

CARCTERÍSTICAS DAS ATIVIDADES DO SETOR DE SAÚDE

O serviço hospitalar tem características peculiares quanto aos recursos empregados em suas atividades. Este fato torna mais difícil o desempenho de seus gestores, pois os equipamentos mais sofisticados tendem a ser mais onerosos.

Por outro lado, disponibilizar instalações adequadas necessita de um maior volume de capital e os profissionais mais capacitados requerem melhor remuneração, mas os valores os serviços hospitalares, muitas vezes, não é determinado pela sua administração e sim pelos principais clientes, que, na maioria das vezes, não são os pacientes e sim o Governo e os planos de saúde.

Ora, a utilização da apuração de custos é ampla. Inicialmente sua aplicação foi nos processos fabris, mas, com os resultados favoráveis sobre a mensuração dos resultados empresariais, foi ampliando seu campo de atuação para outros ramos, como as atividades comerciais e de serviços, onde se destacam lojas comerciais, empresas prestadoras de serviços, entidades educacionais, serviços públicos, entidades hospitalares, entre outros segmentos, levando em conta as características de cada atividade.

As características de cada atividade econômica devem ser levadas em consideração para a implantação e adaptação de um sistema de custos que possa proporcionar respostas favoráveis aos gestores.

O sistema de custos, em hospitais, deve ser provido de certas características para que os objetivos básicos possam ser atingidos com eficácia. Pode-se entender eficácia como o alcance dos objetivos almejados.

A importância dos custos em organizações hospitalares é destacado por Leone (1982, p.22-23):

“Os hospitais precisam cada vez mais de administradores eficientes que emprestem aos serviços maior operacionalidade. O emprego de modernas técnicas administrativas nos hospitais não pode dispensar o concurso de uma contabilidade de custos bem montada (...) Verificamos que a aplicação de uma contabilidade de custos, num hospital, oferecerá instrumentos eficazes para sua administração”.

Percebe-se que a contabilidade de custos nas organizações hospitalares é um instrumento imprescindível para os gestores no processo de tomada de decisões racionais e no controle das operações.

O desafio à administração hospitalar seria controlar seus custos dentro de um parâmetro que lhe proporcionasse resultados econômicos favoráveis, e o caminho seria a implantação de um eficiente sistema de custos.

Este sistema de custos proporcionaria meios confiáveis de mensuração e controle de custos de cada atividade desenvolvida. Restaria à alta gestão tomar medidas que pudessem atender aos objetivos sociais da entidade, através do controle e desempenho das metas traçadas.

Quanto a sistema de custos hospitalares, Almeida (1987) observa que em nosso país há uma escassez bibliográfica sobre o assunto e sua utilização no processo decisório é pouco difundido.

Mesmo nos dias atuais persiste esse problema. Porém, percebe-se que existe uma crescente preocupação em se estudar o tema e implantar sistemas de custos eficientes nas unidades hospitalares.

Considere-se que, em nosso país as entidades hospitalares configuram-se como públicas ou privadas, sendo estas com ou sem fins lucrativos, e aquelas, federais, estaduais e municipais. Logo, é evidente que há diferenças de estrutura organizacional, sendo difícil manter-se um padrão de procedimentos no processo decisório.

Os recursos investidos no setor da saúde, por exemplo, necessitam serem compatibilizados com suas reais demandas, permitindo a aplicação em equipamentos sofisticados no mesmo passo dos avanços tecnológicos correspondentes. Os hospitais precisam quantificar os custos de depreciação e de manutenção efetiva desses bens.

Percebe-se, portanto, o quanto o estudo deste tema é de grande relevância à administração hospitalar em nosso país.

CUSTOS

A nova ordem econômica mundial, proporcionando a competição globalizada, o avanço tecnológico, tem provocado mudanças na sociedade moderna.

Os sistemas produtivos (produtos ou serviços), buscam a cada dia melhorar seu desempenho, não só econômico-financeiro, como também de produtividade e de satisfação ao cliente.

