

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE GESTÃO E NEGÓCIOS
PROGRAMA DE MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO**

ROBERTO COSTA MORAES

**UM ESTUDO DA UTILIZAÇÃO DOS INSTRUMENTOS DE GESTÃO DE CUSTOS
EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES NA MESORREGIÃO DO TRIÂNGULO
MINEIRO / ALTO PARANAÍBA**

**UBERLÂNDIA - MG
2006**

ROBERTO COSTA MORAES

**UM ESTUDO DA UTILIZAÇÃO DOS INSTRUMENTOS DE GESTÃO DE CUSTOS
EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES NA MESORREGIÃO DO TRIÂNGULO
MINEIRO / ALTO PARANAÍBA**

Dissertação apresentada ao programa de Mestrado em Administração da Faculdade de Gestão e Negócios da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Administração.

Área de concentração: Finanças e Controladoria

Orientador: Prof. Dr. Ernando Antônio dos Reis

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pelo Sistema de Bibliotecas da UFU / Setor de Catalogação e Classificação

M82e

Moraes, Roberto Costa / 1962-

Um estudo da utilização dos instrumentos de gestão de custos em organizações hospitalares na mesorregião do Triângulo Mineiro / Alto Paranaíba / Roberto Costa Moraes. - Uberlândia, 2006.

178f. : il.

Orientador: Ernando Antônio dos Reis.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Uberlândia, Programa de Pós-Graduação em Administração.

Inclui bibliografia.

1. Hospitais - Administração - Triângulo Mineiro (MG) - Teses. 2. Hospitais - Controle de custo - Triângulo Mineiro (MG) - Teses. 3. Hospitais - Administração - Alto Paranaíba (MG) - Teses. 4. Hospitais - Controle de custo - Alto Paranaíba (MG) - Teses. I. Reis, Ernando Antônio dos. II. Universidade Federal de Uberlândia. Programa de Pós-Graduação em Administração. III. Título.

CDU: 362.11: 658.01 (815.12*TRIANG.)

ROBERTO COSTA MORAES

**UM ESTUDO DA UTILIZAÇÃO DOS INSTRUMENTOS DE GESTÃO DE CUSTOS
EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES NA MESORREGIÃO DO TRIÂNGULO
MINEIRO / ALTO PARANAÍBA**

Esta dissertação foi submetida à banca avaliadora do Programa de Mestrado em Administração da Faculdade de Gestão de Negócios – Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração.

Uberlândia, 22 de fevereiro de 2006.

Prof. Dr. Valdir Machado Valadão Júnior
Coordenador do Programa

BANCA EXAMINADORA

Prof.Dr.
Ernando Antônio dos Reis (orientador)
UFU - Universidade Federal de Uberlândia

Prof.Dr. João Bento de Oliveira Filho
UFU – Universidade Federal de Uberlândia

Prof.Dr. Vinícius Aversari Martins
USP – Universidade de São Paulo

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à minha querida e amada mãe que, infelizmente, não está presente para participar de mais uma vitória na minha trajetória profissional, mas o seu inquestionável exemplo de vida tem proporcionado-me a inspiração necessária para enfrentar todas as vicissitudes deste mundo.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por sua infinita misericórdia e amor por mim, o que possibilitou a concretização deste trabalho.

Ao Senhor Jesus Cristo, pela salvação.

Ao Espírito Santo de Deus, pelo consolo e presença constante em todos os momentos.

Aos meus pais, a eterna gratidão pelo apoio incondicional, sempre.

Ao Prof. Dr. Ernando Antônio dos Reis , pela valiosa orientação e transmissão dos conhecimentos.

À Profa. Dra. Sirlei Lemes, pela imensa contribuição proporcionada por ocasião do exame de qualificação e defesa.

Ao Prof. Dr. Walber Carrilho da Costa , pela expressiva ajuda e amizade demonstrados durante todo o período de pesquisa.

Ao Prof. Dr. Sudário Papa Filho, Diretor da Faculdade São Camilo de Minas Gerais, pelo apoio dispensado.

Aos professores Adimilson Araújo da Silva, Ana Lúcia da Silva , José Fernando Ganime, Lúcia Aparecida da Silva, e Mauro Guimarães Júnior, do Centro Universitário do Triângulo, pela colaboração e disponibilidade em ajudar.

Aos meus queridos alunos, pelo apoio e amizade.

Aos professores do programa de Mestrado em Administração da Universidade Federal de Uberlândia: Karem Cristina de Sousa Ribeiro, Kleber Carlos Ribeiro Pinto, João Bento de Oliveira Filho, Stella Naomi Moriguchi, Valdir Machado Valadão Júnior, minha sincera gratidão pela amizade e pelos conhecimentos transmitidos.

À Carla de Abreu, secretária do programa de pós-graduação strictu sensu, pela grande amizade, carinho e colaboração .

A todos os gestores das organizações hospitalares da mesorregião do Triângulo Mineiro / Alto Paranaíba, pela imprescindível colaboração a esta pesquisa, sem a qual não seria possível chegar a contento.

“Tudo tem o seu tempo determinado, e há tempo para todo o propósito debaixo do céu: há tempo de nascer e tempo de morrer; tempo de plantar e tempo de arrancar o que se plantou ;”

Eclesiastes , 3,1-2

RESUMO

O objetivo principal deste estudo foi Investigar o grau de aderência existente entre os instrumentos de gestão de custos empregados em organizações hospitalares da mesorregião do Triângulo Mineiro / Alto Paranaíba e o *estado da arte* disponível na literatura contemporânea que trata a respeito do referido tema. De natureza qualitativa e quantitativa, a presente investigação foi realizada por meio de um estudo setorial, sendo definidos como elementos de observação da pesquisa organizações hospitalares dessa região, envolvendo os respectivos gestores de controladoria ou de uma área similar . A coleta de dados utilizou fontes primárias e secundárias. Os dados primários foram coletados pelo próprio pesquisador no período de três meses, através de aplicação de questionários estruturados. A coleta de dados secundários foi realizada com base em livros, artigos de revistas, artigos eletrônicos, teses e dissertações. Para a interpretação dos dados secundários foi adotada a análise quantitativa, com a utilização do software Microsoft Excel , que teve como finalidade a observação das características dos fenômenos, descrevendo as relações quantitativas entre as variáveis estudadas, procurando, também, reunir opiniões, dados e outras informações. Os resultados apontam para a evidenciação de uma utilização insuficiente das ferramentas de gestão de custos , contábil e orçamentária , em comparação com a literatura pertinente, o que identifica pouca aderência ao estado da arte na área de gestão de custos hospitalares, tratando-se o tema de uma forma geral. Nas organizações, onde se verificou a presença maior daquelas ferramentas, constatou-se um grau relevante de aproximação com a literatura atual, principalmente quando se tratava de entidades com fins lucrativos e localizadas em maiores centros urbanos. Nessas entidades, observou-se uma melhoria sensível dos parâmetros de análise no sentido de evidenciar maior aderência entre a realidade e a teoria.

Palavras-chave: administração hospitalar, contabilidade de custos, custos hospitalares.

ABSTRACT

This study aimed to investigate the adherence of hospital organizations in the region of Triângulo Mineiro / Alto Paranaíba to state-of-the-art cost management instruments available in contemporary literature about this theme. A quantitative-qualitative research was carried out through a sectorial study of hospital organizations in this region, involving managers and official control departments or similar areas. Primary and secondary sources were used for data collection. Primary data were collected during a three-month period by applying structured questionnaires, while secondary information was taken from literature, consulting books, journals, electronic articles, theses and dissertations. The structured questionnaires were subject to quantitative analysis with the help of Microsoft Excel, to observe the characteristics of the phenomenon, describe quantitative relations among the study elements and group opinions, elements and other information. The results evidence that accounting and budgetary cost management tools are insufficiently used in comparison to literature about this subject, identifying low levels of adherence to state-of-the-art hospital cost management and providing a general treatment of this theme. Organizations, mainly for-profit organizations located in urban centers with the biggest population concentrations where a majority of cost management tools were present approximated contemporary literature recommendations. These sites demonstrated a clear improvement in the analytic parameters, due to greater adherence between theory and practice.

Key words: hospital administration, accounting of costs, hospital costs.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1- Perspectiva do controle gerencial no hospital.....	29
Figura 2 – Dimensões da eficácia e modelo de gestão.....	30
Figura 3 – Concepção da controladoria hospitalar.....	31
Figura 4 – Contribuição da Controladoria na agregação de riqueza do hospital.....	32
Figura 5 – Esquema Básico do Custeio por Absorção	41
Figura 6- Esquema Básico do Custeio por Absorção – Departamentalização	42
Figura 7 – Esquema Geral do Custeio baseado em atividades.....	47
Figura 8 – Fluxograma do esquema básico de Contabilidade de Custos	50
Figura 9 – Apropriação por centro de custo	52
Figura 10 - Apropriação por Centros de Custos e Custeio de Procedimentos Hospitales	53
Figura 11 – Relatório Analítico de Centro de Custo e Relatório de Custos de Procedimentos Hospitalares	54
Figura 12 – Diferença entre Custeio por Processo e Custeio por Encomenda	55
Figura 13 – Exemplo de Cálculo por Centro de Custo e por Custo do Procedimento Hospitalar.....	55
Figura 14 – Margem de Contribuição e Resultado do Exercício	57
Figura 15 – Custeio Baseado em Atividades em uma Organização Hospitalar	59
Figura 16 – Comparação entre o custeio por absorção e o custeio ABC.....	60
Figura 17– Esquematização da pesquisa	80
Figura 18 - Mapa da localização das organizações hospitalares pesquisados na Mesorregião do Triângulo Mineiro/Alto Paranaíba	67

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Ponto de Equilíbrio.....	58
Gráfico 2 – Justificativas para não existência de estudos e projetos	96
Gráfico 3 – Sistema orçamentário.....	97
Gráfico 4 – Área específica que utiliza sistema orçamentário.....	98
Gráfico 5 – Implantação de sistema orçamentário.....	98
Gráfico 6 - Controle de discrepâncias e desvios entre o orçado e o realizado.....	99
Gráfico 7 – Integração em termos de informação entre a área de custos e o orçamento da organização.....	99
Gráfico 8 – Controladoria ou área similar.....	100
Gráfico 9 – Controladoria ou área similar e o planejamento orçamentário.....	100
Gráfico 10 – Estrutura de controle e gerenciamento contábil da organização.....	102
Gráfico 11 – Contabilidade de custos na organização como suporte as decisões gerenciais.....	102
Gráfico 12 – Existência de contabilidade de custos e método de custeio	103
Gráfico 13 – Integração da contabilidade de custos e contabilidade financeira através de meios eletrônicos.....	103
Gráfico 14 – Utilização de relatórios disponibilizados pela contabilidade de custos.	104
Gráfico 15 – Instrumentos ou meios de acompanhamento da contabilidade de custos e mensuração dos resultados pela controladoria.....	104
Gráfico 16 – Suporte utilizado para a tomada de decisões.....	105
Gráfico 17 – Análise periódica das demonstrações financeiras.....	106
Gráfico 18 – Periodicidade da análise das demonstrações financeiras.....	106
Gráfico 19 – Relatórios para evidenciar a gestão de custos.....	108
Gráfico 20 - Periodicidade de emissão dos relatórios de custos.....	109
Gráfico 21 - Tipo de análise realizada sobre os relatórios de custos.....	109
Gráfico 22 - Métodos de custeios adotados pela organização.....	110
Gráfico 23 - Separação entre custos fixos e variáveis.....	111
Gráfico 24 – Custeio direto e separação entre custos fixos e variáveis	111
Gráfico 25 -Separação entre custos diretos e indiretos.....	112
Gráfico 26 – Custeio por absorção puro ou mesclado e separação entre custos diretos e indiretos.....	112
Gráfico 27 - Critérios de rateio dos custos indiretos.....	113
Gráfico 28 – Custeio por absorção e critérios de rateio dos custos indiretos.....	114
Gráfico 29 – Critérios para determinação do custo paciente-dia.....	114
Gráfico 30 : O método de custeio atual e os resultados esperados pela organização	115
Gráfico 31 - Justificativas para o método de custeio não proporcionar os resultados esperados pela organização	116
Gráfico 32 – Método de custeio ABC e os resultados esperados pelas organizações	116
Gráfico 33 – Método de custeio por absorção puro ou mesclado e os resultados esperados.....	117
Gráfico 34- Método de custeio direto puro ou mesclado e os resultados esperados.	117
Gráfico 35 – Análise dos custos totais e os resultados.....	118
Gráfico 36- Análise dos centros de custos e os resultados esperados.....	118
Gráfico 37 – Análise do impacto dos custos no resultado da organização e os resultados esperados.....	119

Gráfico 38 - Nível de conhecimento da organização quanto ao método de custeio ABC (Custeio baseado em atividades).....	120
Gráfico 39 - Razões pela não adoção do método de custeio ABC.....	120
Gráfico 40 - Percepção da margem de contribuição dos diversos serviços oferecidos.....	121
Gráfico 41 – Custeio direto e margem de contribuição	121
Gráfico 42 - Análise do ponto de equilíbrio contábil.	122
Gráfico 43 – Custeio direto e análise do ponto de equilíbrio contábil.....	122
Gráfico 44- Análise do ponto de equilíbrio econômico.	123
Gráfico 45 – Custeio direto e análise do ponto de equilíbrio econômico.....	123
Gráfico 46 – Existência de contabilidade de custos e resultados esperados.	124
Gráfico 47 – Não existência de contabilidade de custos e resultados esperados...	124
Gráfico 48 – Integração da CC com CF e resultados esperados.	125
Gráfico 49 – Não integração da CC com a CF e resultados esperados.....	125
Gráfico 50 – Existência de um sistema orçamentário e os resultados esperados...	126
Gráfico 51 – Não existência de um sistema orçamentário e resultados esperados.	126
Gráfico 52 - Existência de integração entre a área de custos e o orçamento e resultados esperados.	127
Gráfico 53 – Comparação entre as amostras.....	132
Gráfico 54 – Comparação entre as amostras.....	134
Gráfico 55 – Comparação entre as amostras.....	136

