

FACULDADE LEÃO SAMPAIO
CURSO DE PÓS GRADUAÇÃO EM AUDITORIA E
PERÍCIA CONTABIL

KARLA NUNES BOTELHO

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS EM
HOSPITAIS: UM ESTUDO BIBLIOGRÁFICO.**

**STRATEGIC COST MANAGEMENT IN
HOSPITALS: A BIBLIOGRAPHIC STUDY.**

JUAZEIRO DO NORTE – CE

2015

KARLA NUNES BOTELHO

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS EM
HOSPITAIS: UM ESTUDO
BIBLIOGRÁFICO.**

**STRATEGIC COST MANAGEMENT IN
HOSPITALS: A BIBLIOGRAPHIC STUDY**

Trabalho de Conclusão - Artigo apresentado como parte dos requisitos necessários à obtenção do Certificado de Pós Graduada em Auditoria e Perícia Contábil da Faculdade Leão Sampaio.

Orientador: Prof. Ms. Leandro

Juazeiro do Norte – CE

2015

SUMÁRIO

RESUMO	01
ABSTRACT	01
1. INTRODUÇÃO	02
2. REFERENCIAL	04
2.1. ABORDAGEM HISTORICA DA GESTÃO DE CUSTOS	04
2.2. GESTÃO DE CUSTOS E SEUS OBJETIVOS	05
2.3. GESTÃO ESTRATEGICA DE CUSTOS	07
2.4. GESTÃO DE CUSTOS EM HOSPITAIS	11
2.5. PONTO DE EQUILIBRIO DOS CUSTOS	13
CONSIDERAÇÕES FINAIS	15
REFERÊNCIAS	18

GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS EM HOSPITAIS: UM ESTUDO BIBLIOGRÁFICO.

Karla Nunes Botelho¹
José Leandro de Almeida Neto²

RESUMO

O presente artigo versa sobre a gestão estratégica de custos em hospitais, dando ênfase aos custos dos serviços prestados caracterizando e compreendendo as estratégias utilizadas nos custos desses serviços. A responsabilidade, transparência, conhecimento e tecnologia devem ser associados à capacidade de administração para utilizar os recursos disponíveis da melhor maneira possível, evitando ao máximo o desperdício. Na gestão, faz-se importante uma observação detalhada na administração das contas, no planejamento e na análise de custos, tendo em vista que as receitas são oriundas dos orçamentos públicos. Conhecendo os verdadeiros custos dos serviços prestados, as instituições estarão em condições de cortar desperdícios, melhorar seus serviços, avaliar incentivos de qualidade e impulsionar para o melhoramento contínuo através do gerenciamento estratégico dos custos. Foi realizada uma pesquisa bibliográfica avaliativa em obras já existentes.

PALAVRAS-CHAVE: Gestão.Estratégia.Custos.Hospital.

ABSTRACT

This article deals with the strategic management of costs in hospitals, emphasizing the costs of services provided, characterizing and understanding the strategies used in the costs of these services. Accountability, transparency, knowledge and technology must be associated with management capacity to use available resources in the best possible way, avoiding waste as much as possible. In management, it is important to carry out a detailed observation in the administration of accounts, in planning and in the analysis of costs, considering that revenues come from public budgets. By knowing the true costs of the services provided, institutions will be able to cut waste, improve their services,

¹ Formada em Administração de Empresas pela Faculdade Christus – Fortaleza-CE/2005; Especialista em Administração Hospitalar e Sistema de Saúde pela Universidade Regional do Cariri – URCA – Crato-CE/2011; Aluna do Curso de Especialização em Auditoria e Perícia Contábil pela Faculdade Leão Sampaio. Email: knbotelho@hotmail.com

² Professor mestrando, orientador do Curso de Especialização em Auditoria e Perícia Contábil da Faculdade Leão Sampaio – Juazeiro do Norte-CE. Email: Leandro@leaosampaio.edu.br

assess quality incentives and drive continuous improvement through strategic cost management. An evaluative bibliographic research was carried out in existing works.

Keywords: Management.Strategic.Costs.Hospitals.

1 INTRODUÇÃO

A economia na área de saúde pública exige cada vez mais um desempenho de qualidade acentuada em qualquer País, demandando aos seus dirigentes, diretos e indiretos, o enfrentamento de novos desafios e uma busca contínua da eficiência e da eficácia em suas atividades, compatibilizando a qualidade à utilização racional dos recursos para ela destinados. As escolhas dos materiais de consumo, quantidade, utilização com racionalidade, o conhecimento dos seus custos bem como, o devido gerenciamento dos estoques periféricos são fatores importantes no controle dos custos hospitalares e requerem processos de planejamento, monitoramento e controle, concomitantes.