Um dos meios de se atingir tais objetivos é a utilização das informações de um eficiente sistema de custos, que possa proporcionar aos gestores informações úteis para tomarem decisões.

Estas decisões estão geralmente envolvidas com qual tipo de produto ou serviço a entidade colocará à disposição do cliente e o quanto exigirá de sacrifício financeiro.

Os hospitais se enquadram neste contexto, uma vez que são prestadores de serviços dentro de um ambiente competitivo que requer pessoal qualificado, insumos de qualidade, instalações adequadas e equipamentos com um alto grau de sofisticação tecnológica, para poder prestar serviços relacionados com a saúde adequados.

Para tratar do exposto é necessário apresentar referencial teórico que servirá de base para a pesquisa.

Hornsgren (1985, p.47) relata que:

“Um custo pode ser definido como um sacrifício ou a desistência do uso de recursos para usá-los em determinado fim. Os custos são, em geral, medidos pelas unidades monetárias que têm que ser pagas pelos bens e serviços. Os custos são registrados inicialmente numa forma elementar e depois agrupados de várias maneiras para facilitar diversos tipos de decisão, como, por exemplo, a avaliação de administradores e de subunidades da organização, a expansão ou eliminação de linhas de produtos, a expansão ou eliminação de territórios e a substituição de equipamentos”.

No processo de tomada de decisões, os administradores precisam saber o custo dos bens e ou serviços com os quais estão lidando, necessitam identificar os objetivos dos custos, que podem ser definidos como qualquer atividade para a qual se queira ter uma medida separada de custos.

Alguns exemplos de objetivos de custo seriam os departamentos, os produtos, os territórios, quilômetros rodados, tijolos colocados, pacientes visitados, guias de impostos remetidos, cheques processados, horas de ensino e livros disponíveis em bibliotecas.

As organizações hospitalares estão inseridas neste contexto de sacrificar recursos para atingir o seu fim específico, que é tratar da saúde de seus clientes.

Quando se coloca à disposição dos pacientes instalações físicas, equipamentos, pessoal, medicamentos, exames laboratoriais, exames para complementação de diagnóstico, alimentos, está se incorrendo em sacrifício de recursos, isto é, consumindo custos.

CONTABILIDADE DE CUSTOS

Ao citar conceitos de custo, se faz necessário, para um melhor entendimento do trabalho, analisar definições de contabilidade de custos. Segundo Horngren (1978, p.1.042) contabilidade de custos é:

“um método quantitativo que coleta, classifica, resume e interpreta as informações, com três propósitos principais: (1) planejamento e controle operacionais, (2) decisões especiais e (3) custeio do produto”.

A importância e a utilidade da contabilidade de custos depende de seu bom aproveitamento para auxiliar os gerentes a atingir esses três propósitos amplos e difíceis.

Se a contabilidade de custos se preocupar somente com o propósito de custeio do produto, os outros dois propósitos provavelmente não serão satisfeitos.

Nesta visão de planejamento e controle das operações, decisões especiais e custeio do produto ou serviço Horngren (1978, p.1.042) alerta:

“Se o contador de custos considerar os três propósitos, suas motivações e ações não de intensificar o papel da contabilidade de custos no futuro dos negócios. Isso significa que podemos esperar uso crescente de instrumentos de contabilidade gerencial, tais como orçamento, custeio-padrão, contabilidade por responsabilidade, abordagem de contribuição e a adaptação dos dados relevantes para decisões especiais”.

Nota-se que esses instrumentos abrangem muito mais que escrituração e preparação de demonstrativos contábeis convencionais. Substituído o impacto limitativo de

um único propósito importante (custeio do produto) pelo impacto desafiante dos três propósitos principais, o contador de custos sentirá seu campo de ação correspondentemente aumentado.