LISTA DE QUADROS E ILUSTRAÇÃO

Quadro 1 – Experiências nacionais.....	61
Quadro 2 – Experiências internacionais.....	62
Quadro 3– Organizações hospitalares por cidade	68
Quadro 4 - Relação de cidades e quantidades de organizações hospitalares	85
Quadro 5 – Municípios mais populosos da mesorregião do Triângulo Mineiro / Alto Paranaíba.....	130
Ilustração 1 - Esquema Geral da Análise e Interpretação dos resultados	93

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC – Custeio Baseado em Atividades

ACC - Análise dos Centros de Custos

AEC - Análise da Evolução dos Custos

AICRO - Análise do Impacto dos Custos no Resultado da Organização

ACT - Análise dos Custos Totais

CC – Contabilidade de Custos

CF – Contabilidade Financeira

CD – Custos Diretos

CF – Custos Fixos

CI – Custos Indiretos

CIF - Custos Indiretos de Fabricação

CP - Custos de Produção

CPri - Custos Primários

CR – Centros de Resultados

CT – Custos Totais

CTrans - Custos de Transformação

CV – Custos Variáveis

FEC - Falta de Estrutura de Custos

FDMSA - Falta de Definição de Metas a serem Atingidas

FDSI - Falta de Desenvolvimento de Sistemas Integrados

FPQ - Falta de Pessoal Qualificado

HE - Hospital Especializado

HG – Hospital Geral

HU – Hospital Universitário

IAP - Instituto de Aposentadorias e Pensões

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

INAMPS – Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social

LOS - Lei Orgânica da Saúde

MD – Materiais Diretos

MOD – Mão-de-Obra Direta

MS – Ministério da Saúde

ONA - Organização Nacional de Acreditação

OP – Ordem de Produção

RKW - Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit

RT – Receita Total

SIH - Sistema de Informações Hospitalares

SUS - Sistema Único de Saúde

UTI – Unidade de Tratamento Intensivo

SUMÁRIO

<u>INTRODUÇÃO</u>	<u>15</u>
<u>CAPÍTULO 1</u>	<u>17</u>
<u>OBJETO E JUSTIFICATIVA DO ESTUDO</u>	<u>17</u>
1.1 Objetivos.....	19
1.2 Justificativa do estudo.....	20
<u>CAPÍTULO 2</u>	<u>24</u>
<u>CONTROLADORIA, CUSTEIO E PLANEJAMENTO EM ORGANIZAÇÕES</u>	
<u>HOSPITALARES</u>	<u>24</u>
2.1 A Controladoria.....	24
2.1.1 A controladoria no âmbito geral	24
2.1.2 A controladoria nas organizações hospitalares.....	28
2.2 A contabilidade de custos.....	34
2.2.1 A contabilidade de custos no âmbito geral	34
2.2.2 A contabilidade de custos nas organizações hospitalares.....	48
2.3 O processo de planejamento e controle	63
2.3.1 O processo de planejamento e controle no âmbito geral	63
2.3.2 O processo de planejamento e controle no âmbito hospitalar	69
<u>CAPÍTULO 3</u>	<u>71</u>
<u>O SETOR HOSPITALAR</u>	<u>71</u>
3.1 Breve histórico da organização hospitalar	71
3.2 Características Funcionais da Organização Hospitalar	74
3.3 Características e dimensões da rede hospitalar brasileira, no âmbito federal, estadual e regional	76
<u>CAPÍTULO 4</u>	<u>78</u>
<u>METODOLOGIA DA PESQUISA</u>	<u>78</u>
4.1 Tipo de pesquisa	78
4.2 Modelagem da Pesquisa	79
4.3 Unidades de análise e observação	81
4.4 Coleta de dados	85
4.5 Tabulação	89
4.6 Análise e Interpretação dos dados	89
4.7 Delimitação da Pesquisa.....	91
4.8 Dimensão da Amostragem	91
4.9 Esquema Geral da Análise e Interpretação dos Resultados.....	92

<u>CAPÍTULO 5</u>	<u>94</u>
<u>ANÁLISE DAS ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES DA MESORREGIÃO DO</u>	
<u>TRIÂNGULO MINEIRO / ALTO PARANAÍBA</u>	<u>94</u>
5.1 Considerações Iniciais	94
5.2 Questões Gerais e Administrativas	94
5.3 Questões Orçamentárias	96
5.4 Questões Contábeis.....	101
5.4 Custeio Hospitalar	107
5.6 Análise dos 06(seis) Maiores Municípios da Mesorregião	129
5.7 Considerações sobre a análise e interpretação dos resultados	137
<u>CONSIDERAÇÕES FINAIS</u>	<u>138</u>
<u>RECOMENDAÇÕES E SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS</u>	<u>141</u>
<u>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</u>	<u>142</u>
<u>APÊNDICES</u>	<u>149</u>
<u>ANEXOS</u>	<u>170</u>

INTRODUÇÃO

O atual cenário econômico mundial é um desafio à gestão empresarial. Assim, as empresas buscam, de maneira intensiva, meios para se adequar e reagir às constantes mudanças ambientais. Entre outros aspectos, procuram pela otimização do desempenho e a melhoria dos seus sistemas de custos, a fim de se manterem, agregando valor a seus acionistas, clientes, fornecedores e funcionários.

Para tanto, necessitam reestruturar sua área de custos, de modo a alcançar um adequado controle de suas atividades estratégicas e operacionais, que lhes permita obter a desejada eficácia na gestão e, conseqüentemente, o cumprimento de sua missão.

A caracterização dos elementos que compõem esse sistema deve ser percebida pelas organizações como um importante instrumento de informação gerencial para os seus diversos níveis de planejamento, controle e tomada de decisões.

É nessa perspectiva que o interesse pelo sistema de custo de hospitais tem aumentado nos últimos anos, em decorrência, principalmente, das rápidas mudanças ocorridas no meio-ambiente.

Sob o ponto de vista econômico-financeiro e social, um hospital tem as mesmas características concernentes aos demais setores da economia. Eles possuem ativos, passivos, despesas e receitas, que precisam ser gerenciados de forma eficiente e eficaz para que seja assegurada a continuidade dos negócios. Além disso, geram recursos capazes de remunerar os fatores produtivos, como trabalho e capital do acionista e proporcionar à comunidade o bem-estar necessário à sobrevivência da espécie. Tudo isso, acompanhando a evolução da tecnologia dos meios e os estudos ligados à medicina.

Decorrem disso alterações que afetam a eficiência dos sistemas de custos de hospitais, implicando a necessidade de se adaptar a novos conceitos e técnicas, que possibilitem o apropriado controle das atividades.

Portanto, além de existirem novas exigências mercadológicas para essas organizações, tendo em vista o aumento da competitividade, há, também, diferentes

tipos de hospitais e, por conseguinte, maiores desafios para o gestor dessas organizações. Em decorrência dessa complexidade, assim como pelo maior dinamismo do contexto empresarial, os hospitais enfrentam situações incertas, tanto na definição dos objetivos como na tomada de decisões.

Ademais, como assevera Ribeiro Filho (2005,p.20) “ Qualquer entidade hospitalar, independente de sua natureza pública, privada ou filantrópica, deve desejar que o fruto de seu trabalho, durante um período de tempo qualquer, seja suficiente para remunerar todos os fatores envolvidos.”

É nesse contexto que se insere esta investigação : a gestão dos custos em organizações hospitalares , tomando como referência uma região de grande importância sócio-econômica para o estado de Minas Gerais e para o Brasil: a Mesorregião do Triângulo Mineiro / Alto Paranaíba.

Esta investigação está estruturada em cinco capítulos .

No Capítulo 1, apresentam-se os principais aspectos concernentes à presente pesquisa , sua justificativa de estudo , a formulação das hipóteses , seus objetivos geral e específicos .

No Capítulo 2, é efetuada uma revisão dos principais conceitos referentes à controladoria e ao sistema de custeio , como forma de expor uma base conceitual adequada às necessidades do trabalho.

No Capítulo 3, são discutidos conceitos acerca das características e panorama do setor hospitalar no Brasil, e,mais especificamente, na região em estudo.

No Capítulo 4, delineia-se a metodologia empregada nesta investigação , caracterizando-se os aspectos norteadores do trabalho e buscando uma completa coerência com as técnicas de pesquisa amplamente divulgadas ´pela literatura pertinente.

No Capítulo 5, expõem-se os resultados da análise da pesquisa empírica , tratando de um estudo da utilização dos instrumentos de gestão de custos nas organizações hospitalares , dentro do contexto geográfico do Triângulo Mineiro / Alto Paranaíba.

Finalmente, são elaboradas as considerações finais , bem como as recomendações e sugestões para pesquisas futuras.

CAPÍTULO 1

OBJETO E JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

O processo de tomada de decisões, vinculado ao suporte informacional, reflete a essência da administração das organizações, e isso não poderia ser diferente para a organização hospitalar. Essas decisões, por sua vez, são tomadas com base nas informações que devem ser geradas e disponibilizadas pela controladoria sobre os processos de planejamento, execução e controle de um hospital.

Dessa forma, o hospital requer um sistema de custeio que esteja alinhado com os mais atualizados conceitos e metodologias encontradas na literatura pertinente, bem como que lhe permita realizar um adequado controle da gestão hospitalar.

Nesse sentido, a controladoria assume cada vez mais papel preponderante no contexto administrativo das organizações. Para Beuren e Moura (2000, p.60), ela exerce forte influência sobre a “administração, rumo a decisões lógicas e compatíveis com os objetivos da organização, ou seja, ela possui a função de fazer com que os recursos disponíveis sejam aplicados para a otimização dos resultados da empresa.”

No atual ambiente de incerteza, as organizações consideram que a complexidade dos processos e a variedade de produtos, que outrora eram restritos, tenham sido controladas, talvez, por um único método de custeio, suficiente para suprir os gestores de informações relativas aos custos dos processos. Os principais fatores de serviços, os custos dos materiais e mão-de-obra, que representavam parcela expressiva na composição dos custos, podiam ser facilmente identificados com cada serviço.

A pouca representatividade dos custos indiretos fazia com que as possíveis distorções, provocadas pela sua apropriação por critérios de proporcionalidade à mão-de-obra direta, por exemplo, se tornassem irrelevantes.

No contexto de complexidade em que estão inseridas as organizações hospitalares, fica evidenciada a necessidade de um adequado detalhamento de seus

custos em todos os níveis, obtendo informações relevantes que auxiliem na avaliação de desempenho dos processos, atividades e serviços. O pleno domínio de informações relativas ao sistema de custos assume papel fundamental como instrumento de gestão, sendo fator de vantagem competitiva e decisiva para a sobrevivência dessas organizações.

Por meio da utilização apropriada da informação contábil, os gestores são capazes de orientar as decisões sobre o melhor *mix* de serviços, escolher a melhor fonte de fornecimento e avaliar o desempenho dos processos operacionais internos. Sendo possível, ainda, verificar onde são necessárias melhorias em qualidade, eficiência e rapidez nas operações de sistema de custeio e avaliar oportunidades e ameaças de mercado.

A complexidade dos hospitais, segundo Martins (2000, p.18), exige que se forneça à “administração informações para que seus objetivos se concretizem”. Essas informações são necessárias para “fixar a meta de resultados; estabelecer objetivos departamentais que orientem suas atividades para a meta final; e determinar, controlar e analisar variações que desviem dos padrões estabelecidos”.

Nesse sentido, a composição e o comportamento dos custos devem ser entendidos pela administração hospitalar como complexas e até vulneráveis diante das dificuldades encontradas quando da sua distribuição aos objetos de custos.

Dessa forma, evidencia-se uma lenta evolução gerencial hospitalar nessa área. Foi somente em razão de uma necessidade quanto à redução de seus custos totais, que os hospitais começaram uma busca por melhores resultados financeiro e operacional (BISCONTINI, 1999).

Fica evidente que a amplitude de ações e atribuições pertinentes a hospitais, na maioria das vezes, gera conseqüentes dificuldades na mensuração e apropriação de recursos. Há restrições nas apurações de dados, causando falhas na gestão hospitalar.

Mesmo quando existe a prática operacional em administração hospitalar, torna-se difícil a percepção de todos os problemas técnico-operacionais existentes nessas organizações. A variedade de tarefas, a concomitância de atividades, a falta de equipamentos, o imediatismo de processos e de produtos, a larga lista de insumos utilizados em cada atividade, a falta de conhecimento, treinamento e

adequação de colaboradores, acabam tornando o dia-a-dia da unidade um complexo contexto de estudo e gerenciamento.

Portanto, torna-se imprescindível um sistema de custeio eficaz para proporcionar à controladoria das organizações hospitalares uma perspectiva de melhorias dos processos de planejamento, execução e controle dessas entidades.

Diante do exposto, elaborou-se a seguinte questão-problema: Os instrumentos de gestão de custos utilizados pelos hospitais do estado de Minas Gerais, mais especificamente, da mesorregião do Triângulo Mineiro / Alto Paranaíba estariam alinhados com os atuais conceitos e metodologias encontrados na literatura pertinente?