A eficiência e a eficácia gerencial envolvem certamente a questão do custo e do controle inteligentes. Assim, a excelência hospitalar exige a eficácia em custos aliada à qualidade dos bens e serviços adquiridos e ou prestados e conseqüentemente, a busca da satisfação do paciente/cliente. Em se tratando do planejamento econômico-financeiro das instituições públicas da área de saúde, a análise de custos auxilia no gerenciamento dos resultados, cálculo das margens por procedimento, direcionamento do trabalho e a correta identificação das instalações e o aproveitamento dos espaços ociosos e, até mesmo, o aprimoramento do nível das atividades de um hospital público, com vistas à expansão do seu atendimento, considerando que o Governo é do Povo e em seu nome é exercido, evitando o mau aproveitamento dos recursos específicos destinados, os quais se vislumbram escassos em determinadas fases do exercício financeiro.

No entanto, a apuração dos custos em estabelecimentos hospitalares é um trabalho complexo, consequência direta da diversidade de serviços prestados os quais exigem a delimitação dos centros de custos e um eficiente sistema de informações. Na Gestão Estratégica os dados e as informações de custos são usados para desenvolver novas logísticas a fim de alcançar a missão da instituição com a eficácia e a eficiência planejadas. Nesta premissa a contabilidade de custos existe, sobretudo para facilitar o

acréscimo e a implementação de uma estratégia organizacional totalmente direcionada a estas finalidades.

O controle de custos tem aumentado no sistema hospitalar, porém ainda é mitigada a utilização de informações de custos para a excelência de seus resultados aplicada a uma correta tomada de decisão administrativa. A informação de custo é relevante quando útil no processo decisório, tendo em vista que a qualidade da decisão estaria associada à utilização racional dos recursos disponíveis, mediante uma administração segura que evite o endividamento e a ampliação de operações duvidosas, mantendo o sistema financeiro de forma sustentável. Com o dinamismo da economia, a contabilidade de custos passou a exercer um papel gerencial de máxima importância na moderna orientação ao gestor quanto à pesquisa e a fixação de preço dos bens e serviços a adquirir e a aplicar, sem a perda do cálculo da lucratividade, a mudança na engenharia de produtos/processos, do gerenciamento do desempenho e da justificativa aos futuros investimentos. O gestor necessita de instrumental de custos que o auxilie na escolha de alternativas otimizadoras como forma de elevar ao máximo o resultado final das decisões organizacionais.

Pressupõe-se que o equilíbrio entre aquisições e as utilizações contribuem para a saúde financeira da empresa e seu consumo correto (ou coerente). Este artigo analisa a situação do sistema de custos em hospitais, bem como avalia a proposta de mudança de metodologia de custos. Deste modo, o seu objetivo decorre de uma pesquisa bibliográfica, com abordagem qualitativa e descritiva, utilizando-se de publicações tais como artigos e livros, entre outros, que se reportam ao assunto com profundidade favorecendo a compreensão de como o administrador hospitalar pode utilizar da estratégia de custos.

Caracterizadas as problemáticas, bem como explicitadas e formuladas as questões resultantes das pesquisas compete à formulação dos objetivos, estes divididos em geral e específicos, de maneira que o presente estudo seja direcionado a responder as questões sob análise e, capaz de determinar os resultados que se almejam alcançar com o auxílio das exposições levadas a efeito neste trabalho. Como objetivo geral o estudo busca constatar a importância da gestão de custos em hospitais, independente das dimensões locais e sociais, o objetivo específico da pesquisa se propõe, após segregá-las, apurar as seguintes ações: caracterizar a gestão estratégica de custos e compreender a gestão de custos em hospitais, com base nas dimensões estruturais, locais e sociais.

2 REFERENCIAL TEORICO

2.1 ABORDAGEM HISTÓRICA DA GESTÃO DE CUSTOS

A contabilidade de custos surgiu com a revolução industrial (Século XVII). Com o desenvolvimento das indústrias tornou-se necessário conhecer o custo de produção dos bens, ou seja, todos os insumos usados na esteira de trabalho produtiva quando foram incorporados ao custo final do produto (SCARPI, 2010), podendo assim ser vista como o centro processador de informações gerenciais para o nível de decisão, controle e planejamento das empresas, face à operacionalidade interna e externa, e a necessidade de atender a demanda do mercado.

Contudo, com o aumento das indústrias o conhecimento de custos passou a ter um alto grau de importância na geração de dados de controle apontando para a tomada de decisão, tornando-se um eficiente instrumento na avaliação do desempenho da entidade tratada, principalmente, quando a inflação e as influências dos mercados externos influenciam diretamente na economia.

A Contabilidade de Custos, segundo Camargo e Gonçalves (2004), foi desenvolvida devido à necessidade de adaptação da Contabilidade Financeira ou Tradicional à atividade industrial, iniciada no final do século XVIII com a Revolução Industrial. A Contabilidade de Custos representou um novo enfoque na Contabilidade, que se voltava para a mensuração de estoques físicos e monetários da atividade predominante – o comércio (MARTINS, 2003). Foi imprescindível vencer muitos desafios e fazer muitos ajustes ao novo tipo de estrutura empresarial quando visualizados os consequências dos relatórios da Contabilidade de Custos.