Perceberá que a metodologia da contabilidade de custos tem inter-relação vital com outras áreas, como a engenharia, a estatística, a matemática, a economia, a teoria organizacional, a teoria da decisão e a psicologia social.

A importância da contabilidade de custos perante às organizações depende das ações dos gerentes de custos no que diz respeito ao processo de produzir informações úteis para tomada de decisões racionais de gestores de vários níveis hierárquicos, principalmente no que se refere aos três propósitos abordados acima.

Pode-se adaptar essa classificação para os custos hospitalares, com a seguinte classificação: Custo dos serviços prestados no período – custos incorridos no período do hospital; Custos dos serviços acabados – custos dos serviços prestados aos pacientes que teriam alta no período analisado; custos dos serviços vendidos seriam os mesmos custos dos serviços prestados no período.

Uma das características dos serviços hospitalares é não estocar seus serviços acabados, eles são realizados à medida que são prestados.

Para se obter uma boa classificação de custo é importante saber o que o sistema de custos adotado pelo hospital pretende mensurar em seus serviços, se: o custo do paciente, do procedimento, do leito ou da diária.

Quando se decide mensurar determinado custo, o sistema de custos deve proporcionar a mensuração de outro custo requerido pelos gestores.

SISTEMAS DE CUSTOS

Segundo Chiavenato (1987, p.278), sistema “é um conjunto de elementos dinamicamente relacionados em uma rede de comunicações, formando uma atividade para atingir um objetivo ou propósito, operando sobre dados/entrada/matéria para fornecer informação/energia/matéria”.

Um sistema de custos deve ter devidamente estruturado seus elementos de custos, relacionando o processo de como seus componentes serão imputados a cada centro de custos e em seguida aos produtos/serviços. Deve apresentar em seu escopo as unidades que serão processadas e a informação final pretendida, e qual sua finalidade.

Martins (1986, p.25) preocupado com as expectativas de resultados imediatos esperados para controle e decisão, faz uma advertência quanto ao sistema de custos adotados pelas entidades da seguinte forma: “sistema não é somente um conjunto de normas, fluxos, papéis e rotinas, mas sim um conjunto de homens (...). Sistemas de custos não são exceção e dependem primordialmente de pessoas, não de números, papéis e rotinas.”

Para um bom entendimento de um sistema de informação de custos para fins gerenciais, faz-se necessário o conhecimento dos sistemas principais de custeamento utilizados nas entidades, como o custeio por absorção, custeio direto, custeio padrão e o custeio por atividade.

Custeio por absorção

Este tipo de custeio é considerado o mais tradicional para a determinação do custo dos produtos ou serviços. Martins (1986, p.37) conceitua custeio por absorção como: “o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade, e consiste na apropriação de todos os custos de produção dos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.” Este conceito se aplica também aos serviços prestados, como é o caso de serviços hospitalares.

Este método apresenta limitações quanto a sua utilização para fins gerenciais. O problema está na forma de diluir os custos fixos aos produtos, quanto maior for a produção/serviços, mais se reduz a parcela de custos fixos transferidos para os custos de unidade produzida/serviço prestado. Isso ocorre devido ao sistema de custos por absorção transferir todos os custos do período aos produtos.

Os procedimentos para utilização deste método consiste em separar os custos e as despesas, em seguida faria a apropriação dos custos diretos aos produtos e através de rateio a apropriação dos custos indiretos. O problema consiste no critério a ser utilizado para tal procedimento. As despesas iriam diretamente para o resultado

Uma organização, ao utilizar esse método, poderá apresentar um lucro maior em seu resultado, mesmo tendo uma redução no volume de vendas. Isso ocorre porque parcela dos custos fixos estão agregados aos produtos estocados. Deve-se tomar cuidados ao utilizar as informações fornecidas por esse sistema para não prejudicar o desempenho da organização.