Fundamentado na existência deste questionamento passa-se à formulação das seguintes hipóteses:

H1: As informações proporcionadas pelos sistemas contábeis destinam-se, basicamente, a atender às exigências externas;

H2: A maioria das organizações não utiliza a contabilidade de custos como instrumento gerencial, e, entre a minoria que a utiliza, destaca-se a metodologia do Custeio por Absorção nas suas formas mais elementares, e o custeio ABC em menor grau;

H3: A maioria das organizações não possui um sistema orçamentário totalmente implantado, nem tampouco há uma total integração, em termos de informações, entre o sistema de custos e aquele.

1.1. Objetivos

O objetivo geral deste estudo é Investigar o grau de aderência existente entre os instrumentos de gestão de custos hospitalares empregados em organizações hospitalares da região do Triângulo Mineiro / Alto Paranaíba e o *estado da arte* disponível na literatura contemporânea que trata a respeito do referido tema.

A partir do objetivo geral foram elaborados os seguintes objetivos específicos:

- identificar na literatura existente, os instrumentos de gestão de custos mais empregados nas organizações empresariais;
- apresentar a evolução e as características do setor hospitalar como forma de justificativa da importância dessas entidades ;

- expor a situação da rede hospitalar no Brasil e , mais especificamente , na região objeto da pesquisa ;
- verificar empiricamente se as organizações hospitalares da região, seja no âmbito geral ou no contexto dos seis municípios mais populosos , utilizam os métodos de custeio presentes na literatura especializada, como complemento ao usado pela contabilidade de custos;
- avaliar se o método de custeio aplicado pela controladoria ou área similar , em organizações hospitalares, seja no âmbito geral ou no contexto dos seis municípios mais populosos, atende aos propósitos da administração de hospitais, em termos de resultados;
- averiguar, nas unidades objeto da pesquisa, se a gestão de custos está integrada a um sistema orçamentário sistematicamente estabelecido.

1.2. Justificativa do estudo

O ambiente, em seus diversos aspectos, vem se transformando e tornando-se mais competitivo e exigente. As empresas, em resposta às novas exigências , estão passando por mudanças profundas, e, como não poderia deixar de acontecer, esses processos têm impactado a economia e as organizações de forma geral.

As empresas integrantes desse processo, de acordo com Catelli, Guerreiro e Pereira (1993, p.9), “tem promovido mudanças na sua forma de atuação [...] se deparam com uma nova realidade econômica que requer investimentos em tecnologia, seletividade de mercados e diversificação de suas atividades”.

Nesse intenso movimento de mudanças, a administração hospitalar não é facilitada nos contextos de baixa inflação ou estabilidade econômica. Pelo contrário, em um mundo real competitivo, o acirramento da concorrência se traduz por menores margens de retorno e por uma necessidade de maior rapidez na obtenção de resultados.

Baumgartner (apud TOGNON,1999.p.7) assevera que a era do empirismo na gestão hospitalar:

Está com seus dias contados. As ferramentas administrativas e financeiras são cada vez mais necessárias. Hoje já se fala em planejamento financeiro, fluxo de caixa e outras ferramentas simples, porém de grande utilidade para a administração do negócio. Dentre estas ferramentas, a questão dos custos hospitalares também é de extrema importância.

O mercado tem sofrido profundas alterações nas suas formas de concorrência. Para Cornachione Júnior (1993, p.12),

(...) a sobrevivência em ambiente competitivo está, também, vinculada diretamente à capacidade que um dado elemento tem de adaptar-se aos acontecimentos do ambiente [...] necessitando, para tanto, que haja preocupação com seu resultado econômico.

Isso faz com que a administração hospitalar, por meio de um sistema de custeio, dentro da visão da controladoria, constitua-se em atividade prioritária, tornando disponíveis os recursos no mais breve tempo possível, evitando ineficiências na gestão e, conseqüentemente, maximizando resultados.

Novas filosofias, métodos, técnicas e abordagens de gestão desafiam a capacidade dos gestores de hospitais no que diz respeito ao entendimento destas questões, ao discernimento do que é ou não relevante e, principalmente, como implementar as mudanças e obter resultados.

Diante das novas situações com que se deparam os gestores das organizações, no atual ambiente competitivo, de acordo com Catelli, Guerreiro e Pereira (1993, p.15), “devem procurar otimizar seus resultados, de modo que as atividades sob sua responsabilidade contribuam favoravelmente para o resultado global da empresa.”

A partir da constatação dessa realidade, o papel da controladoria passa a ter destaque nas organizações. A controladoria, no processo de gestão das organizações, tem o propósito de oferecer o devido suporte e apoio à consecução dos objetivos institucionais. Mosimann e Fisch (1999, p.88) afirmam que:

A controladoria, assim como todas as áreas de responsabilidade de uma empresa, devem esforçar-se para garantir o cumprimento da missão e a

continuidade da organização. Seu papel fundamental, nesse sentido, consiste em coordenar os esforços para conseguir um resultado global sinérgico, isto é, superior à soma dos resultados de cada área.

A controladoria, conforme Catelli (1999), “deve atuar em todas as etapas do processo de gestão da empresa, sob pena de não exercer adequadamente sua função de controle e reporte na correção do planejamento”.

Dentro da área de administração hospitalar, a controladoria, cresce de importância sob a ótica da questão do gerenciamento ótimo dos custos hospitalares, Segundo Abbas (2001,p.2), a apuração e o controle dos custos hospitalares constitui:

uma absoluta necessidade dentro das instituições hospitalares, pois enquanto a primeira serve de instrumento eficaz de gerência e acompanhamento dos serviços, a segunda permite a implantação de medidas corretivas que visem a um melhor desempenho das unidades, com base na possível redefinição das prioridades essenciais, aumento da produtividade e racionalização do uso de recursos dentre outras medidas administrativas.

Portanto, a realização deste estudo justifica-se pela importância de haver um sistema de custeio que possibilite a otimização dos recursos financeiros disponíveis em organizações hospitalares, por meio do suporte adequado a um sistema de informações gerenciais de base contábil utilizado pela controladoria como auxílio no desenvolvimento das atividades de hospitais.

Entende-se que as principais contribuições deste trabalho residem no nível gerencial e acadêmico. No primeiro, o estudo vem somar-se às pesquisas na área de custos hospitalares e torna-se importante, visto que essas investigações, no Brasil, na última década, têm sido consideradas como sendo insuficientes ou principiantes, tendo como referência as obras consultadas .

Desta forma, pretende-se contribuir para o melhor entendimento do gestor de hospitais e dar suporte para a efetiva utilização dos sistemas de custeios em uma organização hospitalar.

Sob o ponto de vista acadêmico, a contribuição do trabalho evidencia-se na carência de pesquisas sobre esse tópico. Assim, este é um caminho interessante para identificar e mostrar que os atuais trabalhos apresentados em congressos e seminários que tratam do referido tema, empregam muito as pesquisas empíricas, tendência também seguida por este estudo, no intuito de consolidar o conhecimento na área de custos hospitalares.

CAPÍTULO 2

CONTROLADORIA, CUSTEIO E PLANEJAMENTO EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES

No presente capítulo, pretende-se apresentar e discutir a literatura relativa aos temas controladoria, custeio e planejamento. Dentro de cada uma dessas temáticas, inicialmente, busca-se realizar tal reflexão sob uma perspectiva mais geral, independente de um contexto específico, para, na seqüência, focalizar o contexto das organizações hospitalares.

2.1. A Controladoria

2.1.1 A controladoria no âmbito geral

Diante das múltiplas necessidades, as modernas organizações precisam se estruturar de forma a atender às demandas mercadológicas . Para tanto, o aspecto da obtenção de resultados econômicos satisfatórios tornou-se imprescindível para que elas se mantenham operando em seu ambiente, dando continuidade aos propósitos estabelecidos em seus planejamentos. Nesse mister, o papel da controladoria assume grande relevância.

A controladoria, segundo Beuren (2002, p.20), surgiu no início do século XX, nas grandes corporações norte-americanas, com a finalidade de realizar rígido controle de todos os negócios das empresas relacionadas, subsidiárias e/ou filiais.

Nessa fase, essa função era exercida por profissionais da área financeira ou contabilidade, devido às suas experiências em manipular informações econômico-financeiras, além da ampla visão sistêmica de que dispunham sobre a dinâmica empresarial.

Assim, a controladoria, cuja função básica é prover e gerenciar informações de suporte ao processo decisório, além de motivar e coordenar a ação dos diversos gestores nas tomadas de decisões, reveste-se de fundamental importância dentro do contexto de organizações.

Nessa mesma linha de raciocínio, Perez Júnior et al (1997,p.37) asseveram que o papel da Controladoria, portanto, é assessorar a gestão da empresa, fornecendo mensuração das alternativas econômicas e, por meio da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório.

Cabe , neste momento, buscar uma conceituação para a controladoria, que possa servir de base para o presente estudo, de forma a subsidiar a utilização das diversas ferramentas gerenciais, como a gestão de custos e o planejamento orçamentário.

Conceituando controladoria, Mosimann e Fisch (1999, p.88) afirmam que

A Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:

- a) como um órgão administrativo com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa;
- b) como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

Na visão dos referidos autores, a controladoria constitui-se numa área do conhecimento que visa, principalmente, à otimização do resultado econômico da organização .Para atender a tal mister, ela precisa ser instrumentalizada com uma gama muito grande e diversificada de recursos epistemológicos e de tecnologia de informações .

O posicionamento da controladoria, no âmbito da ciência administrativa, encontra dois caminhos: ocupar uma função administrativa dentro do contexto da estrutura formal da organização e apresentar-se como um ramo do conhecimento(como foi caracterizado anteriormente), com todas as características das demais áreas, estabelecendo com elas inter-relações de dependência.

Segundo Mosimann e Fisch (1999, p.88), na condição de órgão administrativo, a controladoria tem por finalidade:

garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.

Numa mesma linha de raciocínio, o estudo da controladoria, de acordo com Almeida, Parisi e Pereira (1999, p.370-371), deve ser observado segundo dois vértices: o primeiro, como ramo do conhecimento responsável pela definição da base conceitual, e o segundo, como órgão administrativo responsável pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.

A controladoria, como ramo do conhecimento, permite a definição do modelo de gestão econômica e o desenvolvimento e a construção dos sistemas de informações num contexto de tecnologia de gestão. Dentro de sua principal atribuição de uma unidade administrativa, a controladoria é responsável pela coordenação e disseminação da tecnologia de gestão, além de aglutinar e direcionar os esforços dos demais gestores à otimização do resultado da organização.

Para atingir a sua missão, a controladoria é responsável pela execução das seguintes atividades: a) desenvolvimento de condições para a realização da gestão econômica; b) subsídio ao processo de gestão com informações em todas as suas fases, c) gestão dos sistemas de informações econômicas de apoio às decisões; e d) apoio à consolidação, avaliação e harmonização dos planos das áreas (ALMEIDA, PARISI e PEREIRA ,1999,p.372).

Em sua essência, a controladoria é um órgão voltado ao processo de gestão empresarial. Portanto, a controladoria nas organizações, pode ser identificada também como uma área de *staff*, que possui decisões a serem tomadas e responsabilidades a serem cobradas.

Desta forma, a controladoria reveste-se de fundamental importância ao disponibilizar instrumentos capazes de estruturar e viabilizar um processo de gestão que assegure a desejada eficácia e, conseqüentemente, a continuidade das atividades organizacionais.

Como uma unidade administrativa, responsabiliza-se pelo projeto, implementação, coordenação e disseminação de informações. A controladoria opera dentro de suas próprias concepções sobre a gestão empresarial, reunindo conceitos e métodos, além de servir como órgão integrador e coordenador da atuação eficaz dos gestores.

Assim, trata-se de um órgão dotado de missão, objetivos e metas para sua própria atuação. Almeida, Parisi e Pereira (1999, p.90) citam que:

a missão da controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas [...] enfatizam que os objetivos da controladoria, tendo em vista a sua missão estabelecida, são: promoção da eficácia organizacional; viabilização da gestão econômica; e promoção da integração das áreas de responsabilidade..

A controladoria, em decorrência da missão e objetivos estabelecidos, e para seu efetivo desempenho, terá responsabilidade e autoridade. Para Almeida, Parisi e Pereira (1999, p.374), é responsabilidade da controladoria ser a indutora dos gestores, no que diz respeito à melhora das decisões, pois sua atuação envolve implementar um conjunto de ações, cujos produtos materializam-se em instrumentos disponibilizados aos gestores.

Na execução de suas atividades, a controladoria deve utilizar-se de dois instrumentos fundamentais: processo de gestão e sistemas de informações. O processo de gestão, de acordo com Almeida, Parisi e Pereira (1999, p.377), compõe-se de planejamento estratégico e operacional, programação, execução e controle. A etapa de planejamento estratégico é o momento em que cenários futuros são antecipados, e oportunidades e ameaças são identificadas. O planejamento operacional consiste em formular planos operacionais alternativos e optar por um.

A programação é o momento em que o que foi planejado é adequado às imposições do dia-a-dia, porém sua efetiva realização é o que caracteriza a execução. A etapa de controle implica múltiplos aspectos (avaliação de desempenho, de resultados, dentre outros), sendo primordial o enfoque de garantir que as atividades sejam realizadas de acordo com o previamente estabelecido nos planos.

Para suportar o processo de gestão com informações adequadas, nas decisões requeridas em suas diversas etapas, a controladoria necessita disponibilizar um sistema de informações gerenciais de base contábil.

A Controladoria vem sofrendo profundas alterações nos últimos anos, especialmente, em função de mudanças sistêmicas ocorridas no ambiente econômico, social e político das organizações e, em decorrência, também nelas próprias.

As funções da controladoria foram ampliadas à medida que as operações empresariais foram se tornando mais complexas. As tarefas que lhe cabem

passaram a exigir um conjunto de conhecimentos sofisticados, capaz de auxiliar os homens de negócios na solução de problemas cada vez mais numerosos e mais complexos, como ocorre no ambiente hospitalar, no qual o papel da controladoria reveste-se de substancial relevância.

