

# **O desafio da gestão de custos hospitalares no terceiro setor: uma discussão a partir de uma associação hospitalar paranaense**

**Ana Claudia Afra Neitzke** (UFPR) - anaafraneitzke@hotmail.com

**Diones Fernandes Zanin** (UFPR) - diones@ufpr.br

**Gustavo Gasparello** (UFPR) - gustavo.gasparello@outlook.com

**Vicente Pacheco** (UFPR) - vpacheco@ufpr.br

## **Resumo:**

*Esta investigação foi motivada pela necessidade de compreensão da forma como os custos hospitalares são tratados em uma entidade pertencente ao terceiro setor, a qual desponta com características estruturais intrínsecas. O modelo de gestão, o tempo de atuação no mercado e o impacto social gerado pelos atendimentos hospitalares, suscitaram o desenvolvimento de um estudo de caso em profundidade em uma associação hospitalar, situada no Estado do Paraná. A coleta de dados deu-se a partir de múltiplas fontes de evidência, sendo elas: entrevista semiestruturada, questionário estruturado e análise de relatórios. As entrevistas foram realizadas individualmente e aos pares, tendo como respondentes o tesoureiro e a secretária da entidade. Os dados foram tensionados de modo a revelarem a realidade cotidiana do hospital, e a partir de então foi possível constatar que o tratamento dos custos é uma prática incipiente, que encontra objeções advindas tanto da sua Diretoria, quanto dos associados responsáveis por apurá-los e controlá-los. A falta de conhecimentos gerenciais da Diretoria coíbe o investimento de recursos em sistemas informatizados e cursos de capacitação, fato este que limita a tomada de decisão a informações com baixo grau de precisão. A partir do modelo proposto por Silva (2006), Raupp, Crispim e Almeida (2007) e Mattos (2015), uma alternativa a ser praticada pelo hospital é a aplicação do modelo de controle de custos, por centro de custos. Assim, seria possível segregar e acumular custos nas diversas unidades do hospital, contribuindo para compreensão da complexidade dos custos incorridos em cada uma das fases dos atendimentos.*

**Palavras-chave:** Terceiro Setor. Custos Hospitalares. Gestão de Custos.

**Área temática:** Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor

## **O desafio da gestão de custos hospitalares no terceiro setor: uma discussão a partir de uma associação hospitalar paranaense**

### **Resumo**

Esta investigação foi motivada pela necessidade de compreensão da forma como os custos hospitalares são tratados em uma entidade pertencente ao terceiro setor, a qual desponta com características estruturais intrínsecas. O modelo de gestão, o tempo de atuação no mercado e o impacto social gerado pelos atendimentos hospitalares, suscitaram o desenvolvimento de um estudo de caso em profundidade em uma associação hospitalar, situada no Estado do Paraná. A coleta de dados deu-se a partir de múltiplas fontes de evidência, sendo elas: entrevista semiestruturada, questionário estruturado e análise de relatórios. As entrevistas foram realizadas individualmente e aos pares, tendo como respondentes o tesoureiro e a secretária da entidade. Os dados foram tensionados de modo a revelarem a realidade cotidiana do hospital, e a partir de então foi possível constatar que o tratamento dos custos é uma prática incipiente, que encontra objeções advindas tanto da sua Diretoria, quanto dos associados responsáveis por apurá-los e controlá-los. A falta de conhecimentos gerenciais da Diretoria coíbe o investimento de recursos em sistemas informatizados e cursos de capacitação, fato este que limita a tomada de decisão a informações com baixo grau de precisão. A partir do modelo proposto por Silva (2006), Raupp, Crispim e Almeida (2007) e Mattos (2015), uma alternativa a ser praticada pelo hospital é a aplicação do modelo de controle de custos, por centro de custos. Assim, seria possível segregar e acumular custos nas diversas unidades do hospital, contribuindo para compreensão da complexidade dos custos incorridos em cada uma das fases dos atendimentos.

Palavras-chave: Terceiro Setor. Custos Hospitalares. Gestão de Custos.

Área Temática: Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor.

### **1 Introdução**

As entidades do terceiro setor têm apresentado um crescimento gradativo no cenário brasileiro, uma realidade já observada em outros países; com efeito, há uma proliferação de organizações sem fins lucrativos neste mercado (HECKERT; SILVA, 2008; SILVA, 2010). Tal fenômeno surge em decorrência da transferência de atividades não exclusivas do Estado para o setor privado, o que expande o número de possibilidades de organização da força de trabalho da sociedade civil (RUTHES; CUNHA, 2006). A filantropia encontra-se presente no discurso das entidades do terceiro setor, uma vez que a promoção do bem estar social historicamente constitui a centralidade de sua formação (NEVES JUNIOR, LINS, 2007; SILVA, 2010; VASCONCELOS, LEZANA, 2012).

O terceiro setor torna-se um conceito amplo, donde emergem múltiplas noções de sentido, considerando-se que compreende um conjunto de organizações sociais, que têm suas singularidades conservadas por suas tipologias jurídicas (SANTOS; OLIVEIRA; ROCHA, 2013). A gestão dessas entidades apresenta particularidades, quando comparada às demais organizações, isto em razão de que a gestão é exercida de modo conjunto, não havendo segregação entre propriedade e capital (SILVA, 2010). Em essência, a gestão das entidades de interesse social não está centrada em uma relação de autoridade e subordinação, dado que a

propriedade é compartilhada, não existindo a figura do proprietário como detentor do capital social (VIDAL; MENEZES, 2004).