Custeio direto ou variável

Devido a problemas relacionados com a apropriação dos custos fixos aos produtos e aos serviços, onde há um grande grau de arbitrariedade por parte do encarregado do sistema de custo e sendo bastante difundido entre os gestores o conhecimento do custo variável e da margem de contribuição, desenvolveu-se uma forma alternativa para custeamento, que é a apropriação de todos os custos diretos.

O custeio variável é o método pelo qual somente os custos que variam com o nível de atividade são alocados aos produtos e conseqüentemente, inventariados.

Os custos fixos são considerados custos do período e não do produto, pois ocorrem independentemente da produção, ao contrário dos custos variáveis que são intimamente relacionados com a produção e variam diretamente com o volume.

Martins (1986, p.195) reforça que “no custeio variável ou custeio direto, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão os custos variáveis.” Este método de custeio não é aceito, ainda, para elaboração de balanços e resultados, mas nada impede que seja utilizado para tomada de decisões interna.

A aplicação do custeio variável, por considerar apenas os itens variáveis que integram o produto/serviço, é mais recomendada para ser utilizada na área gerencial, por retratar, com maior propriedade, a parcela de recursos efetivamente consumida na produção do produto/serviço.

Apesar de as informações fornecidas pelo método de custeio variável apresentarem-no como mais adequado para se utilizar no processo de tomada de decisões, não significa que seja recomendável aceitá-lo de forma incondicional, pois também apresenta restrições, como a dificuldade de separação dos custos variáveis e fixos, não determinação de um custo total para a produção.

Custeio por atividade

Com o crescimento da competitividade e a busca precisa e oportuna das decisões empresariais no que se refere a preço de venda de produtos e serviços e qual o resultado perseguido pelas entidades, está em plena discussão a utilização do método de custeio baseado em atividade (ABC).

Este método ganhou ampla divulgação com correntes que o defendem e que o criticam. Araújo (1995, p.88) trata-o como “uma modalidade de apropriação de custeio de modo compatível com a realidade empresarial, diante de modernas tecnologias de manufatura e que, também, tem se revelado aplicável ao setor de prestação de serviços”.

O princípio básico que norteia o método é a premissa de que produtos consomem atividades e estes consomem recursos, ou seja, a definição do custo de um produto passa pela adequada identificação das atividades e pela correspondente mensuração dos recursos necessários para a sua realização.

O critério está em fase de maturação, sendo necessário fazer acompanhamento dos resultados para uma melhor avaliação.

Apesar da polêmica quanto ao desenvolvimento do método, o importante é o considerar como mais um sistema de apoio ao processo decisório das organizações.

No atual cenário de competitividade, o que mais importa é desenvolver um sistema de informações capaz de fornecer os dados confiáveis, essenciais à tomada de decisões racionais.

Segundo Beulke e Bertó (1997, p.39): “o princípio básico do sistema ABC é tornar direto o maior número possível de custos proporcionais e não proporcionais através de direcionadores de custos (cost drivers) específicos”.

Entendendo que as atividades é que consomem recursos e não os produtos, e consequentemente, produtos e serviços consomem atividades. As atividades são divididas entre as que agregam e as que não agregam valor aos produtos e serviços.

Ao analisar a situação do setor de internamento de um hospital, onde dois pacientes são admitidos no mesmo dia, sendo que um tem alta em dois dias e o outro permanece sete dias internado no hospital, utilizando-se o sistema de custeio por absorção, o rateio dos custos do setor de internamento tenderia a ser por diária, sendo que o paciente que permaneceu mais tempo teve mais custos alocados.

Utilizando sistema ABC e definindo o direcionador como sendo a atividade de admissão do paciente no hospital, os dois pacientes teriam alocados custos iguais, uma vez que foram submetidos a um único procedimento.

Estudando a aplicação desse sistema numa organização hospitalar através de um exemplo do setor de internamento, pode-se afirmar que nas atividades de serviços, como é o caso dos serviços hospitalares, o sistema mais adequado de custo seria o ABC.