Nesse enfoque, os autores acrescentaram que com o grande acréscimo tecnológico e empresarial no decorrer do século XX, a Contabilidade de Custos passou de instrumento de mensuração e controle, custos e lucro, para uma ferramenta fundamental para tomada de decisões gerenciais e de gestão empresarial. Isso, num ambiente em constante transformação e cada vez mais competitivo que se desenvolve no meio buscando maiores lucros, a finalidade objetiva negocial. Assim, o avanço na utilização e a importância gerencial da teoria contábil e das tecnologias de manufatura e produção de bens e prestação de serviços resultaram no desenvolvimento de diferentes sistemas, métodos de custeio, critérios de atribuição de custos e tipos de custos, sempre

buscando o maior aproveitamento da mão de obra, dos materiais empregados e, conseqüentemente, a maior oferta aos custos mais baixos.

2.2 GESTÃO DE CUSTOS E SEUS OBJETIVOS

Os custos de uma empresa resultam da combinação de diversos fatores, entre os quais a capacitação tecnológica e produtiva no que diz respeito a processos, produtos e gestão; o nível de atualização da estrutura operacional e gerencial; e a qualificação da mão de obra.

A gestão de custos apresenta objetivos importantes como, por exemplo, disponibilizar aos gestores informações e dados de apoio no processo de tomada de decisões e na solução de problemas internos e externos da entidade. Pode-se, assim, inferir que a gestão de custos pretende construir ou constituir uma base de conhecimento suficiente para a compreensão dos processos gerenciais internos, nas perspectivas de planejamento e controle quanto aos serviços prestados e com os demais indicadores assistenciais.

Nesta perspectiva, a definição de quais informações são necessárias, a forma de coleta dos dados criadores destas informações e a periodicidade são etapas decisivas na construção da gestão dos custos. Deve-se considerar que, para a obtenção de informações relevantes é necessário que se domine o processo como um todo – desde a etapa da captação dos dados até a apresentação final ao usuário gestor, tudo assim demonstrado em relatórios precisos com origem legítima onde os fatos e seus dados são processados concomitantemente.

Horngren, Foster e Datar (2000) definem custo como sacrifício de recursos necessários para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. Segundo Matos (2002, p. 36) “a expressão custos corresponde à acumulação dos insumos utilizados no processo de produção dos serviços assistenciais”. Martins (2000, p. 23) considera “custos hospitalares como gastos relativos a materiais e serviços utilizados na produção médica do hospital”.

Os custos são determinados para que se atinjam os objetivos relacionados à determinação do lucro, ao controle das operações e à tomada de decisões, referem-se a produtos, mercadorias ou serviços entregues ou prestados aos clientes, gerando as respectivas receitas, ou seja, gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. Além desses objetivos, as informações geradas pela

contabilidade de custos subsidiam: a determinação dos custos dos insumos aplicados na produção; a determinação dos custos das diversas áreas que compõem a empresa; as políticas de redução de custos dos insumos aplicados na produção ou das diversas áreas que compõem a empresa; o controle das operações e das atividades; a administração, auxiliando-a na tomada de decisões ou na solução de problemas especiais; as políticas de redução de desperdício de material, tempo ocioso etc.; e a elaboração de orçamentos.

A contabilidade de custos também auxilia na solução de problemas relacionados aos seguintes procedimentos internos e externos: ao preço de venda; à contribuição de cada produto ou linha de produtos para o lucro da empresa; ao preço mínimo de atividades exigido para que o negócio passe a ser viável; ao preço mínimo de determinado produto em situações especiais; ao gerenciamento dos custos; aos diversos problemas específicos etc.

O Sistema de Custos, para atendimento das necessidades informativas societárias e fiscais, deve utilizar a mensuração dos recursos com base em valores históricos efetivamente incorridos. De modo geral, os custos refletem uma série de variáveis, tanto internas como externas às empresas. Entre as variáveis internas estão o modo de operar, os comportamentos e as atitudes dos responsáveis diretos, e, como exemplo de variáveis externas, podemos citar o nível de demanda e os preços dos insumos.

Quanto mais estruturada for a empresa, melhores serão os resultados obtidos por meio de um sistema de custos e, uma vez que estruturar um sistema de custos é um assunto que mistura metas simples e um tratamento de dados complexo, se faz necessário definir seus objetivos iniciais internos e externos, finais.

Para atender às exigências legais, a empresa precisa adequar seus métodos de apuração de custos aos princípios contábeis e estar em conformidade com as normas e legislações vigentes.

Para Slavov (2013,p. 152), a Gestão de Custos é: *“Um conjunto de filosofias, atitudes e artefatos que buscam uma situação favorável no que se refere aos custos, dentro de uma perspectiva sistêmica baseada na melhoria e no desenvolvimento de uma compreensão dos fatores geradores de custos.”*

O setor Saúde, seja por sua complexidade ou por sua representatividade, exige que se proponha uma Gestão de Custos concreta e que produza resultados que fundamentem políticas públicas consistentes e voltadas para os resultados perseguidos em benefício da sociedade. Passos importantes já foram dados em direção à

incorporação da gestão de custos no setor público de saúde. Uma das principais iniciativas do Ministério da Saúde nessa direção foi o desenvolvimento e a implantação do Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) no âmbito do SUS (Ministério da Saúde, 2013).