2.1.2 A controladoria nas organizações hospitalares

No âmbito hospitalar, como em qualquer ambiente produtivo, o papel da controladoria , também, se faz presente. Ao disponibilizar um método de custeio que dê suporte informacional, na prestação de serviços de gestão de custos, às organizações hospitalares, a controladoria concilia os diversos interesses e necessidades.

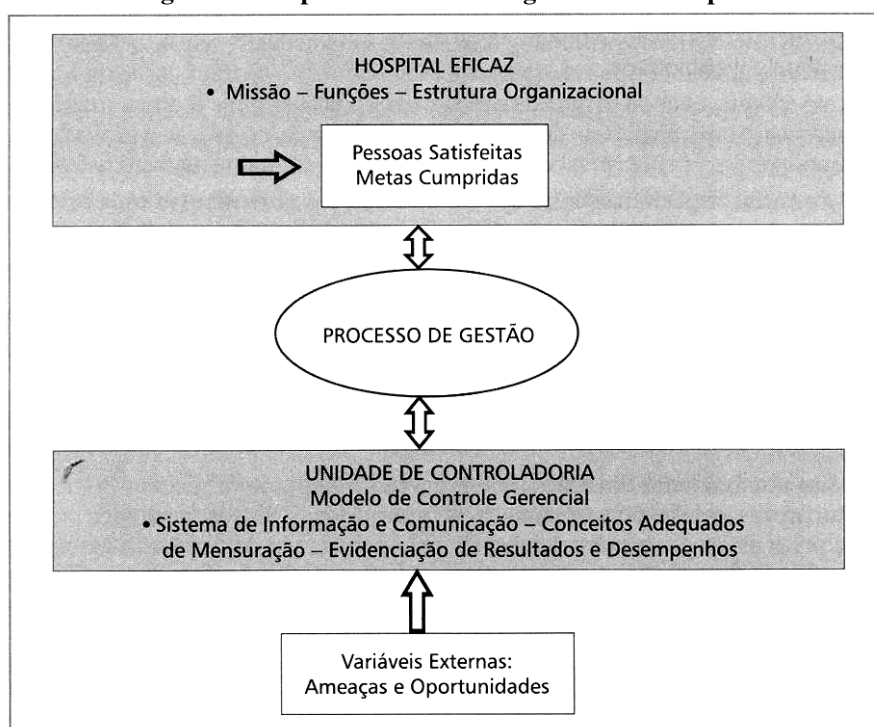
Como há carência de obras na área de controladoria hospitalar, optou-se por apresentar as idéias desenvolvidas por Ribeiro Filho (2005), como forma de caracterização desse tema.

Na visão de Ribeiro Filho (2005), uma entidade hospitalar, concentrando os meios necessários para a produção de diagnósticos, assume, necessariamente, uma dimensão que implica gerenciamento que redunde na utilização eficaz dos recursos representados em equipamentos, infra-estrutura e conhecimento técnico especializado.

A preocupação encontra respaldo no fato de que, em um ambiente hospitalar , seja qual for a sua modalidade ou dimensão, encontra-se presente uma grande diversidade de materiais, equipamentos, serviços e profissionais, os quais exigem da administração a utilização de instrumentos sofisticados de gestão e agentes altamente especializados para desempenhar a administração dessa complexa organização

Como alternativa de resposta ao grande desafio de administrar essa complexa organização ,o referido autor propõe um modelo de controle gerencial adequado ao ambiente de uma organização hospitalar como resposta plausível aos desafios enfrentados pelos gestores (Figura 1) .

Figura 1- Perspectiva do controle gerencial no hospital



Fonte : Ribeiro Filho (2005, p.17)

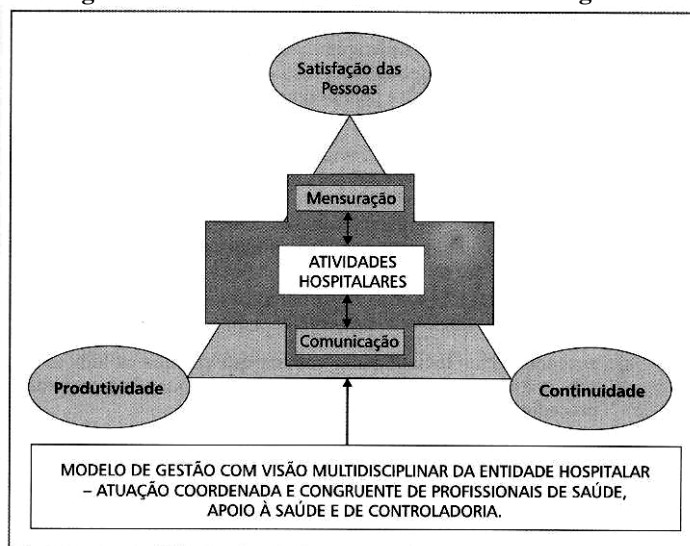
Para alcançar o *status* de Hospital Eficaz, a organização hospitalar precisa estar estruturada com uma Unidade de Controladoria que proporcionará um sistema de informação de base contábil, contribuindo para que o processo de gestão alcance a satisfação dos clientes .

O processo de gestão é permeado por um conjunto de atividades desenvolvidas desde a análise das ameaças e oportunidades, dentro de um contexto de variáveis externas, até a definição clara da missão, funções e estrutura organizacional da organização hospitalar .

O referido autor, ao trabalhar o conceito de eficácia organizacional, aborda três aspectos que considera essenciais para o alcance daquele objetivo : satisfação das pessoas, produtividade e continuidade(Figura 2).

A satisfação das pessoas está relacionada aos clientes internos e externos, à produtividade, aos processos a cargo da unidade hospitalar e à continuidade, é suportada em aperfeiçoamentos tecnológicos.

Figura 2 – Dimensões da eficácia e modelo de gestão



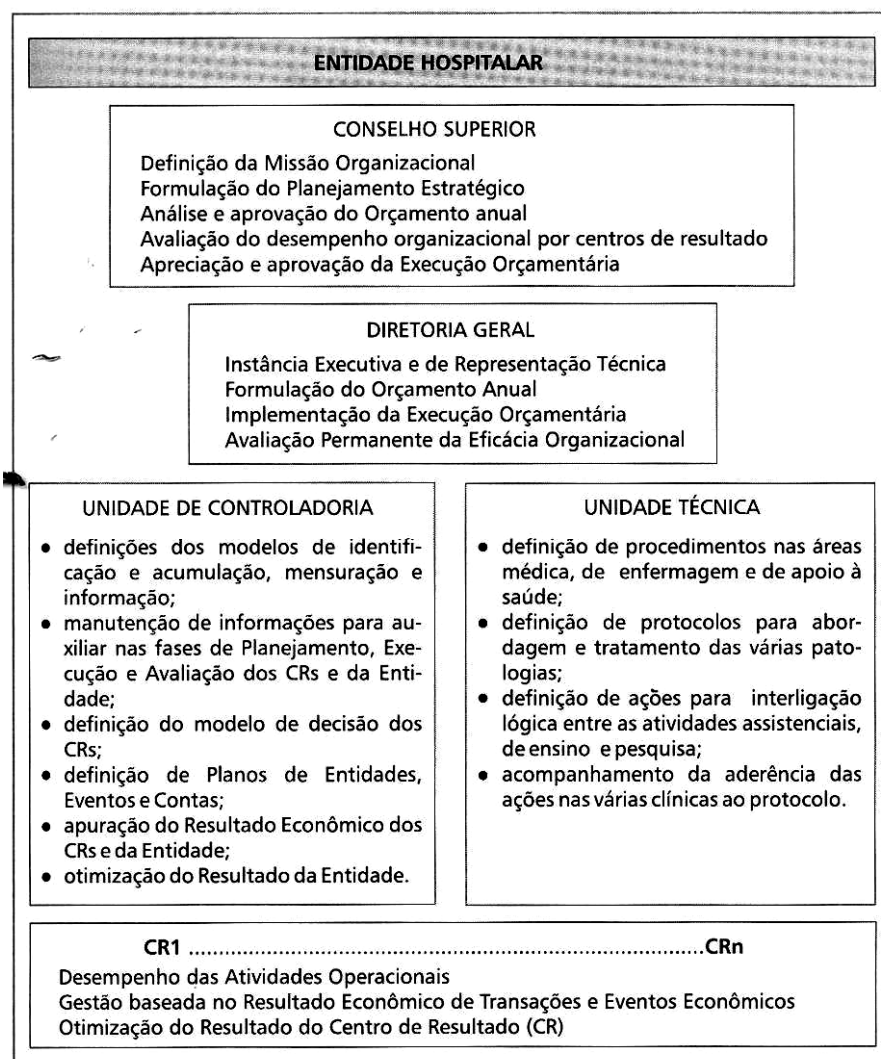
Fonte : Ribeiro Filho (2005,p.21)

Ao apresentar a unidade de controladoria hospitalar como elo integrador entre as diversas áreas de uma entidade hospitalar, Ribeiro Filho (2005) afirma que

O mundo dos “aventais brancos” , também, se subordina à regra da escassez de recursos. Esta é , realmente, uma limitação infeliz, porque o que está em jogo é a saúde das pessoas, um dos bens mais preciosos do ser humano.O papel de maior destaque para a Controladoria Hospitalar, talvez o que lhe confira um atributo especial, seja o de buscar incansavelmente ferramentas que auxiliem na gestão eficaz desses recursos escassos .

Assim, passa-se à concepção de um modelo de Controladoria Hospitalar (Figura 3), quando se observa a presença de Centros de Resultados (CR), formados pelas unidades funcionais da entidade hospitalar , que , além de serem estruturadas como “centros de custos”, devem proporcionar à organização hospitalar resultados econômicos satisfatórios, por meio de uma ótima conjugação de receitas, despesas, custos, ativos e passivos. Os CR funcionariam como unidades autônomas, capazes, não somente de gerar custos e despesas, mas, principalmente, de apresentar resultados , sendo considerados pela entidade como uma verdadeira organização.

Figura 3 – Concepção da controladoria hospitalar



Fonte : Ribeiro Filho (2005,p.27)

A esse respeito, Ribeiro Filho (2005,p. 28) conclui que

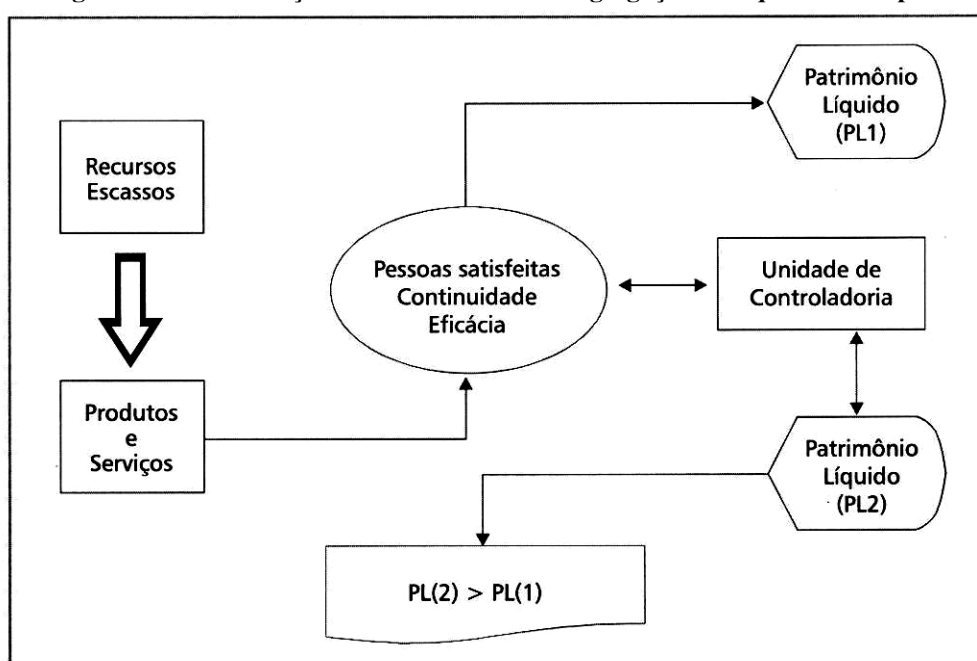
Na medida em que cada CR deve buscar a otimização do seu resultado econômico, fruto da confrontação entre receitas, despesas e custos, é possível vislumbrar um papel definido para a Controladoria Hospitalar, como decorrência da manutenção e funcionamento do sistema de informações de gestão econômica: assegurar a otimização do resultado econômico global do hospital.

Dessa forma, a organização hospitalar buscará os resultados necessários à obtenção da eficácia organizacional, por meio da importante atuação da Controladoria Hospitalar.

Nesse sentido, Ribeiro Filho (2005,p.43) assevera que “A Controladoria Hospitalar busca, portanto, os meios gerenciais que sejam necessários e suficientes para assegurar a otimização do resultado (eficácia) da entidade”.

Como a obtenção de um resultado econômico positivo (lucro) contribui para o aumento do patrimônio de qualquer entidade ou organização, no caso da organização hospitalar, a atuação eficaz da controladoria, como caracterizado anteriormente, tem efeitos relevantes na agregação de valor ou riqueza para essa entidade, pois, de acordo com o autor, “a Controladoria Hospitalar atua para que o valor agregado ao Patrimônio Líquido do hospital, em uma situação de presença da unidade de Controladoria, seja maior do que um outro valor que seria obtido sem a atuação da unidade de Controladoria.” (Figura 4).