Deve-se ser cauteloso ao adotar o sistema de custos baseado em atividades, apesar das vantagens abordadas no texto que o apontam como um sistema que atende às necessidades de gestão. Quanto a redução do arbitramento dos custos indiretos, este sistema apresenta limitações.

As limitações do sistema de custos baseado em atividades são abordadas por vários autores que estudam o sistema.

Pode-se destacar a preocupação de Leone (1997, p.266-268) ao afirmar que “o critério ABC observa a metodologia do conceito de absorção, portanto leva para si todas as limitações inerentes a esse conceito (...) o custeamento das atividades, em consequência, a apropriação das atividades aos produtos por meio de direcionadores têm apenas a vantagem de determinar custos aparentemente mais precisos.”

Destaca o mestre os cuidados que devem ter os contadores de custos ao utilizarem o critério ABC diante de suas limitações, para que o tornem mais exato possível.

Uma vez controladas estas variáveis, o critério ABC tem base sólida, tem potencial. Afirma, ainda, que será dentro de algum tempo, depois de ter sido testado e aperfeiçoado, um importante instrumento de análise de custos que se somará aos critérios já existentes.

Um dos divulgadores do sistema baseado em atividade, Cogan (1994, p.7) destaca que “O ABC em sua forma mais detalhada pode não ser aplicável na prática, em virtude de exigir um número excessivo de informações gerenciais que podem inviabilizar sua aplicação. O custo da coleta e manipulação detalhada teria que justificar seu benefício”.

O sistema baseado em atividade pode proporcionar informações de custos mais próxima da realidade, porém em sua metodologia carrega procedimentos do sistema por absorção, motivo pelo qual reforça suas limitações.

Porém, pode trazer resultados satisfatórios para os gestores tomarem decisões racionais quanto ao controle e à redução de custos, ao determinar as atividades que agregam valor e as que não agregam valor aos produtos/serviços. Será, sem dúvida, após superar suas limitações, um dos sistemas de custos mais eficientes.

SISTEMA DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS

No processo de tomada de decisões os gestores necessitam de informações para se definirem por ações racionais, e essas informações têm que estar interligadas aos modelos decisórios. Beuren (1998, p.28) afirma que o modelo de informação deve ser estruturado com base na análise dos modelos de decisão e mensuração empregados.

Quanto à análise da necessidade de gestão ou das necessidades de informações gerenciais, Leone (1982:28) classifica essas necessidades em três pontos básicos:

- Informações que ajudam à determinação da rentabilidade e à avaliação do patrimônio;
- Informações que auxiliam o controle das operações e dos próprios custos;
- Informações que servem ao planejamento e ao processo decisório.

Guerreiro (1992, p.15), enfatiza premissas relevantes com relação a sistemas de informações gerenciais, relacionando-as do seguinte modo:

“... Os responsáveis pela gestão econômica na sua esfera de responsabilidade necessitam de informações adequadas aos seus modelos de decisão; os sistemas de informações devem dar o devido suporte informativo a cada etapa do processo de tomada de decisões; os sistemas

de informações de avaliação de desempenho devem impulsionar as ações dos gestores para a otimização do resultado global da entidade; os conceitos de mensuração aplicados ao sistema de informação devem medir de forma lógica e racional os atributos dos objetos e eventos econômicos.”

Os diversos conceitos de custos, contabilidade de custos, de sistemas de custos e sistema de informações gerenciais abordados como referencial teórico deste trabalho e da literatura disponível, destaca em demasia o sistema fabril, enquanto outros setores não são tratados com empenho, como é o caso da atividade de serviços, sendo necessário fazer adaptações dos custos industriais, para se obter resultados.

O sistema de informação gerencial de uma organização hospitalar deve levar em consideração as necessidades dos gestores no que se refere as suas necessidades básicas de informações para tomarem decisões racionais. Deve-se ter sempre em mente as peculiaridades das unidades que cuidam da saúde.