A adoção de gestão de custos que dê suporte à tomada de decisão e evidencie os princípios básicos da administração pública, tais como, o equilíbrio fiscal, a transparência dos gastos públicos, a qualidade desses gastos e, o controle da validade dos produtos, são necessários quanto ao princípio da eficiência. É neste enfoque que Gonçalves et al. (2010; 2011) mostra que a apuração de custos no setor público, especificamente no setor de saúde, deve se fundamentar na utilização das informações de custos como metainformação.

Assim, a metainformação de custos, conforme apresentada por Gonçalves et. al. (2011), constitui-se em ferramenta essencial, fornecendo informações para o planejamento e a elaboração de indicadores de produto, de resultado e de processo, possibilitando a adequação de consumo e a criação de indicadores econômicos, financeiros e de desempenho, garantindo a qualidade final do produto ou serviço entregue à comunidade.

2.3 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Rocha (1999; p. 46) propõe que Gestão Estratégica de Custos representa “o processo de tomada de decisões e a implementação de ações que visa a conceber, desenvolver, implementar e sustentar as estratégias que garantam vantagens competitivas a uma organização”.

A Gestão Estratégica de Custos é de grande relevância no processo de Gestão Hospitalar, pois considera que a informação de custos está condicionada a estratégia da instituição. Junte-se a isto o fato de considerar a empresa dentro de uma cadeia da qual ela é apenas uma parte. Para se obter vantagem em custos, os hospitais universitários devem ter definido o seu foco de atuação (missão), suas estratégias e trabalhar toda a cadeia de valor. Gamble e Thompson Jr. (2012, p. 106) argumentam que estratégias competitivas bem sucedidas devem ser adequadas aos recursos e às capacidades da empresa.

Na Gestão Estratégica os dados e informações de custos são usados para desenvolver estratégias a fim de alcançar a missão da instituição. Nesta premissa a contabilidade de custos existe principalmente para facilitar o desenvolvimento e a implementação da estratégia organizacional, considerando que a informação de custos está condicionada a estratégia da instituição.

Vale ressaltar que as aquisições de materiais de consumo sempre deve levar em consideração o consumo anteriormente apurado em determinado período e, assim, estabelecer um mínimo e um máximo para as aquisições futuras. O controle de almoxarifado, com base nas requisições para uso direto, representa a base para o controle operacional dos gastos e as aquisições, base informativa para a contabilidade de custos.

A otimização dos recursos, sem comprometer a funcionalidade e a qualidade dos produtos e serviços, deve ser um objetivo permanente nas instituições que buscam a excelência em custos, desde que aplicada uma logística e estratégica administrativa exclusivamente para tal finalidade.

O que se observa é que as instituições de saúde no Brasil, principalmente as públicas, são as mais distantes do processo de modernização gerencial. A maioria dessas instituições utiliza métodos contábeis tradicionais, que não levam ao conhecimento de seus custos reais, ou seja, não fazem uso de sistema de custos que oriente e ofereça parâmetros para suas decisões administrativas e para o controle de suas atividades.

Inexiste uma oficialidade administrativa, face às requisições de bens de consumo, que releve a devida apuração do controle de almoxarifado no momento das aquisições restando, por conta disso, material em estoque com validade vencida, quando tal oficialidade não é considerada para efeito de controle interno e novas aquisições.

Verifica-se que, as licitações para aquisição de material não exigem um prazo mínimo de validade dos produtos a serem adquiridos com base em relatórios do almoxarifado. Daí, no ato da liquidação da despesa por este setor (almoxarifado), também não se aplica a conferência do peso químico do produto, o volume da aquisição e a validade do produto segundo as exigências postas nos editais licitatórios, restando no final de um período inicialmente ignorado, um excedente de material destinado ao descarte, resultante da quantidade e da validade do produto, impropriamente adquiridas.

No caso, não se observa que o produto mais antigo e dentro da validade, deve ser o primeiro a ser distribuído. Porquanto, a forma de estocagem deve observar tal

premissa: o primeiro que entra é o primeiro que sai, respeitada em ambos os casos a respectiva validade.

O desperdício do produto adquirido com mais de 50% (cinco por cento) do prazo decorrido da sua validade, onera o Sistema de Saúde de forma altamente significativa, contrariando o princípio constitucional da eficiência. Segundo FALK (2001, p 15) “os sistemas de apuração de custos recomendados passaram a ser considerados como o componente do sistema de informação financeira mais importante para a análise gerencial e tomada de decisões estratégicas da instituição”.

A apuração e o controle de custos no Setor Saúde, primeiramente, servirão de instrumento eficaz de gestão e acompanhamento dos serviços de montagem e de controle de estoque; em segunda instância, permitirá a implantação de medidas corretivas que visem ao melhor desempenho das unidades da estrutura administrativa, assim, com base na redefinição das prioridades, no aumento da produtividade e na racionalização do uso de recursos, entre outras medidas administrativas voltadas para o princípio da eficiência.