Os agentes financiadores das entidades do terceiro setor congregam esforços no sentido de definir limites para aplicação de recursos, o que é realizado mediante projetos, os quais devem, necessariamente, descrever a finalidade dos recursos, os objetivos, a sistemática a ser empregada para mensuração dos resultados e os custos dispostos ao longo do tempo (SILVA, 2010). Em outras palavras, aquelas entidades que recebem recursos de terceiros (governo, entidades privadas e/ou pessoas físicas) a título de doações e/ou subvenções, necessitam ampliar a transparência da aplicação dos montantes auferidos, assegurando sua credibilidade perante estes atores (GUBIANI, et al., 2011; CARVALHO JÚNIOR, ALBUQUERQUE, 2013). Tais questões geram ceticismo, principalmente quanto aos mecanismos empregados para controle das operações cotidianas, já que as entidades do terceiro setor, ainda que não tenham o lucro como objetivo, operam num ambiente de ampla concorrência e necessitam se manter em atividade (SOARES; MELO, 2010).

O tratamento dos custos é ainda uma incógnita no âmbito das organizações do terceiro setor, pois a informação que daqui recorre tem como finalidade atender aos interesses dos seus próprios membros constituintes e não a uma exigência normativa (ABBAS, 2001). Nestas circunstâncias, poder-se-ia questionar os mecanismos empregados para o controle de custos destas entidades, seus principais anseios, dificuldades e fatores limitantes. Assim, a gestão estratégica de custos mostra-se como uma ferramenta imperativa para a tomada de decisão, porquanto se propõem a maximizar o uso dos recursos (MARTINS; PEDROSA NETO; ARAÚJO, 2008). O conceito de custo máximo desejado é recorrentemente apontado como uma estratégia adequada para a gestão de custos, fornecendo uma base para o planejamento (CAMACHO; ROCHA, 2008). Um novo desafio pode ser verificado quando, aliada a estas questões, encontra-se a temática dos custos hospitalares.

Os custos hospitalares são uma constante pauta de discussão, principalmente em razão da complexidade despendida para sua apuração, dada a conjunção de fatores e elementos que estão envoltos sob o mesmo tema (MESQUITA et al., 2009). Pesquisadores têm direcionado esforços no sentido de subsidiar a compreensão desta temática, em termos de métodos de custeio empregados e suas razões de utilização, mecanismos para alocação de custos, critérios de rateio, entre outras questões (DALLORA; FORSTER, 2008). Dito isto, conjecturando-se a relevância das entidades do terceiro setor e do tratamento dos custos hospitalares no âmbito destas organizações, tem-se a seguinte questão a ser investigada: *Como são tratados os custos hospitalares em uma entidade do terceiro setor?*

Este estudo é oportuno frente ao potencial contributivo da temática, se afirmando em compreender os mecanismos empregados no tratamento dos custos hospitalares em uma entidade, pautada por princípios destoantes daquelas que têm o lucro como elemento central ao desenvolvimento das suas atividades (MOTA; CKAGNAZAROFF; AMARAL, 2007). Em adição, das entidades do terceiro setor é expectado, seja em razão de pressões sociais ou mesmo de seus agentes financiadores, o aumento das responsabilidades no gerenciamento dos recursos, prestação de contas, clareza, e confiabilidade das informações divulgadas à sociedade (ROCHA; FEITOSA, 2013). Por conseguinte, o estudo faz-se relevante por discutir os custos hospitalares, direcionando-se à compreensão dos desafios e demandas destas organizações – em termos de gestão de custos; numa tentativa de aproximar a academia e a realidade cotidiana experimentada por uma entidade de interesse social.

## 2 Referencial Teórico-Empírico

### 2.1 Terceiro Setor

No Brasil, o terceiro setor desponta com características estruturais singulares. A abordagem histórica realizada por Silva (2010) esclarece que sua composição teve como pilares: a filantropia e a caridade religiosa. Em adição, o autor pontua que desde seus primórdios o terceiro setor mostra-se condicionado ao ordenamento jurídico, que estabelece fatores condicionantes a sua composição. Nesta direção, a compreensão das características contemporâneas do terceiro setor é moderada por uma análise acurada da evolução da legislação pertinente, ou seja, o passado projeta as peculiaridades presentes no terceiro setor.

Nesta linha argumentativa, Silva (2010) acrescenta que o Estado foi o primeiro grande financiador das atividades praticadas pelo terceiro setor, o que se dissipou posteriormente devido à expansão do número de entidades e a consequente escassez de recursos financeiros.

O terceiro setor assume elementos constitutivos tanto do primeiro quanto do segundo setor, pois é de natureza privada e tem o bem comum como direcionador de suas práticas (AMARAL, 2003; DRUCKER, 2003). Entretanto, a não primazia do lucro é a característica mais recorrentemente destacada na literatura. Este fato assegura que as entidades do terceiro setor sejam constituídas para o desempenho daquelas atividades ditas não privativas do Estado, o que, ao mesmo tempo, as exonera de obrigações fiscais.

Ainda que se possam destacar características isoladas, o terceiro setor foi idealizado a partir de cinco pilares, os quais são afirmados em uma definição clássica de Salamon e Anheier (1996). Para os autores, o terceiro setor surge quando da junção de cinco características, institucionalizadas dentre as entidades que o compõem; assim, estas devem ser: (1) estruturadas institucionalmente, registradas nos termos da lei; (2) privadas, não governamentais; (3) não lucrativas, não geram lucros aos seus membros; (4) autogestionárias, diz respeito a eliminação da figura do proprietário detentor do capital e também ao fato de não receber intervenções governamentais; e (5) voluntárias, as pessoas não são impelidas a constituir estas entidades.

Nesta direção, faz-se exequível questionar a finalidade das organizações pertencentes ao terceiro setor, o que - em essência - dependerá da tipologia jurídica sobre a qual foram constituídas. Por definição, tais organizações destinam-se a atender às demandas da sociedade civil, seja contribuindo para com seus membros, seja para beneficiar as pessoas ao seu entorno (SILVA, 2010).