Figura 4 – Contribuição da Controladoria na agregação de riqueza do hospital



Fonte : Ribeiro Filho (2005,p.44)

Sobre a contribuição da controladoria para a agregação de riqueza da organização hospitalar, o referido autor finaliza que:

A disponibilidade de informação gerencial sobre o resultado econômico de transações, eventos, serviços, unidades e hospital como um todo propicia um ambiente decisório, onde se visualiza com clareza a opção com maior potencial de eficácia. Ofertar esse ambiente sintetiza todo o trabalho da Controladoria Hospitalar.

A busca de uma continuidade do negócio passa, necessariamente, pela obtenção de resultados positivos ´que somente poderão ser alcançados por meio de um processo de gestão que esteja amparado pela atuação eficiente e eficaz da área de controladoria.

Para que a controladoria possa atuar de maneira mais visível e caracterizada, dentro da organização hospitalar, há a necessidade de que seja nomeado um agente que represente o profissional encarregado em desenvolver todas aquelas atribuições necessárias para a otimização do resultado da entidade. Tal agente, nas grandes organizações, normalmente, é denominado de “controller”, sendo oportuno, neste momento, apresentar algumas características desse importante gestor.

O profissional da Controladoria Hospitalar , segundo Ribeiro Filho(2005,p.38), “ é , antes de tudo, alguém que possui uma visão sistêmica da entidade onde atua.” Assim, esse agente precisa possuir formação múltipla e diferenciada para poder atuar dentro daquela visão estabelecida pelo referido autor. Desta forma, Ribeiro Filho (2005,p.38) relaciona alguns atributos referentes à atuação do *controller* , quais sejam :

1. Capacidade para supervisionar e atuar em todas as funções orçamentárias, financeiras, contábeis, e gestão dos custos hospitalares;
2. Perfil para atuar em equipes multidisciplinares, especialmente, no desenvolvimento e na manutenção de sistemas de informações gerenciais;
3. Habilidade para negociar projetos;
4. Capacidade de comunicação;
5. Liderança focada em resultados;
6. Persistência e flexibilidade;
7. Forte compromisso ético.

Todos esses atributos são o suporte para uma atuação que objetive o desenvolvimento e a eficácia dos setores e atividades a cargo da Controladoria Hospitalar, especificamente:

- a) estrutura normativa para o funcionamento do ciclo de planejamento, orçamento, avaliação de desempenhos e resultados;
- b) supervisão da preparação dos relatórios de resultados das áreas e unidades;
- c) direção e/ou orientação para a unidade de auditoria interna;
- d) visitas às unidades e serviços para assistência e orientação no que diz respeito às questões orçamentárias, financeiras, contábeis e de custos;
- e) implementação de programas de educação continuada para os colaboradores da unidade de controladoria;

f) assessoria permanente ao dirigente máximo, com relação aos assuntos de sua especialidade.

Ainda, o referido autor comenta sobre os requisitos técnicos para uma atuação eficaz do controller, demandando forte conhecimento nas áreas de finanças, orçamento, contabilidade, tributos e sistemas de informações, além das ferramentas de apoio gerencial, como métodos quantitativos aplicados e informática.

Dessa forma, a eficácia organizacional, no âmbito de uma organização hospitalar, poderá ser alcançada por meio da estruturação de uma Controladoria Hospitalar munida de um sistema de informações gerenciais com base contábil, como suporte gerencial para o processo de tomada de decisão, tendo como agente central um profissional com características multidisciplinares, capaz de buscar a concretização dos objetivos e metas estabelecidos pela direção ou órgão superior da entidade hospitalar.

2.2. A contabilidade de custos

2.2.1. A contabilidade de custos no âmbito geral

Uma das ferramentas mais importantes para dar suporte à tomada de decisões dentro de uma organização, principalmente quando se busca a otimização do seu desempenho econômico, é a contabilidade dos custos de suas operações.

Surgida com a necessidade de dimensionar os custos produtivos dos estoques de diversas modalidades de materiais, a contabilidade de custos, através do tempo, e por necessidades ambientais, passou a ser vista como um grande instrumento de apoio gerencial.

Martins (2003,p.21), ao comentar sobre a nova visão do emprego da contabilidade de custos nas organizações, assevera que:

Nesse novo campo, a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões . No que diz respeito ao Controle sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.(...) No que tange à Decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às conseqüências de curto e longo prazo sobre medidas de

introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção etc.

Devido à globalização, as empresas enfrentam o grande desafio de ser competitivas e ,desta forma, devem estar inteiramente atentas aos seus verdadeiros custos, de forma a maximizar seus resultados e criar melhores condições mercadológicas para poder buscar uma fatia maior no mercado.

Nesse contexto, Martins (2003,p.22) declara que:

Com o significativo aumento de competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados, seja industriais, comerciais ou de serviços, os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisões em uma empresa. Isto ocorre pois , devido à alta competição existente, as empresas já não podem mais definir seus preços apenas de acordo com os custos incorridos, e sim, também, com base nos preços praticados no mercado em que atuam.

Dessa forma, as modernas organizações vêm buscando o aprimoramento da utilização dos instrumentos de gestão de custos, com a preocupação principal de fazer frente à crescente competitividade evidenciada em todos os setores da economia.

Como forma de iniciar a discussão acerca dos instrumentos de gestão dos custos, inicialmente, com uma abordagem mais generalizada e, num segundo momento, direcionar para a área hospitalar, faz-se necessário estabelecer a conceituação do que venha representar a palavra “custos”.

Segundo Martins (2003, p. 25)

Custo é o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. O custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço.

A adequada noção do conceito de custos proporciona aos gestores a correta identificação das variáveis relevantes (parâmetros norteadores), necessárias à definição de uma estrutura de custos dentro dos modelos produtivos vivenciados.

Existem diversas classificações para os custos, seguindo os mais variados critérios, e isso vai depender da necessidade de cada organização em direcionar esses critérios para os seus objetivos operacionais.

Os custos são ditos diretos quando podem ser especificamente atribuíveis a um produto ou serviço, como é o caso típico da matéria-prima. De outra forma , os custos podem ser considerados indiretos, ou seja quando não há a possibilidade de relacioná-los diretamente com a produção de determinado produto acabado, como é o exemplo do custo da mão-de-obra da supervisão de fábrica.

Os custos também podem ser classificados como fixos ou variáveis. Os últimos são assim chamados pelo comportamento proporcional ao volume de produção, ou seja, os custos variáveis têm a característica de acompanhar o ritmo produtivo, sendo mais perceptíveis e de fácil distribuição . Já os custos fixos mantêm um comportamento indiferente frente às evoluções da produção., mantendo-se constantes apesar das variações apresentadas pela demanda.

Martins (2003,p.51) também comenta sobre outras expressões relativas aos custos : custos primários e custos de transformação .

Para o referido autor, Custos Primários (CPri) correspondem à soma de matéria-prima com mão-de-obra direta. Já Custos de Transformação (CTrans) correspondem à soma de todos os Custos de Produção (CP), exceto os relativos a matérias-primas e outros eventuais adquiridos e empregados sem modificação alguma pela empresa .(Martins,2003)

Um dos principais objetivos da gestão de custos consiste em verificar se os recursos empresariais estão sendo aplicados com eficácia. No momento atual, no ambiente competitivo em que as empresas estão inseridas verifica-se a importância de uma adequada gestão de custos, visando obter a sustentação competitiva no mercado.

Como as possibilidades de expansão dos recursos orçamentários, normalmente são reduzidas, para se continuar crescendo com qualidade, tornou-se importante conhecer a estrutura dos custos empresarias.

Os métodos de custeio podem ser apresentados e discutidos sob a luz de duas correntes, sendo uma delas representada pelos métodos de custeio tradicionais e a outra representada pelos métodos de custeio sob a ótica de uma gestão estratégica de custos.

Os métodos tradicionais têm como base a apuração dos custos por meio de três elementos básicos: materiais utilizados na produção, mão-de-obra empregada e

os custos indiretos de fabricação. Já os métodos de custeio da gestão estratégica de custos têm suas bases fundamentadas nas exigências impostas às empresas pelo novo ambiente competitivo globalizado, emergente, a partir da implantação de tecnologias avançadas de gestão, como o gerenciamento da qualidade, planejamento dos recursos de manufatura etc. e pelo crescimento da participação dos custos indiretos de fabricação em relação ao total dos custos, evidenciado nas últimas décadas.

As abordagens tradicionais de custos são cada vez menos apropriadas numa economia em que o conhecimento é o principal recurso. Para Drucker (1995, p.3), no novo cenário, *“o controle de custos deve ser substituído pelo controle do rendimento dos recursos aplicados à execução de todas as atividades que compõem a cadeia econômica que gera e entrega valor aos consumidores”*.

No contexto de mercado e de negócios, o diferencial competitivo não se baseia somente em qualidade e custo do produto. Para Porter (1997), em alguns segmentos, é essencial considerar outros fatores como diferencial competitivo, como, por exemplo, o tempo, o preço e o oferecimento de novas inovações como forma de acentuar a diferenciação e de promover o crescimento da indústria.

Por outro lado, segundo Porter (1997, p.136), *“a evolução dessa base de competição também leva à necessidade das empresas aprimorarem seus processos internos de inovação. Isto não só garante a própria qualidade de inovação como permite fazê-la a custo menor.”*

A compreensão dos processos organizacionais, de acordo com Lawson (2003, p.129), identifica tanto os fatores que determinam custos como as formas de aumentar a eficiência e eficácia. Confirmando essa posição, Kaplan; Norton (1997) ressaltam que o objetivo de um sistema de medidas deverá motivar os funcionários a seguir a estratégia de redução de custos da empresa.

Para Kaplan; Cooper (1998), na etapa de projeto, são definidos 80% dos custos do produto. Já Berliner; Brimson (1988) consideram este percentual superior a 90%. Levando-se em consideração que os percentuais apontados pelos autores são bastante aproximados, evidencia-se que, em termos práticos, as melhores oportunidades de redução de custos estão inseridas na fase de projeto do produto, visto que nela reside a maior incidência e concentração dos custos. Berliner; Brimson (1988), Kaplan; Norton (1997) ressaltam, ainda, que, nos ciclos de inovação do produto, o tempo é curto para que se possa trabalhar a redução de custos.

A forma como os dados relativos às diferentes modalidades de custos serão trabalhados e distribuídos dependem, principalmente, da arquitetura ou estrutura produtiva encontrada nas organizações, pois há organizações que privilegiam atividades contínuas, enquanto outras tem como característica preponderante o atendimento customizado frente às necessidades de seu mercado consumidor.

Há duas formas básicas de agrupamento dos diversos custos incorridos no processo produtivo, o que se convencionou chamar de sistemas de acumulação de custos : tratamento por meio de uma visão particularizada, da acumulação de custos por ordem de produção ou encomenda ; e tratamento dos custos mediante uma abordagem de produção contínua.

Segundo Leone (2000,p.186), *“Os dois sistemas básicos de acumulação de custos que se destinam a custear produtos e serviços são os seguintes: o sistema de custeamento por Ordem de Produção e o sistema de custeamento por processo.”*

Sobre a abordagem da acumulação de custos por ordem de produção, Leone (2000,p.192) afirma que *“O sistema de Custos por OP é um sistema no qual elemento de custo é acumulado separadamente, segundo ordens específicas de fabricação, emitidas pela área industrial , de serviços ou comercial.”*

Esse tipo de procedimento coaduna-se com as organizações que possuem características produtivas voltadas para o atendimento de pedidos específicos de clientes, como, por exemplo, a realização de um projeto específico na construção civil.

Já quando a atividade produtiva privilegia a necessidade de apresentar uma quantidade muito grande de produtos e serviços demandados pelo mercado, a melhor opção é acompanhar o desenvolvimento do custeamento sob uma ótica contínua, como acontece na indústria de produção ou transformação de bens de consumo.

Sobre esse conceito, Leone (2000,p.205) comenta que *“Uma das características básicas operacionais que indicam o emprego do sistema de custos por processo é sua natureza contínua, fabricando produtos semelhante, em grande quantidade”.*

Sobre o referido assunto , Martins(2003,p.145) assevera que:

Na Produção por Ordem, os custos são acumulados numa conta específica para cada ordem ou encomenda. Essa conta só pára de receber custos quando a ordem estiver encerrada.Se terminar um período contábil e o produto estiver ainda em processamento, não há encerramento, permanecendo os custos até então incorridos na forma de bens em elaboração, no ativo; quando a ordem for encerrada, será transferida para estoque de produtos acabados ou Custo dos produtos Vendidos, conforme a situação.

O sistema de acumulação por processo ou produção contínua é usado, invariavelmente, na contabilização dos custos de uma produção em massa. Normalmente, nesse sistema produtivo, todos os produtos são fabricados para estoque; uma unidade de produção é idêntica à outra, os produtos são movimentados no processo de produção continuamente, e todos os procedimentos de fábrica são predominantemente padronizados.

Martins (2003,p.145) caracteriza a produção contínua da seguinte forma :

Na Produção Contínua, os custos são acumulados em contas representativas das diversas linhas de produção; são encerradas essas contas sempre no fim de cada período (mês,semana,trimestre ou ano,conforme o período mínimo contábil de custos da empresa). Não há encerramento das contas à medida que os produtos são elaborados e estocados, mas apenas quando do fim do período; na apuração por Processo não se avaliam custos unidade por unidade, e sim á base do custo médio do período (com a divisão do custo total pela quantidade produzida).

Em uma unidade produtiva, podem ser identificadas as duas modalidades de ambiente produtivo, ou seja, nas operações em que não houver a necessidade de customizar o produto, poder-se-á adotar a produção contínua; de outra forma, nas atividades que requeiram uma estrutura e processo específico de fabricação ou prestação de serviço, haverá a necessidade da utilização de uma sistemática de ordem de produção ou execução por encomenda.