Com a adoção da gestão de custos voltada para o controle e a tomada de decisão (visão gerencial dos custos), as instituições de saúde passaram a ter maior interesse em pesquisar assuntos relacionados a custos, até então pouco explorados.

Portanto, faz-se necessário que os gestores tenham, à sua disposição, informações relevantes e pertinentes aos custos, de modo que estas se configurem em subsídios para aperfeiçoar o respectivo desempenho, partindo do princípio de que a denúncia da necessidade de aquisição de bens e serviços seja com base em relatório circunstanciado dos setores competentes, principalmente, do Setor de Almoxarifado e de Compras, exigindo-se que estes utilizem o método do PREÇO MÉDIO PONDERADO – PMP e forneça relatórios periódicos ao gestor e à Comissão de Licitação, relevando a entrada, a saída e o saldo em moeda corrente do País e a quantidade final de cada produto, apontando para a respectiva validade, observado princípio: **o primeiro que entra é o primeiro que sai.**

O produto que sai do almoxarifado deverá ser o mesmo que entra no prontuário do usuário, anotando-se os responsáveis pela emissão da requisição, quem recebe e onde é aplicado para o consumo final. Cada participante no processo deve, a cada período, fornecer relatório do movimento onde o consumo final e operacional ocorreu.

De forma simples e resumida, observado o princípio constitucional da eficiência, seguem abaixo alguns objetivos e finalidades da gestão de custos para instituições de saúde ora estudada:

1. Calcular os custos dos bens e serviços utilizados, relacionados à atividade de saúde e os registros nos prontuários médicos;
2. Fornecer a todos os setores da instituição, informação referente a seus recursos, independente da natureza produtiva, despertando assim a corresponsabilidade, para que todos exerçam uma efetiva gestão dos custos aplicando-se a logística e a estratégia em busca da economia;
3. Subsidiar a tomada de decisão, a definição orçamentária, a política de investimentos e o planejamento das atividades operacionais, com base em relatórios períodos dos setores de almoxarifado, compras e controle das requisições;
4. Possibilitar a troca de informações e a comparação de resultados entre instituições do mesmo nível operacional sejam do setor público com privado;
5. Facilitar a identificação de atividades ineficientes na aplicação de recursos e/ou na prática organizacional;
6. Realizar prestação de contas, visando maior transparência ao controle social evidenciando a relação com a eficiência perseguida em termos de percentagem em cada período;
7. Aplicar roteiros de oficialidade administrativa com base em relatórios gerenciais e com base em justificativas condicentes, apontando para a eficiência; e,
8. No possível utilizar sistemas eletrônicos integrados.

Para implantar um sistema de custos em instituições de saúde, precisa-se, em síntese, considerar os diversos setores internos, assim como as empresas que prestam serviços umas às outras, de acordo com a atividade de produção exercida.

Embora não exista uma receita pronta que garanta o sucesso da implantação de um sistema de custos, em instituições de saúde, é preciso, desde já, quebrar o paradigma de que só é possível sua implantação após ter o apoio de um sistema informatizado, integrado com os sistemas corporativos da instituição. Assim, anote-se que o sistema de custos tem origem muito antes dos programas para computadores, ou seja, nasceu nos tempos de HENRY FORD, não obsta que se pratique o mesmo controle através de fichas ou outros modelos há muito utilizados e eficazes.

Para apurar custos são necessários, apenas, uma metodologia simples, boa vontade e persistência, pois, antes de qualquer coisa, este processo lida com pessoas,

mudança organizacional, oferta e demanda internas e externas, segundo os interesses e obrigações de controle interno administrativo e, da oferta e procura de mercado.

A gestão de custos tem que ser capaz de agir como viabilizadora das ações estratégicas. Assim, a gestão de custos dará sustentação à dimensão financeira (quantitativa) e também àquela não financeira (ou qualitativa) tudo em busca da eficiência das ações de saúde. A implementação de um sistema de gestão de custos e, conseqüentemente, o uso das informações que dele advirão devem, idealmente, ter a fundamentação nos objetivos estratégicos da instituição de saúde.

2.4 GESTÃO DE CUSTOS EM HOSPITAIS

Atualmente é notória, em todos os segmentos, a importância das informações geradas pela área de custos. Muitas instituições utilizam-se dos dados de custos como instrumentos de avaliação, controle e tomada de decisão. As empresas de saúde em geral, dentre elas as clínicas médicas, raramente possuem alguma informação de custos, porém, mediante ao cenário de transição por que passam os serviços de saúde, os cálculos dos custos tornam-se imprescindíveis para o gerenciamento, controle, formação de preço, tomada de decisão e negociação, desde que se procedam as anotações no tempo e no espaço.