Por sua vez, a sociedade legitima as ações das entidades do terceiro setor mediante a percepção do desempenho destas, o que transcende a simples composição de discursos de caráter filantrópico. Pesquisas evidenciam que a transparência e a prestação de contas são fatores determinantes quando das decisões de financiamento por órgãos de fomento e também por entes privados - doadores individuais e institucionais (CRUZ, 2010). O argumento aqui decorrente é que a prestação de contas denota um maior grau de transparência perante a sociedade, o que reflete positivamente no número de doações (CARNEIRO; OLIVEIRA; TORRES, 2011). No âmbito destas organizações, os autores defendem que a informação contábil assume relevância na medida em que as pressões ambientais sinalizam um melhor controle dos recursos financeiros e a divulgação dos números auferidos, impactando a credibilidade.

### 2.2 Gestão de Custos

A gestão de custos em sua ampla cobertura das relações entre custo, produtividade, lucros e eficiência (BEBEŞELEA, 2015), apresenta-se como uma boa aliada ao tratamento dos custos hospitalares. A gestão de custos auxilia o processo de tomada de decisão, uma vez que tem como premissa a melhor alocação de recursos às atividades, o que possibilita a

ampliação dos serviços de assistência à saúde prestados para a sociedade (MARTINS; PEDROSA NETO; ARAÚJO, 2008). Em adição, o controle acurado dos custos incorridos pelas entidades facultam decisões envolvendo eliminação de desperdícios, um dos fatores mais aclamados na literatura (ABBAS, 2001).

A gestão de custos tem o fito de proporcionar informações úteis, para tanto tenciona dados sobre produtividade e eficiência. A escolha de alternativas viáveis para redução de custos é facilitada a partir do controle longitudinal, da identificação das atividades praticadas no contexto organizacional, da fixação das metas de receitas, da supressão de desperdícios, dentre outras possibilidades menos gerais (ZACARIAS et al., 2008). Para Borgert, Crispim e Almeida (2011), a gestão de custos desencadeia a construção de projeções que favorecem a gerência das atividades organizacionais cotidianas.

Dito isso, pode-se pactuar que a gestão de custos facultam a compreensão da estrutura de recursos dispostos na organização, sejam eles financeiros, técnicos e mesmo, humanos. Todavia, a adoção de sistemas de gestão de custos necessita ser assistida pelas organizações, no sentido de investigar os potenciais métodos e critérios mais condizentes com seu tipo de atividade e demandas informacionais da gestão (LEONCINE; BORNIA; ABBAS, 2013).

### 2.3 Custos Hospitalares

Uma tratativa dentro das especificidades das entidades do terceiro setor coloca-as em posição de destaque perante a sociedade, uma vez que suas atividades têm potencial para promover o bem-estar social, com destaque para o segmento de saúde que suporta uma demanda crescente advinda das ranhuras do primeiro e do segundo setor (RUTHES; CUNHA, 2006). Todavia, os autores chamam a atenção para o fato de que a falta de profissionalização da gestão ainda perfaz um desafio a ser superado. Mendes (2011) afirma que o aumento dos custos no setor de saúde é reflexo de inúmeros fatores, dentre eles a falta de capacitação administrativa dos gestores e a não adoção de sistemas de controle de custos. Ainda sob este aspecto, observa-se que a elevação dos custos na saúde direciona os profissionais a buscar conhecimentos, num processo de vigilância entre receitas, custos e despesas (FRANCISCO; CASTILHO, 2002).

Oliveira et al. (2012) advogam que nos últimos anos as entidades hospitalares estão sofrendo pressões para que procedam a uma reestruturação em suas políticas de gestão. Assim, defendem que a ênfase no controle de custos não vem causando estranheza, visto que os gastos estão se elevando, isso aliado a frequente escassez de recursos financeiros. Portanto, a apuração e o controle dos custos hospitalares compõem uma cabal necessidade nestas instituições, considerando-se que a primeira serve como ferramenta de gerência e acompanhamento dos serviços, e a segunda oportuniza a introdução de medidas retificadoras que visam uma performance mais efetiva, a partir de uma redefinição das prioridades essenciais, aumento do rendimento e coerência na utilização dos recursos (ABBAS, 2001). Dentro deste contexto surge outro desafio, que é atender o maior número de pacientes, com a melhor qualidade, num esforço de alcançar o menor custo unitário dos serviços (BORGERT, CRISPIM; ALMEIDA, 2011).

Muitos dos avanços na gestão de custos hospitalares visam à redução de custos, contudo esta é uma questão complexa, que exige uma análise conjunta dos múltiplos serviços de atendimento médico prestados à sociedade (RAY, 2001). Atualmente as instituições de saúde se empenham para manter um alto padrão na assistência prestada aos pacientes e juntamente com isso, almejam um bom desempenho contábil; o equilíbrio entre estes fatores representa mais um obstáculo a ser superado (MENDES, 2011). O discurso apresentado por Dallora e Forster (2008) afigura um paradoxo dentre as entidades de saúde, pois de um lado têm-se os princípios éticos, que primam pela manutenção da vida, de outro se encontram os princípios econômicos de controle do capital.

A comunicação entre membros organizacionais também é um dos benefícios da gestão de custos hospitalares, já que facilita a participação conjunta destes atores no processo de análise das alternativas de redução de custos, esclarecimento de ineficiências, e também confronto entre os custos previstos e realizados (SILVA, 2006). Em adição, o tratamento dos custos hospitalares assume uma forte relação com o orçamento das entidades, uma vez que fornece elementos para tratamento das decisões de curto e longo prazos (BORGERT, CRISPIM; ALMEIDA, 2011). Como agravante, Beulke e Bertó (2012) ressaltam que a grande maioria dos gestores hospitalares não apresenta conhecimentos suficientes sobre as estruturas de custos das suas instituições, fato esse que desencadeia uma alocação inadequada de custos aos serviços prestados.