Para implementar uma gestão de custos que ofereça resultados satisfatórios às organizações, foram disponibilizados pela literatura pertinente várias modalidades de métodos de custeamento das suas atividades produtivas, o que resultou em uma classificação básica envolvendo o custeio por absorção e o custeio variável. Do primeiro, derivaram-se o custeio baseado em atividades (ABC) e o custeio RKW.

Assim, torna-se necessária uma caracterização dos referidos métodos de custeio, de forma a criar uma base conceitual necessária à realização de uma análise da sua utilização por parte das organizações hospitalares da mesorregião do Triângulo Mineiro / Alto Paranaíba.

A primeira abordagem sobre um método para o custeamento em organizações está perfeitamente alinhada com os princípios da contabilidade geralmente aceitos .Levando em consideração a situação histórica dos eventos, consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens e serviços oferecidos pela organização, sendo que os demais gastos decorrentes da atividade são distribuídos para todos os produtos e serviços e levados diretamente a resultado

do período considerado, sendo que os custos fixos devem ser, também, levados diretamente a resultado naquele período em que os produtos são vendidos.

Segundo Martins (2003, p. 37),

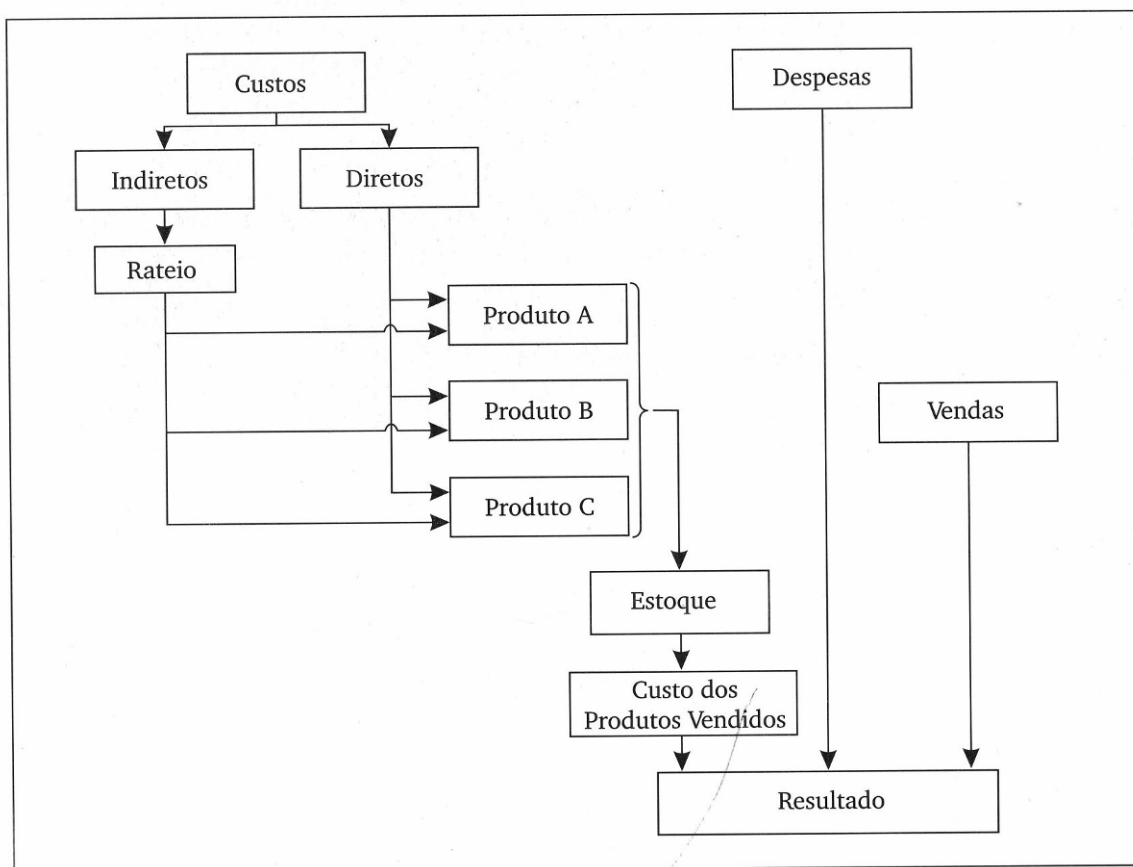
Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos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

Ching (2001,p.29) também conceitua o método de custeio por absorção, afirmando que “Este método consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens produzidos ou serviços prestados. Os custos são classificados em diretos e indiretos”.

No caso de uma empresa de manufatura, ocorre ,inicialmente, como ponto de partida para a determinação do resultado do exercício, a separação bem caracterizada entre custos e despesas. Já com relação às empresas prestadoras de serviços, há o diferencial no tratamento particularizado dos custos dos serviços decorrentes da atividade .

Martins (2003,p.57) apresenta o esquema básico da contabilização dos custos (Figura 5), quando, primeiramente, é realizada a separação entre custos e despesas; num segundo momento, os custos são segregados em diretos e indiretos, e estes últimos são distribuídos, por meio da utilização de critérios arbitrários de rateio entre os diversos produtos e serviços. Na apuração do resultado do exercício, há o confronto entre as receitas decorrentes da atividade operacional da empresa, os custos já apropriados aos diversos produtos, e as despesas geradas pelas atividades.

Figura 5 – Esquema Básico do Custeio por Absorção

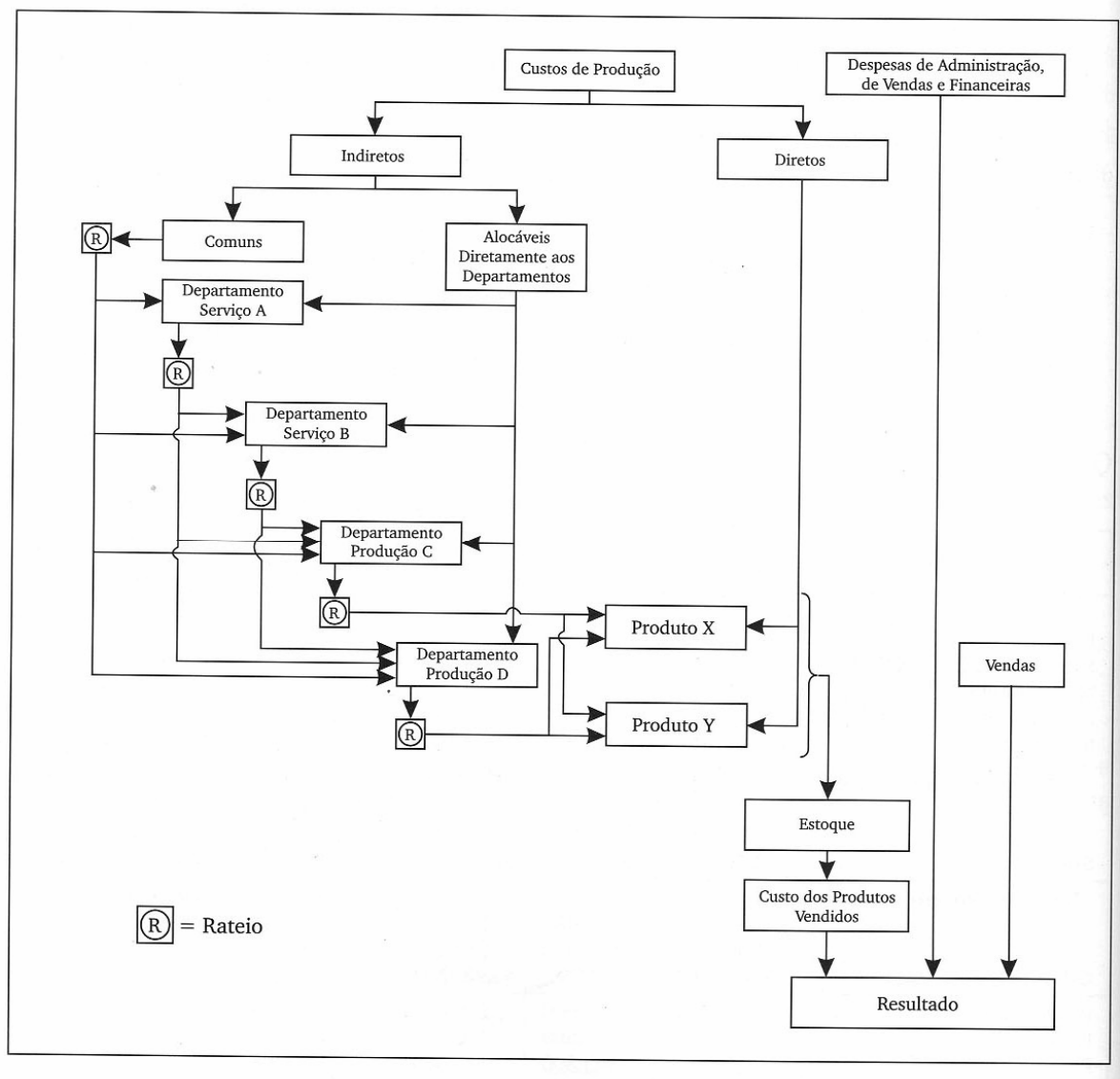


Fonte : Martins (2003)

Uma outra abordagem do esquema básico de contabilização de custos, segundo os princípios do método de custeio por absorção, refere-se à questão da acumulação de custos, levando-se em consideração a departamentalização nas organizações produtivas.

Martins (2003,p.74) apresenta uma esquematização do referido procedimento (Figura 6), quando, a princípio, também, há a separação entre custos e despesas, a apropriação dos custos diretos aos produtos, a apropriação dos custos indiretos aos departamentos próprios, o rateio dos custos indiretos comuns aos diversos departamentos (produção e serviços) ,transferências dos custos acumulados nos departamentos de serviços aos produtivos, e, finalmente, a atribuição dos custos indiretos , já acumulados nos departamentos produtivos , aos diversos produtos, segundo critérios previamente definidos.

Figura 6- Esquema Básico do Custeio por Absorção – Departamentalização



Fonte : Martins (2003)

Quando se aborda a questão da departamentalização, é necessária a noção do que seja um centro de custo . Nesse sentido,Martins (2003, p.66) aponta que “Na maioria das vezes, um Departamento é um Centro de Custos, ou seja, nele, são acumulados os Custos Indiretos para posterior alocação aos produtos (Departamentos de Produção) ou a outros departamentos (Departamentos de serviços)”.

Segundo o autor, para que seja caracterizado como um centro de custos um departamento deveria :

- ter uma estrutura de custos homogênea;
- estar concentrado num único local;e
- oferecer condições de coleta de dados de custos.

Outra forma de abordar a gestão dos custos, apresentada como um método de custeio que privilegia a preocupação do gestor com as necessidades gerenciais, e não obedecendo a critérios convencionais, é, justamente, considerar apenas os custos e despesas variáveis na determinação dos produtos e serviços. Trata-se do método de custeio direto ou variável.

Dentro dessa ótica, Martins(2003,p.198) assevera que *“Com base, portanto, no Custeio Variável, 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, como consequência, custos variáveis.”*

Também Ching(2001,p.32) explica a respeito do custeio direto ou variável, afirmando que *“Este método apropria todos os custos variáveis, quer diretos e indiretos, mas tão-somente os variáveis. Ele ignora a parcela fixa do custo indireto de fabricação, tratando-a como despesa do período e indo diretamente para o resultado.”*

Portanto, há uma grande diferenciação no tratamento dos custos, ou melhor, na visualização do comportamento dos diversos custos atribuídos aos produtos e serviços, quando a abordagem é ,fundamentalmente, gerencial, ou seja, pode-se perceber claramente o impacto dos custos que acompanham o ritmo de produção, sem a consideração daqueles que participam de todas as operações, independentemente do volume produzido e comercializado.

Segundo Martins(2003,p.202),

Do ponto de vista decisorial, verificamos que o custeio Variável tem condições de propiciar muito mais rapidamente informações vitais à empresa; também o resultado medido dentro do seu critério parece ser mais informativo à administração, por abandonar os custos fixos e tratá-los contabilmente como se fossem despesas, já que são quase sempre repetitivos e independentes dos diversos produtos e unidades.

Pelo fato de não seguir os ditames dos princípios da contabilidade geralmente aceitos, o método do custeio direto ou variável não é coerente com a contabilidade financeira, não é aceito pelos auditores contábeis e, conseqüentemente, pelo Fisco.

Quanto à diferenciação estabelecida entre o método de custeio por absorção e o custeio direto ou variável, Ching (2001,p.29) assevera que

A grande diferença entre os dois métodos é que, enquanto o primeiro apropria todos os custos de produção, fixos e variáveis, diretos e indiretos, aos produtos, o segundo apropria todos os custos variáveis de produção, quer diretos ou indiretos, tratando os custos fixos como despesas do período.

Pode-se afirmar que, no primeiro método todos os custos (diretos e indiretos) são apropriados aos produtos e serviços gerados no período de referência, e levados a resultado do exercício, desconsiderando a parcela dos custos fixos embutidos nos produtos ou serviços em elaboração .

Em decorrência da aplicabilidade do método de custeio variável surge a possibilidade de se desenvolver uma ferramenta gerencial que possibilite a percepção da capacidade de contribuição de cada produto para o desempenho econômico do negócio : a margem de contribuição.

Numa ótica mais abrangente, Martins(2003,p.185) confirma que:

A Margem de Contribuição, conceituada como diferença entre receita e soma de Custo e despesa Variáveis, tem a faculdade de tornar bem mais facilmente visível a potencialidade de cada produto, mostrando como cada um contribui para, primeiramente, amortizar os gastos fixos, e , depois, formar o lucro propriamente dito.