Portanto, é importante reforçar o objetivo deste trabalho que é contribuir para um melhor entendimento do sistema de custos das entidades hospitalares e proporcionar subsídios para tomada de decisão

CONTABILIDADE DE CUSTO HOSPITALAR

O Hospital é formado por uma estrutura de alto dinamismo operacional, desenvolvendo atividades complexas no trato da saúde das pessoas. Engloba, simultaneamente, em suas operações, além dos serviços médicos, atividades de farmácia, hotel, lavanderia e restaurante.

Cada uma dessas atividades precisa ser administrada com eficiência, objetivando racionalização de processos. É imperante em entidades hospitalares a existência de um eficiente sistema de custos.

Segundo Almeida (1987, p.45) o objetivo de um sistema contábil de custos em um hospital está relacionado ao apoio à gestão quanto a fixação de preços dos serviços, quando possível, ao controle das operações e ao fornecimento de dados informativos para o planejamento, gerenciamento e tomada de decisões. Ela, a contabilidade de custo hospitalar, é parte integrante da Contabilidade Gerencial, pois se preocupa com as operações internas do hospital.

Quanto a Contabilidade Gerencial, Leone (1983, p.10) enfoca que é a função precípua de registrar as operações internas, controlar tais operações e despesas relacionadas, e informar o administrador, quando este necessita tomar decisões. Também se dedica ao planejamento das atividades e ao estabelecimento das políticas e dos objetivos.

Nas entidades hospitalares, a contabilidade gerencial tem a mesma função, diferenciando das outras organizações no que se refere à acumulação e tratamento de dados que geram informações, resguardando suas características peculiares.

O HOSPITAL

A organização Mundial de Saúde (In Almeida: 1987) 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 bio-sociais”.

De acordo com esta definição, entende-se que o hospital exerce várias funções relacionadas a saúde na comunidade, como preventiva, de restauração, de reabilitação, de ensino e pesquisa.

Nesta complexidade de atribuições o hospital necessita de recursos para atingir seus objetivos, como instalações adequadas, equipamentos modernos, pessoal qualificado, disponibilidade de material e toda uma estrutura organizacional para fazer com que desenvolva de forma racional suas atividade.

A função geral de um hospital é auxiliar a conservação da saúde do população, fazendo com que aumente com dignidade sua expectativa de vida.

Algumas funções exercidas pelo hospital é destacada por Machline et al (1983, p.6-12):

Funções relacionadas com a vida externa do hospital:

- Prestação de atendimento médico e complementar aos doentes em regime de internação.
- Desenvolvimento de atividades de natureza preventiva.
- Participação em programa de natureza comunitária.
- Integração ativa no sistema de saúde.

Funções relacionadas com a vida interna do hospital:

- Participação na formação de recursos humanos para a área de saúde.
- Representa o palco dinâmico em que se desenrola a atividade profissional das pessoas.
- Participação no desenvolvimento de pesquisa em todos os terrenos de sua atividade.

Pelas funções apresentadas percebe-se que o hospital é uma organização extremamente complexa. Cuidar da saúde das pessoas em caráter preventivo e curativo requer atenção especial, na qual há uma busca constante de atingir uma margem de erro nos seus procedimentos.

A responsabilidade social de uma organização hospitalar é inquestionável, seja a entidade pública ou privada, com ou sem fins lucrativos. Suas funções devem estar bem definidas para evitar transtorno à comunidade e prejuízo aos procedimentos.

Simultaneamente, em um hospital desenvolvem-se atividades de hotelaria, farmácia, lavanderia, restaurante, de laboratório de análises clínicas e patológicas, de radiologia, de complementação diagnóstico por imagem, de escola, além das funções típicas relacionadas aos cuidados e ao tratamento da saúde.

Os gestores de organizações hospitalares enfrentam desafios para administrar seus recursos diante de tal complexidade.

Novas técnicas de gestão estão sendo desenvolvidas, visando atender às necessidades dos dirigentes.