Neste panorama, talvez o estímulo para a gestão de custos por parte dos hospitais seja deficitário, ou mesmo que esta não seja uma prioridade para os profissionais da saúde (OLIVEIRA et al., 2012). Ou ainda, que a falta de conhecimentos sobre gestão de custos limite a compreensão dos dirigentes hospitalares acerca da relevância desta temática (DALLORA; FORSTER, 2008). Estas questões pautaram a construção do próximo tópico de discussão, que trata dos elementos de custos recorrentes dentre os hospitais.

### 2.3.1 Elementos de Custos

A composição dos custos hospitalares é facilitada a partir da compreensão dos elementos que o compõe, desta forma a estrutura de custos organizacionais assume o papel central nesta discussão (RAUPP, CRISPIM e ALMEIDA, 2007). Kudlawicz e Almeida (2013) relatam que o foco principal das entidades hospitalares é a restauração da saúde do paciente, para isso são colocados a sua disposição uma série variada de procedimentos, o que torna complexa a alocação de custos aos serviços prestados.

A segregação dos custos em centros de custos apresenta-se como uma alternativa viável a estas organizações, cinco centros de custos podem ser destacados: administrativo, base, auxiliares, finais e de produção, sendo que este último irá receber os custos dos demais (SILVA, 2006). Os elementos de custos hospitalares identificados no estudo de Camacho e Rocha (2008) foram segregados em: materiais hospitalares, medicamentos, pessoal, materiais de limpeza, alimentação, consumo de água e energia, depreciação de equipamentos e estrutura.

Ainda no escopo de enumeração dos elementos de custos hospitalares, pode haver a divisão dos mesmos em quatro grupos, sendo: o de pessoal, que abrange todos os gastos com salários da entidade, desde os médicos, enfermeiras e demais colaboradores; o de serviços de terceiros, que acaba englobando todas as atividades terceirizadas, podendo ser verificados serviços de segurança e limpeza se for o caso, porém o mais frequente é o trabalho laboratorial; como terceiro grupo se apresentam os materiais de consumo, sendo enquadrados os medicamentos, gêneros alimentícios e itens de almoxarifado; por fim, o quarto grupo, de gastos gerais, que envolve os gastos com energia, água, telefone, entre outros que não se adequaram às categorias anteriores (RAUPP, CRISPIM e ALMEIDA, 2007).

Na visão de Mattos (2015) a alocação dos elementos de custos deve ser feita em três categorias, conforme a sua função, sendo pessoal, material de consumo e serviços terceirizados, por sua vez o enquadramento de cada elemento será feito de acordo com sua respectiva função. O Quadro 1 apresenta uma síntese dos itens de custos referenciados na literatura.

Quadro 1 – Elementos de Custos Hospitalares

<b>Categorização utilizada</b>	<b>Elementos de Custos</b>	<b>Autor (ano)</b>
- Pessoal; - Serviços de Terceiros; - Materiais de Consumo; - Gerais.	Pessoal e encargos; Provisão 13º salário; Residentes; Hora plantão; Sobre aviso; Remuneração de serviços pessoais - pró-labore; Vigilância e segurança; Higienização e limpeza; Laboratório; Outros serviços; Almoxarifado; Medicamentos; Gêneros alimentícios; Água; Energia Elétrica; Telefone.	Raupp, Crispim e Almeida (2007)
- Não foi elaborada uma categorização.	Materiais; Medicamentos; Esterilização de materiais; Pessoal de enfermagem; Pessoal de limpeza; Pessoal de manutenção; Pessoal de psicologia; Pessoal de lavanderia; Pessoal de cozinha; Pessoal de recepção; Material de manutenção; Material de limpeza; Produtos para lavanderia; Água lavanderia; Gêneros alimentícios; Energia elétrica do Centro Cirúrgico; Energia elétrica da lavanderia; Energia elétrica; Material de expediente; Água; Depreciação; Outros custos diretos C. Cirúrgico; Outros custos da lavanderia; Outros custos da maternidade; Outros custos do berçário; Outros custos da cozinha; Outras despesas de recepção; Outras despesas administrativas gerais.	Camacho e Rocha (2008)
- Centros de Custos Administrativos; - Centros de Custo Base; - Centros de Custos Auxiliares; - Centros de Custo Finais; - Centros de Custos de Produção e/ou Inaplicáveis.	Administração; Condomínio; Central térmica; Nutrição e Dietética; Transporte; Limpeza; Almoxarifado; Manutenção; Lavanderia; Farmácia; Centro de material e esterilização; SAME; Gasoterapia; Serviço Social; Radioisótopos ou medicina nuclear; Hemoterapia; Radiologia; Ultrassonografia; Laboratório de patologia clínica; Eletrodiagnóstico; Anatomia Patológica; UTI; Neonatologia; Centro cirúrgico; Centro obstétrico; Alojamento conjunto; Clínica médica masculina; Clínica médica feminina; Clínica pediátrica; Clínica cirúrgica I; Clínica cirúrgica II; Ambulatório; Emergência; Farmácia industrial; Costura; Ensino; Creche; Comissão permanente de informática.	Silva (2006); Mattos (2015)

Fonte: adaptado dos autores citados no corpo do quadro

O Quadro 1 evidencia os elementos de custos, conforme pesquisas já realizadas. As abordagens empregadas pelos autores categorizam os elementos característicos dos hospitais por eles investigados, todavia, pode-se perceber certa concordância dentre estas classificações. Tal fato outorga a utilização destas categorias de análise e seus respectivos elementos de custos como base para a presente investigação.