O direcionamento da contabilidade de custos no segmento saúde teve como foco a apuração do custo dos serviços prestados. Todavia, a necessidade de controle e avaliação das atividades operacionais tornou o conjunto de informações geradas pela contabilidade de custos um insumo básico à gestão da instituição. Os progressos desta área consistem na utilização dos custos para a tomada de decisões operacionais, através de análises especiais de custos que indicam a capacidade dos serviços em gerar os resultados econômicos perseguidos, quando destacamos como objetivos básicos da contabilidade de custos, as seguintes ações administrativas:

- Valorização dos serviços prestados: as informações de custos subtraídas da receita fornecem os dados necessários para a apuração dos resultados (lucro ou prejuízo);
- Controle: por meio de comparativos das variações mensais; análises comparativas com os parâmetros da área; e avaliação do desempenho orçamentário (custo reais x custos orçados);

- Tomada de decisão: fornecer informações para o planejamento e a tomada de decisões (análises e estudos especiais: comprar ou produzir, fechar ou manter um serviço ou departamento deficitário).

“A força propulsora da organização está baseada na capacidade e no comprometimento da alta direção em liderar um sistema de gestão eficaz, que estimule as pessoas a um propósito comum e duradouro, considerando os valores, as diretrizes e as estratégias da organização e comprometendo-se com resultados” (FPNQ, 2004).

O grau de complexidade das organizações de saúde, no caso de organizações hospitalares e os altos níveis de gastos incididos da produção desses serviços, com um aparente baixo nível de eficácia, têm levado os financiadores do sistema de saúde a procurar modelos modernos de prestação de serviços, buscando induzir a uma diminuição da demanda. Essa busca por melhoria de padrões de eficiência no uso dos recursos alocados/reservados às atividades operacionais é uma decorrência das condições impostas pelo mercado.

Boas práticas de gestão e controle sempre estiveram presentes nos protocolos organizacionais. Não é nova a concepção de códigos de ética ou o estabelecimento de manuais de normas e procedimentos administrativos. Contudo, os grandes escândalos empresariais ocorridos nos últimos anos fizeram florescer as teorias administrativas com vistas a combater as fraudes e a corrupção, questões que afetam a iniciativa privada e, principalmente, o setor público o qual é sustentado com recursos da sociedade.

A aplicação correta dos recursos com destinação específica, dentre estes, os fundos especiais, os convênios e outros para exclusiva aplicação em determinados segmentos da saúde pública, somente poderão tornar-se eficazes quando cumpridas as normas pactuadas e, principalmente, se os gestores estiverem comprometidos em prestar as contas devidas onde demonstradas, legitimamente, a eficiência da aplicação dos recursos recebidos.

Diante desta retomada aos bons padrões de gestão, ganham destaque as condutas administrativas que adotam como parâmetros critérios de transparência, integridade, responsabilidade e revelação da informação. Contudo, todos estes critérios têm como finalidade a garantia dos resultados operacionais e a satisfação dos diversos atores envolvidos, os quais conseguem aprimorar a boa gestão administrativa.

A importância da transparência das ações de gestão e da evidenciação dos dados econômico-financeiros de uma organização está na geração de feedback interno, no

favorecimento de mensuração do desempenho interno em relação a parceiros e concorrentes, na responsabilidade dos gestores perante acionistas, órgãos reguladores e a sociedade em geral.

2.5 PONTO DE EQUILIBRIO DOS CUSTOS

O SUS reembolsa os hospitais com base numa tabela de preços única para cada procedimento. Os hospitais são reembolsados por esses valores, não importando o tempo de permanência no hospital ou os custos reais incorridos com os pacientes. Este sistema de reembolso, teoricamente, não admite ineficiência, exigindo dos Hospitais um alto grau de eficácia e eficiência na gestão dos recursos escassos.

A gestão hospitalar é um dos grandes desafios no setor Saúde mundial. A organização hospitalar, como já se disse, é uma das mais complexas. O setor Saúde, especificamente, o setor hospitalar público é também considerado pela sociedade em geral, como tendo uma gestão caótica, conforme amplamente divulgado pela mídia. Assim, porque não se pode prevê os fatos do cotidiano de saúde de pessoas por idade e sexo; por ambiente residencial e de trabalho; condições climáticas; da força da natureza; e, dos casos fortuitos, principalmente de trânsito e tráfego de pessoas e mercadorias.

Ao mesmo tempo, a baixa disponibilidade de informações e estatísticas sobre atos e fatos do cotidiano das pessoas, especialmente sobre custos hospitalares resultantes, constitui fator limitante na criação de indicadores de gestão, essenciais na fundamentação de ações e políticas públicas estruturantes, principalmente no que tange à organização das redes de prestação de serviços, incentivos e pagamentos.

Portanto, a necessidade de informações dos custos que configurem um quadro norteador para as decisões gerenciais, principalmente no que diz respeito à melhor utilização dos recursos no atendimento à população, torna-se cada vez mais evidente e urgente.

Toda empresa, se quiser sobreviver ao mercado cada vez mais competitivo, deve adotar como pré-requisitos os mecanismos que determinem os custos das atividades que desenvolve, a fim de crescer administrativa e competitivamente. Assim, gerir custos significa controlá-los e planejá-los, gerenciando-os a fim de reduzir aqueles desnecessários e alocando-os naquelas atividades de maior importância para alcançar a sua missão.