O cálculo da margem de contribuição, realizado por meio do confronto entre as receitas e os gastos variáveis, dentro da visão do custeio variável, vem colaborar para uma abordagem mais gerencial dos custos incorridos pelas atividades de uma organização .

Perez Júnior. et al.(2005, p. 195) , ao discorrer sobre esse recurso gerencial, esclarecem que *“Margem de contribuição é um conceito de extrema importância para o custeio variável e para a tomada de decisões gerenciais. Em termos de produto, a margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e a soma dos custos e despesas variáveis”*.

Pode-se formular a margem de contribuição unitária da seguinte maneira :

$MC = PV - (CV + DV)$, sendo :

MC = margem de contribuição;

PV = preço de venda;

CV = soma dos custos variáveis;e

DV = soma das despesas variáveis.

Para que a organização possa ter a percepção de sua performance, avaliando o seu desempenho nas vendas ou prestação de serviços em relação aos custos e despesas decorrentes de suas atividades, torna-se imprescindível o acompanhamento mediante indicadores que possam refletir a atual situação econômico-financeira .

Numa visão mais gerencial, considerando os custos e as despesas, Martins (2003,p.257) informa que *“O Ponto de Equilíbrio (também denominado Ponto de Ruptura- Break-evenPoint) nasce da conjugação dos Custos e Despesas Totais com as Receitas Totais.”*

O cálculo do ponto de equilíbrio é, portanto, decorrente da necessidade de relacionar os custos e as despesas com as receitas auferidas pela organização em um determinado período de tempo, de forma a se obter um parâmetro que possa servir de suporte para a tomada de decisão gerencial, e possibilita à entidade visualizar o nível de atividade econômica , proporcionando condições informacionais aos gestores no sentido de poder redirecionar as suas decisões.

Assim , pode-se abordar conceito de ponto de equilíbrio sob três óticas : em termos contábeis, econômicos e financeiros, cada uma voltada para o atendimento de uma necessidade específica.

O ponto de equilíbrio contábil envolve, pura e simplesmente, a consideração de que o total dos custos e despesas fixos iguale a margem de contribuição unitária . Já o ponto de equilíbrio econômico considera que, além dessa relação de igualdade, deve ser levado em conta o custo do capital investido naquele período, refletido pelo custo de oportunidade.¹A abordagem financeira considera que devem ser subtraídos das parcelas de custos e despesas fixas os valores não desembolsáveis, mormente, as parcelas destinadas ao reconhecimento das despesas de depreciação.

Martins (2003,p.270) relaciona as abordagens acerca de ponto de equilíbrio, assegurando que :

Existem, pelo menos, três Pontos de Equilíbrio: Contábil, quando Receitas menos Custos e Despesas Totais dão resultado nulo; Econômico, quando dão como resultado o Custo de Oportunidade do Capital Próprio empregado; e Financeiro, quando o valor das disponibilidades permanece inalterado, independentemente de haver resultado contábil ou econômico.

É imprescindível ao gestor hospitalar a correta percepção da diferenciação estabelecida entre as modalidades de conceitos de ponto de equilíbrio, principalmente quando há a necessidade de analisar o retorno dos investimentos aos detentores do capital.

¹ Custo de Oportunidade é aquele decorrente da apuração mediante a comparação do retorno esperado de uma decisão com o que seria obtido de uma melhor proposta de investimento, alternativa rejeitada.(Assaf neto,2005,p.171)

Surgido no início do século XX , na Alemanha, o método de custeamento conhecido pela sigla RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit), propunha o rateio de todos os gastos , custos e despesas, na apuração dos produtos.

Sobre este tema , Martins(2003,p.220) informa que :

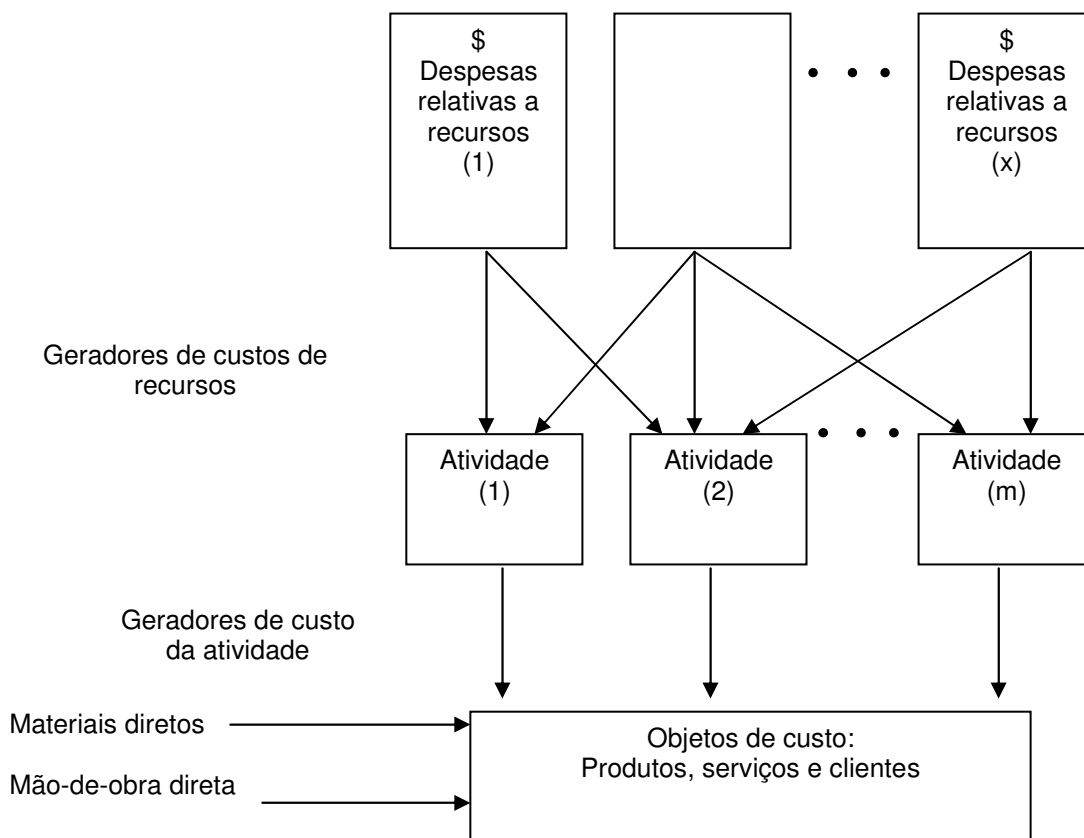
Com esse rateio, chega-se ao custo de “ produzir e vender” (incluindo administrar e financiar),que, fossem os rateios perfeitos, nos daria o gasto completo de todo o processo empresarial de obtenção de receita. Bastaria adicionar agora o lucro desejado (ou fixado governamentalmente , como na época em que nasceu essa metodologia na Alemanha) para se ter o preço de venda final.

Tal método de custeio é direcionado para a definição da preço de venda, quando se deseja uma margem de lucro previamente definida, fixando-se a base de distribuição dos custos, o que é muito difícil implementar, tendo em vista que, numa economia de mercado, na qual os preços são definidos com muita liberdade pelas forças de demanda, torna-se praticamente inviável a implementação de tal procedimento.

Em 1920, a maneira de custear as despesas indiretas era realizada sem problemas. As despesas eram rateadas em relação à Mão-de-Obra (MOD), por exemplo, pois ela era representativa dos custos indiretos de fabricação, uma vez que não passava de 10% do custo total de fabricação (COGAN, 1994a). Atualmente, no entanto, os custos indiretos de fabricação elevaram-se, ocupando a posição de destaque que, anteriormente, era ocupada pela MOD, que, sobre os custos industriais totais, se situava, em média, abaixo dos 25%. A aplicação da metodologia tradicional pode conduzir a sérias distorções nos custos, a ponto de alguns produtos ficarem subcusteados e outros supercusteados.

Essa é a aplicação do método de custeio ABC. O custeio ABC surgiu nos anos 1980, na Universidade de Harvard, graças aos esforços dos professores Kaplan e Cooper.Ele rateia os custos indiretos, segundo alguns fatores denominados direcionadores de custos que distribuem, de forma mais adequada, esses custos, acumulados previamente em centros de atividades os quais consomem recursos, como pode ser visualizado no esquema geral do custeio baseado em atividades (Figura 7).

Figura 7 – Esquema Geral do Custeio baseado em atividades



Fonte: Kaplan e Cooper (1998, p.99).

Dessa forma, considera-se que o novo critério baseia-se na evolução tecnológica que alterou a composição dos custos dos fatores da produção, dando maior ênfase aos Custos Indiretos de Fabricação (CIF) que aos custos de MOD.

A propósito, podem-se indicar as alterações principais que motivaram o surgimento dessa metodologia. Dentre elas, destaca-se o crescimento da competição global, motivada pela evolução dos métodos de produção e de administração japonesa. Além disso, a crescente insatisfação dos especialistas com relação às distorções decorrentes da utilização dos sistemas tradicionais do custeio, especialmente, na alocação de gastos indiretos.

O ABC é uma método de custeamento em que os custos indiretos são apropriados a várias unidades por meio de algumas bases de rateio que não estão relacionadas aos volumes dos fatores de produção. Essa metodologia parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos e os diversos custos consomem essas atividades. Assim, na operacionalização desse sistema, procura-se estabelecer a relação entre atividades e produtos.

Utilizando-se o conceito de *cost drivers* (direcionadores de custos ou vetores), apura-se o custo das diversas atividades, sendo esses custos alocados aos produtos via direcionadores específicos. O interesse desse método concentra-se nos gastos indiretos, sendo o seu objetivo a atribuição mais precisa de gastos indiretos ao bem ou serviço produzido pela empresa. Já as finalidades são apropriar os custos às atividades executadas pela empresa, obter controle mais efetivo dos custos e das despesas da empresa e dar melhor suporte às decisões gerenciais.

Considera-se atividade tudo aquilo que é executado em uma empresa. A fabricação de um produto envolve atividades diretas e indiretas, ligadas ao processo de manufatura. Essas atividades incluem o sistema de relação cliente e fornecedor (compra de materiais), os tempos de preparação da máquina (*set-up*), o controle do fluxo de materiais, o controle do *chão de fábrica*, as atividades ligadas às vendas e a uma série de outras atividades.

Para atingir a sua finalidade, as atividades consomem recursos, e os produtos consomem as atividades. É necessário analisar quais as atividades, dentre as envolvidas no processo de manufatura, desde a compra até a expedição do produto, agregam valor ao produto e quais deverão ser eliminadas por não o fazerem.

Para Ching (2001,p.122-123), *“O custeio por atividades possibilita a visão de como os recursos estão sendo consumidos pelas atividades e como essas atividades estão sendo demandadas pelos objetos de custos de acordo com suas necessidades.”*

Assim,os métodos tradicionais de custeamento assumem que os produtos e serviços (objetos de custos) consomem recursos , os quais possuem modalidades diversas com tratamento diferenciado conforme as necessidades da organização. Já o custeio ABC toma como base o princípio de que a oferta de produtos e serviços requer a existência das atividades, as quais consomem recursos, oferecendo mais detalhamento nas informações de custeio, melhorando a percepção dos custos incorridos no processo produtivo.

2.2.2. A contabilidade de custos nas organizações hospitalares

Em uma organização hospitalar, a percepção da importância da gestão otimizada dos custos é fundamental para o sucesso do empreendimento . Nesse mister , o profundo conhecimento das diversas atividades que fazem parte desse

tipo de ambiente produtivo contribuirá para a definição de uma estrutura de custos adequada às necessidades gerenciais .

No que tange à aplicabilidade dos conceitos de custos em uma organização hospitalar, Ching (2001,p.34) afirma que a mensuração dos custos é útil para:

- a) entendimento de seu comportamento quanto aos diversos níveis de volume, seja de pacientes/dia , exames de laboratório, número de cirurgias no centro cirúrgico etc.;
- b) identificar e elaborar estratégias eficazes de contenção de custos ;
- c) conhecer a rentabilidade dos diversos procedimentos e serviços;
- d) identificar a rentabilidade dos diversos grupos de fontes pagadoras, seja particulares, seja seguradoras, empresas de auto gestão , convênios, etc.;
- e) ajudar no estabelecimento de tabelas de preços diferenciadas para cada grupo de fonte pagadora;
- f) comparar e determinar a correta alocação dos recursos entre os diversos serviços de um mesmo hospital.

Para que se possa identificar a importância da aplicação da contabilidade de custos em um ambiente hospitalar, faz-se necessário um resgate ao anteriormente discutido a respeito dos conceitos e aplicabilidades dos chamados sistemas de acumulação de custos e das metodologias de custeamento das organizações com ou sem fins lucrativos .

Em uma organização hospitalar, verifica-se tanto a presença de ambientes produtivos contínuos , como, por exemplo, a confecção da alimentação , como, também a existência de uma necessidade de apurar especificamente o custo de um procedimento atribuído a um determinado paciente, como é o caso de um exame de diagnóstico por imagem.

Sobre a acumulação de custos por ordem ou encomenda, Martins (2000,p.33) comenta que :

O método de custeio por prontuário médico, também chamado de custo por Ordem de Serviço Médico (OSM) , conserva os custos dos vários serviços durante a permanência do paciente no hospital. A unidade de custo é o custo por paciente, e os lançamentos mostrarão o custo de cada um. Esse método é viável pela possibilidade de identificação do paciente e suas necessidades por materiais médicos, medicamentos, exames, salas médicas especiais etc.