### 3 Procedimentos Metodológicos

A presente pesquisa se propõe a investigar a realidade dos custos hospitalares em profundidade, considerando-se a complexidade das relações a serem analisadas no âmbito desta temática. Por conseguinte, foi desenvolvido um Estudo de Caso em uma associação, caracterizada como pertencente ao terceiro setor, a qual está situada em uma cidade paranaense. A escolha da unidade de análise (o caso) foi realizada a partir de dois critérios, sendo eles: tempo de atuação no mercado e impacto social provocado pelo desempenho das atividades. A organização está em funcionamento há mais de 41 anos, sendo uma das primeiras associações hospitalares do Estado do Paraná, o que denota a experiência de seus membros constituintes. Em adição, poder-se-ia considerar o conhecimento em custos hospitalares, daqueles que exercem a gestão (compartilhada) dessa entidade, já que para o maior aproveitamento dos recursos necessitam gerir os custos incorridos pelo hospital.

O impacto social da associação pode ser mensurado pelo número de atendimentos realizados mensalmente (300 em média), e também pelo fato de que os atendimentos

prestados pela associação são destinados aos membros da comunidade na qual se situa, não exclusivamente pra seus associados. Aqui cabe destacar que o Município é responsável por ceder um determinado número de médicos (6 ao total) à entidade, tendo como contrapartida a estrutura física da associação para prestação de serviços aos pacientes. Ou seja, além daqueles profissionais da medicina que são disponibilizados pela associação, existem médicos externos concedidos pelo Município. Por tais razões entende-se que a entidade satisfaz as condições requeridas para aprofundamento das análises.

O delineamento do estudo foi subsidiado por Yin (2010), no que concerne à definição do caso, da unidade de análise, da confiança e validade dos resultados. A pesquisa é de natureza descritiva, uma vez que retesa suas buscas na consolidação de evidências que auxiliem na compreensão dos fenômenos da realidade em pauta. Por conseguinte, sua orientação epistemológica é o positivismo, uma vez que tem como pressuposto que a realidade é aquilo que se mostra ao investigador. Segundo Yin (2010) a literatura deve fornecer suporte para observação do objeto do estudo de caso, sendo esse o principal elemento direcionador de todo o trabalho a ser desenvolvido. A confiabilidade do estudo de caso é outorgada a partir da triangulação, ou seja, na coleta de dados mediante múltiplas fontes de evidência. O procedimento consiste em buscar elementos que atestem a veracidade das inferências realizadas na pesquisa, a partir da sua triangulação; em outras palavras, visando o encadeamento das evidências auferidas (YIN, 2010).

Para abordagem ao objeto foram definidos três tipos de instrumentos de coleta, sendo eles: entrevista semiestruturada; questionário estruturado e, por fim, análise de relatórios constantes no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde - CNES. Uma vez definido o caso e os instrumentos de coleta, foram identificados os respondentes mais oportunos. Para tanto, fez-se necessário analisar a estrutura administrativa da entidade, em termos de organização funcional interna, sendo possível perceber dois principais respondentes a citar: a responsável pelas compras do hospital (representada na figura da secretária), e o responsável pelas finanças da entidade (tesoureiro).

A coleta de dados foi sequenciada de modo a contemplar as etapas que contribuem para formação dos custos hospitalares da associação. Porquanto, inicialmente foi realizada uma entrevista semiestruturada com o tesoureiro e a secretária do hospital, de posse das informações referentes aos elementos de custos, construiu-se um questionário estruturado a fim de investigar o tratamento dos custos hospitalares (existência, ou não, de métodos de custeio; se há distinção entre custos e despesas; como são apropriados os custos do período; se há centro de custos; dentre outras técnicas relevantes ao controle de custos). Cabe destacar que ambos os instrumentos de coleta, roteiro de entrevista e questionário, foram adaptados dos trabalhos de Abbas (2001), Mendes (2011) e Silva (2013).

A análise dos dados é qualitativa, cuja qual ocorreu a partir da composição de categorias de análise e posterior descrição e discussão dos dados obtidos, na sequência as informações coletadas são confrontadas com as proposições da teoria, numa tentativa de tencionar aquilo que é realizado na prática com as disposições teóricas. Ao término da análise evidencia-se o mecanismo de tratamento dos custos hospitalares da entidade, e sugestões de melhoria são apontadas a partir dos direcionamentos emanados da literatura.

#### **4 Análise e Discussão dos Dados**

Nesta seção são discutidos os resultados da pesquisa, o que é operacionalizado a partir da descrição dos dados coletados.

#### 4.1 Caracterização da Organização

O hospital é constituído juridicamente sob a forma de uma Associação, beneficente e filantrópica, que presta atendimento aos trabalhadores rurais e aos demais membros da comunidade na qual está situado. A entidade atualmente conta com 22 leitos, conforme Tabela 1. Com relação ao quadro funcional são respectivamente: seis médicos cedidos pelo Município, quatro enfermeiros (sendo três destes pertencentes à associação e um cedido pelo Município), um tesoureiro, duas secretárias, duas pessoas responsáveis pela limpeza e higienização do local, uma cozinheira, um membro responsável pela lavanderia, uma nutricionista e uma farmacêutica (ambas cedidas pelo Município), uma bioquímica e seis técnicas em enfermagem. Com relação às fontes de recursos, a entidade recebe repasses do SUS, doações de associados e repasses Municipais.

Tabela 1 – Distribuição dos leitos do hospital por tipo

<b>Leito</b>	<b>Tipos</b>	<b>Leitos Existentes</b>	<b>Leitos SUS</b>
Cirúrgico	Cirurgia Geral	3	2
Clínico	Clínica Geral	11	10
Complementar	Unidade Isolamento	1	1
Obstetrícia	Obstetrícia Clínica	4	3
Pediátricos	Pediatria Clínica	3	3

Fonte: CNES (2015)

#### 4.2 Custos Hospitalares

O tesoureiro da associação é o responsável pela gestão dos custos hospitalares, o qual detém o controle financeiro e não financeiro dos recursos desta. As compras são realizadas a partir das demandas apontadas pela farmacêutica, que repassa tais informações à secretária, a qual por fim realiza cotações dos produtos e quantidades, efetivando as compras. A gestão dos estoques de produtos é operacionalizada por intermédio de planilhas eletrônicas, com auxílio de contagens físicas e controles semanais. Quando questionados - tesoureiro e secretária - acerca do conceito de custos hospitalares, os respondentes afirmam que todos os gastos que ocorrem na entidade são classificados como custos, não havendo segregação entre custo e despesa.