A conta-paciente deve ser o objeto final da gestão de custos em todo hospital. Em organizações públicas de saúde, nos hospitais, por exemplo, pode-se considerar como objeto final de análise o custo do procedimento ou atendimento ao paciente. A justificativa é simples, se não houvesse o paciente não haveria toda a estrutura hospitalar necessária para o atendimento. Logo, deve-se buscar, como última instância, a mensuração dos custos por paciente. Ressalte-se que esta consideração não interfere na necessidade de se conhecer as diversas etapas, partes ou fases que compõem o atendimento. Precisa-se conhecer o custo de uma atividade como, por exemplo, o atendimento de uma radiografia, ou de um processo, assim como o custo de uma cirurgia. Além disso, o custo das atividades-meio ou auxiliares também são importantes, como é o caso do custo de manutenção de equipamentos. No caso, o custo total deve ser entendido como o somatório de todas as despesas – pessoal, encargos, bens e serviços utilizados – o qual será dividido pela quantidade de atendimento ou de pessoas atendidas em períodos pré-estabelecidos e, utilizando-se como unidade de medida, no período, a média de um índice inflacionário condizente.

O custo criado em uma organização de saúde, mais especificamente, em uma organização hospitalar, representa a prestação de um serviço (em alguns casos pode ser a entrega de um produto, como uma prótese, por exemplo). A prestação de serviço pode ser entendida como o negócio do centro de custos. Ou seja, a segmentação em áreas específicas possibilita uma identificação mais clara da ocorrência do custo, seja ele de uma internação, de uma hora cirúrgica, de um quilograma de roupa lavada ou de uma refeição servida. Para prestar estes serviços, consome-se hora de profissionais, de equipamentos, de materiais médicos e administrativos, bem como de outros recursos necessários para cumprir o negócio do centro de custos. O custo, finalmente, deve ser considerado no momento da prestação, utilizando a moeda atualizada.

O custo dos procedimentos médicos nos hospitais, em condições normais, corresponde a uma sequência de prestações de serviços advindas de uma conjunção organizada de centros de custos. Para cálculo do custo dos procedimentos, soma-se as parcelas devidas aos centros de custos que contribuíram direta e/ou indiretamente para a sua execução.

Na área de saúde, a Gestão dos custos envolve aspectos muito singulares, havendo uma necessidade fundamental de se utilizar métodos adequados em sua apuração e mensuração, a fim de que o gestor tome decisões acertadas e escolha corretamente as metas que pretende alcançar.

Desta forma, decisões tomadas acertadamente na gestão são de vital importância nas organizações em geral e em especial nos hospitais que possuem uma estrutura organizacional reconhecidamente complexa, contemplando uma gama de profissionais e recursos tecnológicos avançados, conciliando interesses empresariais, sem se distanciar dos seus princípios éticos e legais, tornando a gestão estratégica de custos uma ferramenta indispensável de auxílio na tomada de decisões, ampliando a oferta de seus serviços e a eficiência perseguida.

Percebe-se, ao se analisar a literatura voltada ao tema, que muito há que se caminhar na gestão hospitalar, sendo vital que os gestores percebam tal necessidade e importância, a fim de subsidiarem adequadamente o processo decisório e busquem a sustentabilidade econômica destas organizações, mantendo-as no cenário competitivo de cuidados com a saúde, seja da iniciativa privada ou pública, revisando seus equipamentos e acompanhando os avanços tecnológicos da área.

É necessário, portanto, que os hospitais se adequem às constantes transformações, revendo seus processos e modernizando seus modelos de gestão, para que consigam alcançar resultados que garantam sua continuidade no mercado. Diz-se assim porque a evolução humana, o número populacional, os meios de transportes, as distâncias e o sistema econômico são as variáveis que mais se distanciam da realidade do ontem para o hoje devidamente previstos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para melhorar suas práticas de gestão e seus padrões de trabalho, a organização deve implementar um sistema de aprendizado organizacional capaz de reunir os mecanismos organizacionais que, de forma estruturada, questionem a forma como o trabalho é feito e proponham ações de mudança, forçando o acompanhamento do ontem para o hoje ou, até o amanhã.

Constituem exemplos os seguintes mecanismos:

- Registros administrativos em tempo real e integrados as atividades seguintes na linha de montagem das ações internas;
- Avaliações de gestão, internas ou externas, com base em modelos de gestão reconhecidas, como Prêmio Nacional de Qualidade, rumo a excelência;

- Reuniões de análise crítica, promovendo discussão sobre erros e acertos da gestão, proporcionando uma revisão periódica dos processos gerenciais, levando-se em conta os resultados alcançados;
- Mecanismos de geração de ideias e inovações, estimulando a criatividade gerencial para tornar padrões mais eficientes e eficazes por meio de ideias inovadoras;
- Fóruns de reflexão, promovendo o intercâmbio multiprofissional para a análise de padrões gerenciais, possibilitando a discussão de novas soluções gerenciais que considerem vários campos de conhecimento em alinhamento com os critérios de excelência.