É imprescindível que a estrutura de um hospital corresponda a um mínimo de exigência organizacional que possa facilitar os procedimentos operacionais.

Entretanto, o hospital é uma organização diferente de outros tipos de organizações. Suas atividades possuem características próprias e únicas, Machline et al (1983, p.26-27) destacam algumas:

- Serviços de atenção e tratamento personalizado a pacientes individuais, em vez de uniforme. O valor econômico do produto organizacional é secundário ao valor social e humanitário.
- O hospital depende das necessidades e demanda de seus clientes da comunidade. As necessidades do paciente são sempre importantes. Há um consenso entre os membros do hospital sobre os principais objetivos deste, e as necessidades e metas dos membros conflitam pouco com os da organização.
- Situações de emergência – A organização tem definida as responsabilidades dos diferentes membros e pouca tolerância a erros.
- O trabalho no hospital é diversificado e com pouca padronização. São pessoas cuidando de pessoas, participando ativamente do processo de produção.
- O hospital tem pouco controle sobre seus trabalhadores (principalmente os médicos) e sobre os pacientes.
- O administrador no hospital tem menos autoridade e poder que em outras organizações, porque o hospital não pode ser organizado com base em uma linha única de autoridade. A coexistência de linhas de autoridades legal, profissional e mista gera um sem-número de problemas administrativos.
- O hospital é uma organização formal, sendo até certo ponto burocrático e autoritário, cuja operacionalidade repousa no arranjo do trabalho convencionalmente hierarquizado e em regras rígidas e impessoais. Porém, é uma organização altamente especializada, departamentalizada e profissionalizada que não pode funcionar efetivamente sem uma coordenação interna, motivação, autodisciplina e ajustes informais e voluntários de seus membros. A coordenação de esforços e atividades é importante pela interdependência do trabalho que deve ser realizado.
- O hospital demonstra sua eficiência e o desempenho previsto na efetividade (benefício social).
- O hospital é uma importante organização social que está aumentando sua influência. A tecnologia incorporada e a confiança da população no hospital aumentam e determinam a busca de melhor qualidade.

Os autores destacam pontos importantes das unidades hospitalares, motivos que reforçam os desafios enfrentados pelos gestores. Além desses desafios, resta ainda, a missão de tornar o hospital uma organização com bom equilíbrio econômico-financeiro.

Planejamento e controle de resultados são das tarefas mais espinhosas em organizações hospitalares. Os dirigentes estão conscientes de que conhecer e controlar os custos das atividades, serviços e procedimentos, parece ser um dos caminhos a percorrer para alcançar o sucesso da organização.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho apresentado teve como objetivo contextualizar os principais problemas enfrentados pelas organizações do setor de saúde. Sendo abordado problemas gerenciais, como a busca de resultados favoráveis em suas atividades, que permitissem não só a continuidade, como também o crescimento e competitividade da organização.

Foi abordado que o preço de venda dos serviços é determinado pelos clientes, restando aos gestores o desafio de um eficiente gerenciamento e controle dos custos. É notório que com o avanço tecnológico, a necessidade de profissionais mais capacitados e a progressiva exigência da população por serviços de melhor qualidade, os custos das atividades de saúde encontram-se em plena ascensão.

Ocorre uma forte tendência no mercado de se venderem procedimentos fechados, denominados de pacote. Um procedimento cirúrgico, um parto, um tratamento clínico, são exemplos de pacotes. Os convênios negociam com as unidades de saúde o valor de determinado pacote, independentemente dos dias que o paciente ficar internado, dos serviços obtidos da nutrição, dos medicamentos consumidos.

Sendo assim, o hospital que não tiver um bom sistema de custos, corre o risco de sofrer prejuízos incalculáveis, pois poderá estar negociando um pacote que lhe seja desfavorável ou deixando de fechar contrato por um serviço que lhe é mais rentável.

O argumento de que o mercado é quem determina o preço de venda dos serviços ou procedimentos já é válido para os hospitais.