#### 4.3 Sistema de Gestão de Custos

A secretária, quando questionada a respeito do sistema empregado para custeio dos serviços prestados, afirma que os gestores desta instituição não utilizam uma prática formalmente constituída para tal, o que ocorre é um controle manual dos montantes tramitados na entidade. Em contraponto, alega que as informações de custos são relevantes para fins de planejamento das atividades. A necessidade da gestão de custos é afirmada pela respondente, uma vez que o controle e o suporte despendido para consecução de informações relevantes são fatores limitantes à plenitude do desenvolvimento das demais atividades do hospital; a escassez de recursos é apontada como determinante da falta de um sistema formal de gestão de custos.

Em adição, observa que a associação não dispõe de membros com as habilidades e conhecimentos necessários à operação de uma efetiva gestão de custos, o que implica na necessidade de investimento em cursos de formação (capacitação de pessoal) e alocação de maior número de associados para o desempenho das atividades vinculadas ao controle dos custos; resultados semelhantes aos encontrados por Oliveira et al. (2012). Neste momento constatou-se uma nova evidência para o estudo, uma vez que a secretária afirma que há necessidade recorrente de inclusão dos associados em cursos de formação que versem sobre mitigação de desperdícios, considerando-se que a organização sofre com constantes desperdícios de materiais hospitalares, o que eleva os custos dos serviços prestados.

Na sequência, a entrevistada afirmou que os membros da diretoria, que são agricultores, têm poucos conhecimentos em gestão, o que se torna um impeditivo para a consolidação de mecanismos para controle dos custos incorridos pelos serviços prestados pelo hospital. Os gestores julgam que o investimento em sistemas de gestão de custos e os concomitantes dispêndios em cursos de capacitação são irrelevantes, frente às necessidades de maior urgência para o hospital. A secretária relata que, inclusive, já houve a tentativa de implantação de um sistema de custos, mas que as dificuldades surgiram na medida em que não houve apoio pela diretoria para investimento em cursos de capacitação.

Com relação à forma como os custos são atribuídos aos serviços hospitalares, a respondente assegura que os gastos são reunidos em planilhas eletrônicas, o que permite a alocação integral destes aos serviços prestados pelos profissionais da saúde. O interesse aqui recai no fato de reunir informações de custos para fins dos repasses do Sistema Único de Saúde - SUS e daqueles repasses ditos Municipais.

#### 4.4 Direcionamento dos esforços da gestão da associação

Neste momento, a secretária e o tesoureiro foram questionados sobre uma sequência de elementos, para os quais eles necessitavam comentar a intensidade em que concordavam com cada um deles. O tesoureiro relata que a entidade tem interesse em manter uma posição financeira segura, por meio do controle dos custos e de medidas de controle de qualidade, sendo que isso é facultado principalmente por intermédio do controle do fluxo de caixa mensal. O orçamento também assume um papel de destaque, já que o tesoureiro assevera que o controle orçamentário é norteador do planejamento de curto prazo, ou seja, a partir dele são determinados os montantes a serem gastos em períodos futuros. Já o controle de qualidade é realizado com base nas normas da vigilância sanitária, aplicáveis ao tipo de atividade exercida pela associação.

Com relação às atividades ou funções de negócio que reclamam maior atenção da diretoria, em razão de problemas ou oportunidades enfrentados cotidianamente, a secretária destaca que o relacionamento entre os membros da associação é uma questão a ser mediada (conflito de papéis, na maioria dos casos). A legislação específica também demanda atenção, uma vez que a não observância dos seus ditames compromete a continuidade da organização.

A associação tem interesse em incorporar um maior número de médicos com especialidades variadas. Contudo, encontra obstáculos para consecução deste objetivo, pois a escassez de profissionais capacitados aumenta os custos da prestação dos serviços, tornando impraticável a busca por novos serviços no curto prazo. Assim, a diretoria percebeu que a prestação de serviços por Clínicos gerais possui um custo mais baixo, quando comparado aos custos demandados por Médicos especialistas.

## 5 Considerações Finais

A pesquisa teve a pretensão de investigar o tratamento dos custos hospitalares incorridos por uma entidade do terceiro setor. Para tanto, operacionalizou um estudo de caso em profundidade em uma associação paranaense, que foi constituída no intuito de oferecer serviços médicos aos seus membros e também à comunidade ao seu entorno. Esta entidade foi fundada por produtores rurais e mantém-se em atividade há mais de 41 anos. Sua diretoria é composta exclusivamente por associados, a qual prima por princípios de autogestão e emprega os conhecimentos dos participantes para fins de tomada de decisões de investimento e financiamento. Assim, toda e qualquer decisão é tomada em conjunto, não havendo a participação de membros alheios, tão pouco de administradores contratados.

O caso em pauta mostrou-se relevante em razão de suas características estruturais, uma vez que sua gestão é exercida de modo intuitivo por seus associados e, ainda assim, em

todos os anos de sua existência a organização manteve-se operante e prestando os serviços aos quais se propôs a praticar. Neste contexto, torna-se fecundo perscrutar a forma como os custos hospitalares são tratados, já que esta é uma das premissas da gestão e da tomada de decisão. Conforme Mendes (2011), o sistema de gerenciamento de custos é a ferramenta mais comumente utilizada dentre as organizações hospitalares, isso em razão da necessidade de controle dos custos e das informações requeridas para tomada de decisão.