Definir uma visão de futuro nos serviços na área da saúde implica pensar no que se desejará em termos de tamanho, de parcerias e alianças, bem como de especialidades, de atualização tecnológica etc. No geral, a visão tem muito a ver com o reconhecimento que se espera em termos mercadológicos, mas, pode-se adicionar outro quesito que é importante na área da saúde, que é o reconhecimento pelos próprios pares.

A visão pode ser, e muitas deve ser, um sonho que se desejará realizar, um sonho que alimenta as ações diárias. A transformação desse sonho (inspiração) em realidade tende, por sua vez, a exigir bastante trabalho (transpiração) e, mais do que isso: planejamento e controle das ações concomitantemente.

Gestão é a aplicação de conhecimentos, habilidades, ferramentas e técnicas às atividades a fim de alcançar resultados de forma eficiente e eficaz. A gestão surge, hoje, nas organizações de saúde, como um meio de dar eficácia aos seus serviços, ou seja, de produzir bons resultados. A gestão da saúde é um conceito abrangente que vai desde a gestão de organizações à gestão da informação e do conhecimento e, à gestão clínica.

Em qualquer dos níveis, a gestão deve ser baseada na evidência e, também, no planejamento prévio, que estabelece prioridades, objetivos e atividades na área da saúde. Não resta dúvida de que não há organização eficaz sem gestão inteligente, ou seja, sem um trabalho competente de prever, organizar, dirigir e controlar os recursos humanos, materiais e recursos financeiros para atingir os objetivos organizacionais perseguidos. Esse trabalho realiza uma tarefa de mediação entre pessoas, tecnologia, materiais e ambiente.

O responsável por essa tarefa e o gestor, que deve possuir um compromisso com os objetivos organizacionais e com seus clientes. Uma das dimensões importantes na gestão é o comprometimento com a tarefa organizacional e o trabalho de envolver seus funcionários na mesma tarefa e, de forma integrada. Fazer com que cada um

desempenhe o seu papel, mas assuma também um compromisso conjunto de produzir um serviço de saúde que satisfaça às necessidades da população, sempre de adaptando a evolução dos atos e fatos da comunidade onde esteja implantada a empresa.

Os hospitais geralmente apresentam duas linhas decisórias e, muitas vezes, hierarquicamente distintas: administrativa e assistencial. Não nos cabe discutir aqui a origem, ou mesmo os benefícios ou os malefícios que possam resultar dessas duas linhas, por estarem tão distintamente configuradas. Temos isto sim, que trabalhar no sentido de integrar as linhas de ação e os eixos estratégicos, fazendo valer os objetivos estabelecidos para o hospital, independentemente, dos diferentes modos de governança (administrativo e assistencial ou hierárquico e assistencial).

REFERÊNCIAS

- FPNQ. **Crítérios de excelência: o estado da arte da gestão para a excelência do desempenho e o aumento da competitividade**. São Paulo: FPNQ, 2004.
- GAMBLE, J. E. ; THOMPSON JUNIOR, A. A. **Administração Estratégica**. 2 ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2012
- GONÇALVES, M. A. et al. **Gestão Hospitalar: a aplicabilidade do sistema ABC. RAHIS**. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, [S.l.], v. 4, p. 73-86, 2010.
- GONÇALVES, M. A. et al. **Modelo de Gestão FHEMIG e o uso da Meta-informação custo**. In: XII Congresso Internacional de Custose V Congresso da Associação Uruguaia de Custos (AURCO), 2011, Punta del Este. Anais..., 2011. p. 160-161.
- SLAVOV, T.N.B. **Gestão Estratégica de Custos: Uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual**. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- CAMARGOS, M. A.; GONÇALVES, M. A. **Sistemas de acumulação de custos, métodos de custeio, critérios de atribuição de custos e tipos de custo: uma diferenciação didático-teórica para o ensino da disciplina Contabilidade de Custos**. In: ANAIS XV ENANGRAD - ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO DOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 2004, Florianópolis, 2004. 97 – 118 p.
- Brasil. Ministério da Saúde. **Introdução à Gestão de Custos em Saúde / Ministério da Saúde, Organização Pan-Americana da Saúde**. – Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2013. 148 p.: il. – (Série Gestão e Economia da Saúde; v. 2) 26p, 69 e70p.
- ROCHA, Welington. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica**. Tese de Doutorado em Contabilidade. FEA-USP, São Paulo, 1999.
- FALK, J.A. **Gestão de Custos para Hospitais: Conceitos, Metodologias e Aplicações**. São Paulo: Atlas, 2001.
- HORNGREN. C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de Custos**. 9º Ed., Rio de Janeiro : LTC – Livros Técnicos e Científicos, 2000. 701p.
- MARTINS, D. **Custos e Orçamentos Hospitalares**. São Paulo: Atlas, 2000. 165p.
- MATOS, A. J. **Gestão de Custos Hospitalares**. São Paulo: Editora STS, 2002. 280p.

SCARPI, Marinho Jorge (org.). **Administração em Saúde: Autogestão de Consultórios e Clínicas**. Editora DOC, 2010. 1º Edição. 403p.