Diante do exposto, as organizações hospitalares deveriam buscar o planejamento e controle de seus custos, prevenindo-se das tendências do mercado de influírem nas suas estruturas de resultados e custos.

Não foi pretensão deste estudo determinar qual o sistema de custos mais adequado para o setor, mas evidenciar a necessidade da utilização de um sistema que possa acompanhar a evolução e o controle dos custos, a sofisticação do sistema implantado melhoraria no decorrer do tempo, com as críticas e as possíveis modificações no sistema adotado.

Compreende-se que numa organização hospitalar, o resultado social é mais importante que o resultado econômico, mesmo assim, não se pode dispensar um sistema de custos que permita uma visão ampla do comportamento de todas as atividades do hospital.

As organizações do setor de saúde, sendo de natureza pública ou privada, não podem nos dias atuais ignorar um sistema que permita proporcionar a evolução, acompanhamento e o efetivo controle dos custos incorridos em suas atividades, sob o risco de uma eminente descontinuidade de suas atividades.

BIBLIOGRAFIA

- ALMEIDA, Jorge J. de. Sistema de custos em organizações hospitalares (Dissertação de Mestrado). Rio de Janeiro: ISEC/FGV, 1987.
- ARAÚJO, Aneide Oliveira. **Contabilidade de custos: um instrumento de apoio a decisão.** Dissertação de Mestrado - EAESP/FGV, São Paulo, 1995.
- BACKER, Morton, JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de custos: um enfoque de administração de empresas.** Rio de Janeiro: McGraw-Hill do Brasil, 1972.

- BEUKLE, Rolando e BERTÓ, Dalvio. **Gestão de custos e resultados na saúde**. Hospitais, clínicas, laboratório e congêneres. São Paulo: Saraiva, 1997.
- BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação** – um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. São Paulo: Atlas, 1998.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Teoria da administração**: abordagens descritivas e explicativas. 3ª ed. São Paulo: Mcgraw-Hill, 1987.
- CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades** - activity based management. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- COGAN, Samuel. **Activity-based costing**: a poderosa estratégia empresarial. São Paulo: Pioneiras, 1994.
- _____. **Modelos de ABC/ABM**. Rio de Janeiro: Qualitymark Editora, 1997.
- FIGUEIREDO, Sandra, CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1992.
- GOMES, Anailson Marcio. **Análise de sistema de custos hospitalares** – um estudo no Hospital de Pediatria da UFRN. Dissertação de Mestrado - UFPB, João Pessoa, 1999.
- GONÇALVES, Ernesto Lima e ACHÉ, Carlos Augusto. O hospital empresa: do planejamento a conquista do mercado. **RAE – Revista de Administração de Empresas**. EAESP/FGV, São Paulo: Jan./Mar. de 1999, p. 84-97.
- GUERREIRO, Reinaldo. Um modelo de sistema de informação contábil para mensuração do desempenho econômico das atividades empresariais. **Cadernos de estudos**. São Paulo: FIPECAFI/FEA-USP, mar. 1992.
- HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade de gerencial**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Prentice/Hall do Brasil, 1985.
- _____. **Contabilidade de custos**: um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 1978, 2 v.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1987.
- LAKATOS, Eva M., MARCONI, Marina. **Fundamentos da metodologia científica**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- LEONE, George S. G. **Custos**: planejamento, implantação e controle. São Paulo: Atlas, 1982.
- _____. **Curso de contabilidade de custos**: contém custeio ABC. São Paulo: Atlas, 1997.
- MACHLINE, C. et al. **O hospital e a visão administrativa contemporânea**. São Paulo, Pioneira, 1983.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1986.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos**: conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 1991.
- _____. **Custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.
- PALÁCIO, Edson. Dinâmica de custos em empresas hospitalares. **Revista Enfoque – Reflexão Contábil**. Fundação Universidade Estadual de Maringá/PR. Jan/Mar de 1993, p. 19-24.