A investigação ensejou o emprego de múltiplas fontes de evidência, o que resultou na triangulação dos dados. Inicialmente percebeu-se que a associação não dispõe de profissionais capacitados em gestão para o controle do fluxo de recursos das atividades, o que não é visto pela diretoria como algo prejudicial ao funcionamento do hospital. Assim, a diretoria veda o investimento de recursos em mecanismos de gestão de custos e em capacitação de pessoal, por não compreender tais ações como emergenciais. Em outras palavras, a falta de conhecimentos gerenciais dos gestores da entidade, coíbe o reconhecimento dos benefícios da aplicação de controles mais acurados para fins de gerenciamento de custos.

O hospital não detém uma ferramenta formalmente construída para custeio dos serviços prestados ao público, havendo apenas um controle informal em planilhas eletrônicas. O tesoureiro é o responsável pelo controle dos recursos, para tanto utiliza o Fluxo de Caixa e o Orçamento de curto prazo. Esta última ferramenta, o orçamento, norteia o planejamento para períodos de 6 e 12 meses de atividades, apresentando também informações referentes a capacidade mensal de atendimentos e previsões acerca das quantidades e dosagens demandadas de medicamentos. Por seu turno, o controle de estoque de medicamentos é realizado pela farmacêutica, que informa as quantidades mínimas necessárias com base na sua percepção sobre potenciais necessidades mensais para os atendimentos. Em adição, verificou-se que todos os gastos incorridos pelo hospital são classificados como custos, não havendo segregações entre custo e despesa.

Em termos de fontes de financiamento, a entidade recebe repasses Municipais, do SUS e também doações de seus associados. O controle de custos torna-se ainda mais necessário quando das exigências informacionais de seus financiadores, uma vez que a prestação de contas é requerida em termos do impacto social gerado (número de atendimentos) e dos montantes destinados para realização destes. Dito isto, e tendo-se com base o modelo proposto por Silva (2006), Raupp, Crispim e Almeida (2007) e Mattos (2015), uma alternativa a ser praticada pela organização investigada é a aplicação do modelo de controle de custos, por centro de custos. Assim, seria possível segregar e acumular custos nas diversas unidades do hospital, o que também contribui para compreensão dos custos incorridos em cada uma das fases dos atendimentos.

A pesquisa, contudo, apresenta limitações como decorrência da investigação de um único caso, o que não permite a generalização dos dados. Nesta direção, as informações aqui constantes dizem respeito à realidade de um hospital com características estruturais intrínsecas, mas que podem auxiliar no processo de compreensão dos controles de custos empregados em realidades semelhantes. Para trabalhos futuros, recomenda-se a replicação desta pesquisa em hospitais pertencentes ao terceiro setor, para fins de comparação dos resultados. Isto em razão de que as características culturais de uma região podem se apresentar como fatores influentes nos modelos de gestão de custos adotados. Ademais, os resultados podem apresentar variações em conformidade com o tipo de entidade do terceiro setor, demandando uma investigação em profundidade destes fatores.

## Referências

ABBAS, K. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. 2001. 171 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

AMARAL, A. V. Terceiro setor e políticas públicas. **Revista do Serviço Público – RSP**, n. 2, p. 35-59, Abr./Jun. 2003.

BEBEŞELEA, M. Costs, productivity, profit, and efficiency: an empirical study conducted through the management accounting. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, v. 191, p. 574 – 57, 2015.

BEULKE, R.; BERTÓ, D. J. **Gestão de custos e resultado na saúde: hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BIFARELLO, M. Public-Third Sector Partnerships: a major innovation in Argentinian social policy. 2.000. Trabalho apresentado na Fourth Conference of the International Society for Thirde-Sector Research, Dublin, 2.000.

BORGERT, A.; CRISPIM, C. H.; ALMEIDA, É. da S. de. Comportamento dos custos em hospitais administrados pela secretaria de estado da saúde de Santa Catarina. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 7, n. 4, p.22-38, dez. 2011.

CAMACHO, R. R.; ROCHA, W. Custeio-alvo em serviços hospitalares um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 19, n. 47, p.19-30, maio 2008.

CANABRAVA, C. M. et al. Sistema Único de Saúde e o terceiro setor: caracterização de entidades, não hospitalares, que possuem serviços em atenção básica de saúde em Belo Horizonte, Minas Gerais, Brasil. **Cadernos de Saúde Pública**, Rio de Janeiro, v. 23, n. 1, p.115-126, jan. 2007.

CARNEIRO, A. de F.; OLIVEIRA, D. de L.; TORRES, L. C. *Accountability* e prestação de contas das organizações do terceiro setor: uma abordagem à relevância da contabilidade. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 2, Jul./Dez. 2011.

CNES, Secretaria de Atenção à Saúde. **Relatórios**. Disponível em: <<http://cnes.datasus.gov.br/>>. Acesso em: 11 jun. 2015.

CRUZ, C. V. O. A. **A relevância da informação contábil para os investidores sociais privados de entidades do terceiro setor no Brasil: uma investigação empírica**. Tese de Doutorado, Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, SP, Brasil, 2010.

DALLORA, M. E. L. V.; FORSTER, A. C. A importância da gestão de custos em hospitais de ensino – considerações teóricas. *Medicina (Ribeirão Preto)*, v. 41, n. 2, p. 135-42, Abr./Jun. 2008.

DRUCKER, P. F. **As novas realidades:** no governo e na política, na economia e nas empresas, na sociedade e na visão do mundo. 4 ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

FRANCISCO, I. M. F.; CASTILHO, V. A Enfermagem e o gerenciamento de custos. **Revista de Enfermagem USP**, São Paulo, v. 36, n. 3, p.240-245, mar. 2002.

GUBIANI, C. A. et al. Características de Governança Corporativa das OSCIPS do Programa de Microcrédito do Badesc. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte, v. 22, n. 4, p.47-72, out. 2011.

HECKERT, C. R.; SILVA, M. T. da. Qualidade de serviços nas organizações do terceiro setor. **Produção**, v. 18, n. 2, p.319-330, ago. 2008.

KUDLAWICZ, C.; ALMEIDA, L. B. de. Análise da alocação de custos indiretos dos serviços prestados a uma organização de planos de saúde. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 10, n. 20, p. 29-52, 2013.

LEONCINE, M.; BORNIA, A. C.; ABBAS, K. Sistemática para apuração de custos por procedimento médico-hospitalar. **Produção**, Maringá, v. 23, n. 3, p.595-608, set. 2013.

MARTINS, O. S.; PEDROSA NETO, C.; ARAÚJO, A. O. A Gestão Estratégica de Custos nas Organizações do Terceiro Setor: um estudo de caso no Estado da Paraíba. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte, v. 19, n. 2, p.61-84, abr. 2008.

MATTOS, J. G. **O processo de apuração dos custos diretos: aplicado junto ao HU/UFSC.** Disponível em: < <http://www.gea.org.br/scf/diretos.html>.>. Acesso em: 11 jun. 2015.

MENDES, K. G. L. **A Participação das Enfermeiras na Gestão de Custos em Organizações Hospitalares.** 2011. 150 f. Tese (Doutorado) - Curso de Ciências, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

MESQUITA, G. V. et al. Análise dos Custos Hospitalares em um Serviço de Emergência. **Texto & Contexto Enfermagem**, Florianópolis, v. 18, n. 2, p.273-279, abr. 2009.

MOTA, N. R.; CKAGNAZAROFF, I. B.; AMARAL, H. F. Governança Corporativa: estudo de caso de uma Organização Não Governamental. **Cadernos de Gestão Social**, Salvador, v. 1, n. 1, p.1-16, nov. 2007.

NEVES JÚNIOR, I. J. das; LINS, A. A Contribuição do Contador para a Gestão das Empresas do Terceiro Setor: Uma Pesquisa de Campo no Distrito Federal. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, v. 23, n. 9, p.28-41, jan. 2007.

OLIVEIRA, W. T. de et al. Concepções de enfermeiros de um hospital universitário público sobre o relatório gerencial de custos. **Revista de Enfermagem Usp**, v. 46, n. 5, p.1184-1191, mai. 2012.

RAUPP, F. M.; CRISPIM, C. H.; ALMEIDA, E. S. Gestão de custos hospitalares por meio do custeio por absorção: o caso da maternidade Carmela Dutra. **Rev Inf Contábil**, v. 2, n. 1, p. 120-33, 2007.

RAY, B. Value engineering: a practical approach to managing cost in critical care. *Health Administrator*. New Delhi. Issue 1, 2001. Disponível em: <<http://www.medind.nic.in>>. Acesso em: 19 jul, 2015.

ROCHA, I. B. de L.; FEITOSA, M. G. G. Governança em ONGs: um ensaio teórico. **Cadernos de Gestão Social**, Salvador, v. 4, n. 1, p.25-37, jun. 2013.

RODRIGUES, M. C. P. Demandas sociais versus crise de financiamento: o papel do terceiro setor no Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 32, n. 5, p.25-67, out. 1998.

RUTHES, R. M.; CUNHA, I. C. K. O. Gerenciamento de Enfermagem e administração das organizações do Terceiro Setor. **Revista Brasileira de Enfermagem**, Brasília, v. 59, n. 6, p.796-799, dez. 2006.

SAITO, R.; SILVEIRA, A. D. M. da. Governança Corporativa: custos de agência e estrutura de propriedade, **RAE**, v. 48, n. 2, p. 79-86; Abr./Jun. 2008.

SALAMON, L. M.; ANHEIER, H. K. **Defining the nonprofit sector: a cross-national analysis**. Manchester: Manchester University Press, 1997.

SANTOS, L. M. L. dos; OLIVEIRA, B. C. S. C. M. de; ROCHA, J. C. M. da. O perfil do terceiro setor na cidade de Londrina: mapeando as organizações do terceiro setor. **Interações**, v. 14, n. 1, p.37-51, jun. 2013.

SILVA, C. E. G. Gestão, legislação e fontes de recursos no terceiro setor brasileiro: uma perspectiva histórica. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 6, p.1301-1325, nov. 2010.

SILVA, M. Z. da. **Mensuração dos custos de procedimentos médicos em organizações hospitalares**: sistematização de um método de custeio híbrido à luz do ABC E DA UEP. 2006. 167 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006.

SOARES, A. C. A. A.; MELO, M. C. de O. L. Gestão do Terceiro Setor: uma prática social? **Rege: Revista de Gestão**, , v. 17, n. 1, p.1-11, mar. 2010.

SOUZA, S. A. de; CARVALHO JÚNIOR, C. V. de O.; ALBUQUERQUE, K. S. L. de S. Auditoria externa em organizações do terceiro setor: um estudo da percepção de contadores e não contadores. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, Salvador, v. 2, n. 2, p.47-60, ago. 2012.

VASCONCELOS, A. M. de; LEZANA, Á. G. R. Modelo de ciclo de vida de empreendimentos sociais. **Revista de Administração Pública**, v. 46, n. 4, p.1037-1058, ago. 2012.

VIDAL, F. A. B.; MENEZES, M. I. C. B. B. de. Desenvolvimento Social: paradoxos e desafios da administração no terceiro setor. **Revista Alcance**, Itajaí, v. 11, n. 3, p.403-421, dez. 2004.

ZACARIAS, F. L. B. et al. A Utilização do Custeio Integral no Processo de Apuração e Evidenciação de Custos em Entidades do Terceiro Setor: o caso de uma instituição de longa permanência de idosos. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, v. 19, n. 4, p.85-106, dez. 2008.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.