Na área hospitalar, pode-se verificar um exemplo típico da aplicabilidade desse conceito, quando se analisa a utilização de um prontuário médico para o acompanhamento e o controle individualizado das atividades desenvolvidas em prol do restabelecimento da saúde do paciente .

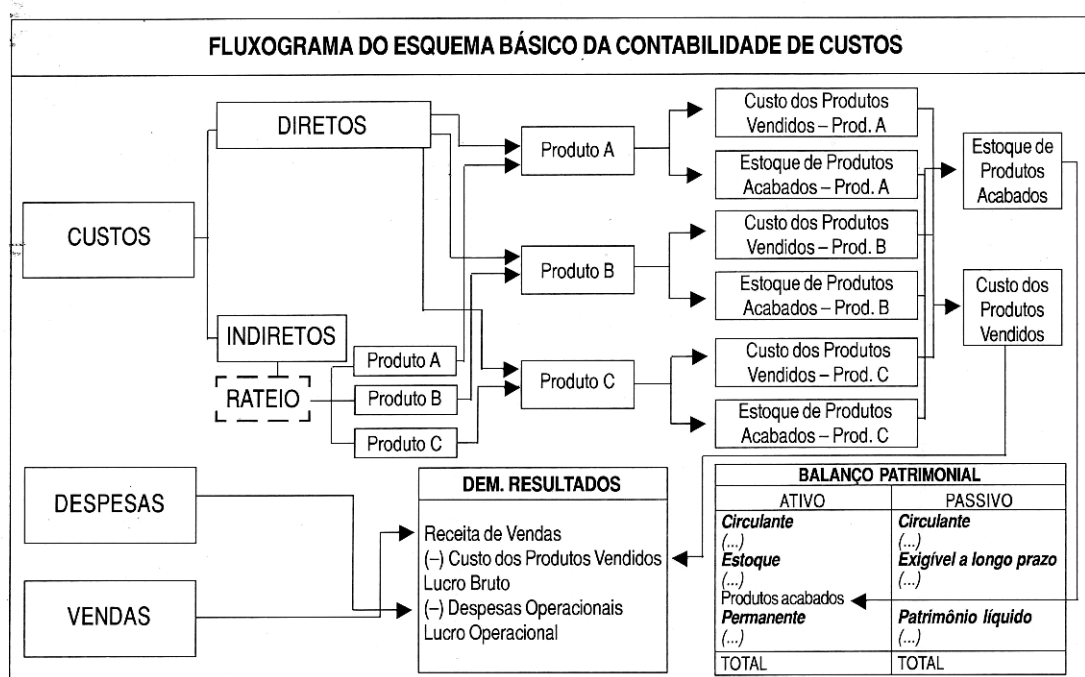
O referido autor conclui que *“Uma consequência do método de custo hospitalar por prontuário ou ordem de serviço médico é a possibilidade de*

determinar os custos por ordem de serviço médico e os custos de procedimentos médicos similares.”

Quanto à utilização dos métodos de custeio na área hospitalar, Matos (2005, p.101) afirma que “... a abordagem de custeio por absorção tem sido a mais utilizada pelas instituições hospitalares.”

O referido autor , ao tratar da questão dos custos hospitalares , também apresenta uma esquematização do processo de acumulação de custos, segundo o método de custeio por absorção(Figura 8), quando , além de caracterizar a separação entre custos diretos e indiretos , o rateio destes sinaliza a destinação dessas rubricas aos relatórios contábeis de resultado e patrimonial.

Figura 8 – Fluxograma do esquema básico de Contabilidade de Custos



Fonte : Matos (2005, p.64))

Sobre centros de custos, Matos (2005,p.102) sinaliza que

Embora as operações de serviços hospitalares reúnam características particulares a essas atividades, a conceituação de centros de custos segue os mesmos fundamentos de segmentação utilizados pela contabilização dos custos de qualquer empresa- unidades de produção com a característica de representar a localização onde os serviços estão sendo elaborados ou prestados e unidades de apoio ou administrativas como complementação imprescindível à consecução das atividades de prestação de um serviço de assistência médica.

Beulke & Berto (2000,p.49), ao tratarem a temática relativa à gestão de custos e resultado na saúde, abordam o tema da setorização das atividades no contexto das organizações , definindo centro de custos como:

uma unidade operacional autônoma, distinta das demais,"pulsando" nele, em consequência, uma vida própria, demonstrada no conjunto dos seguintes fatores: área circunscrita de abrangência, em termos de responsabilização; fonte geradora de custos; identidade de objetivos comuns, favorecendo a convergência e sinergia no alcance de suas metas; existência de unidade de mensuração específica, relativamente ao montante processado nos centros diretos;etc.(...) Cada centro é, pois, um conjunto de situações homogêneas, tornando-o diferenciado de outro conjunto, que é, por sua vez, uma nova célula, e assim por diante.

Em uma organização hospitalar , além da preocupação com a sua missão principal , muitas vezes voltada para as preocupações de caráter meramente filantrópico ,é necessário estabelecer critérios para a acumulação dos custos entre os diversos centros de custos

Para Matos (2005,p.102), *“Os centros de custos produtivos são representados pelas unidades de Produção do hospital , cuja função corresponde à prestação de um serviço ao paciente e que compreenda uma atividade objeto de remuneração pelos serviços prestados.”*

Assim , poderiam ser considerados como centros de custos produtivos as áreas de clínica médica, cirúrgica, maternidade, pediatria, unidade de terapia intensiva (UTI) , pronto socorro , ambulatório, enfim, todas os setores que estivessem prestando serviços de assistência à saúde diretamente aos pacientes .

De outra forma , Matos (2005, p. 103) considera que os centros de custos auxiliares e administrativos são aqueles que correspondem aos serviços de apoio e às funções de natureza administrativa . Ainda, o referido autor ressalta que *“Os serviços produzidos por essas unidades não são objeto de remuneração específica pelos pacientes, eles têm papel de uma prestação de serviços interna, em geral, aos centros produtivos, mas também a outros centros auxiliares e administrativos.”*

Desta forma , poderiam ser pensados como centros de custos auxiliares e administrativos , departamentos como : serviço de nutrição e dietética, lavanderia, departamento de pessoal,almoxarifado, contabilidade , e outros.

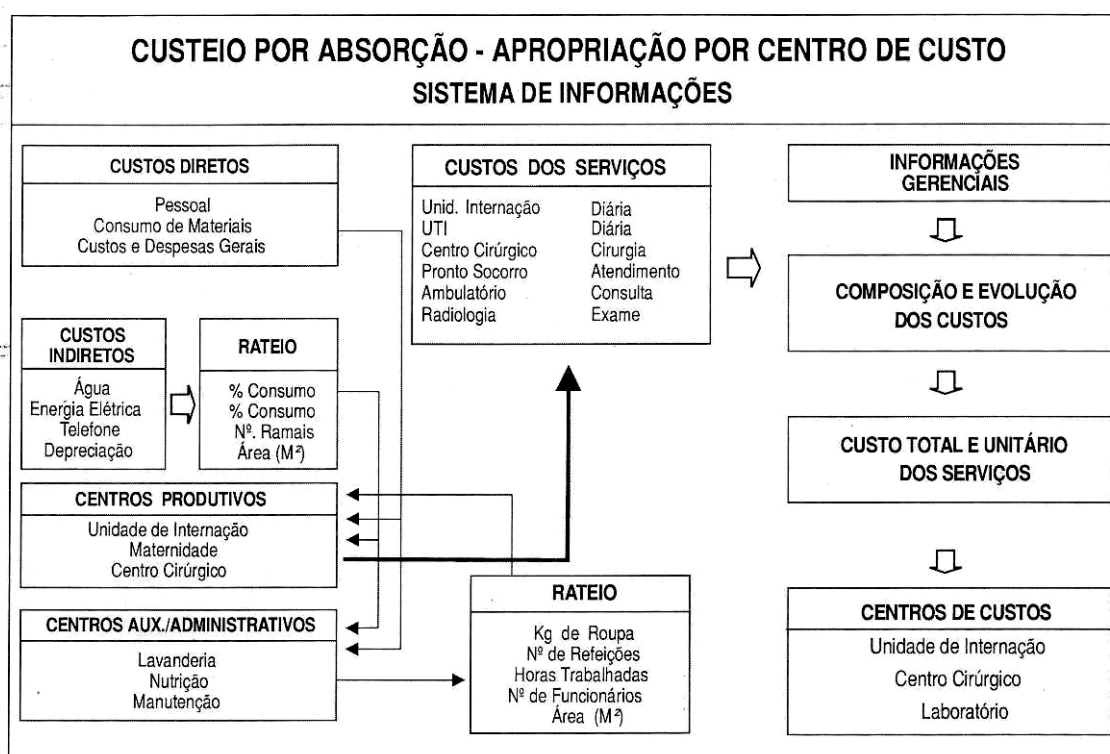
Matos (2005,p.76) apresenta uma metodologia de apuração dos custos , por meio da consideração de centros produtivos e centros auxiliares e administrativos, com a utilização do sistema de informações.(Figura 6)

Inicialmente , os custos diretos são alocados diretamente aos centros de custos produtivos e auxiliares ; já os custos indiretos , por meio de critérios de rateio diversos, são transferidos , também , aos centros produtivos e auxiliares, Os custos finais destes são rateados aos centros produtivos , segundo critérios específicos ,

como Kg de roupa (lavanderia) , número de refeições (nutrição) , horas trabalhadas (manutenção) , número de funcionários , metro quadrado etc.

Os centros produtivos fornecem as informações necessárias à obtenção dos custos dos serviços , tendo como referência as suas atividades específicas , gerando as informações gerenciais necessárias para a análise da composição e da evolução dos custos , da determinação do custo total e unitário dos serviços .

Figura 9 – Apropriação por centro de custo



Fonte : Matos (2005,p. 142)

De acordo com Matos (2005, p. 181) ,

Embora a conceituação e a correspondente obtenção dos custos dos produtos e serviços, gerados sob a classificação de centros de custos, compreenda valiosa informação de custeio das atividades de um hospital, somente a complementação com o custeio de procedimentos hospitalares é que encerra o ciclo da apropriação de custos, sob a orientação da abordagem de custeio por absorção.

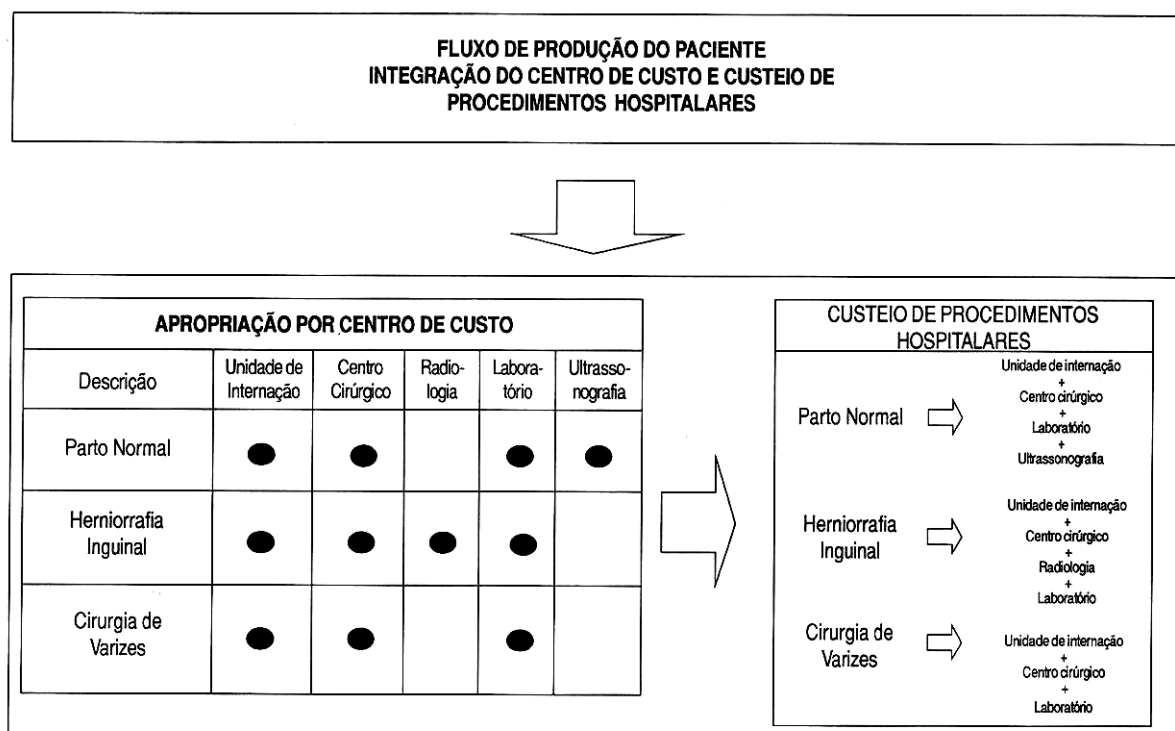
Assim, torna-se evidente o caráter de importância da apuração dos custos dos procedimentos hospitalares, como complemento à apuração dos custos, tendo como referência os centros de custos . Nesse sentido, a percepção do custo do paciente-dia é de fundamental relevância para a eficaz gestão dos custos hospitalares

Segundo Matos (.2005,p.181) :

O custeio de procedimentos hospitalares significa a constituição do custo sob a unidade do “paciente” e compreende, portanto, todos os insumos utilizados no fluxo percorrido pelo paciente, ao longo das unidades funcionais de prestação de serviço existente no hospital.

A Figura 10 ilustra a importância da apuração dos custos em uma organização hospitalar, levando-se em consideração os custos dos procedimentos hospitalares como forma de complementação da apuração no âmbito dos centros de custos.

Figura 10 - Apropriação por Centros de Custos e Custeio de Procedimentos Hospitalares



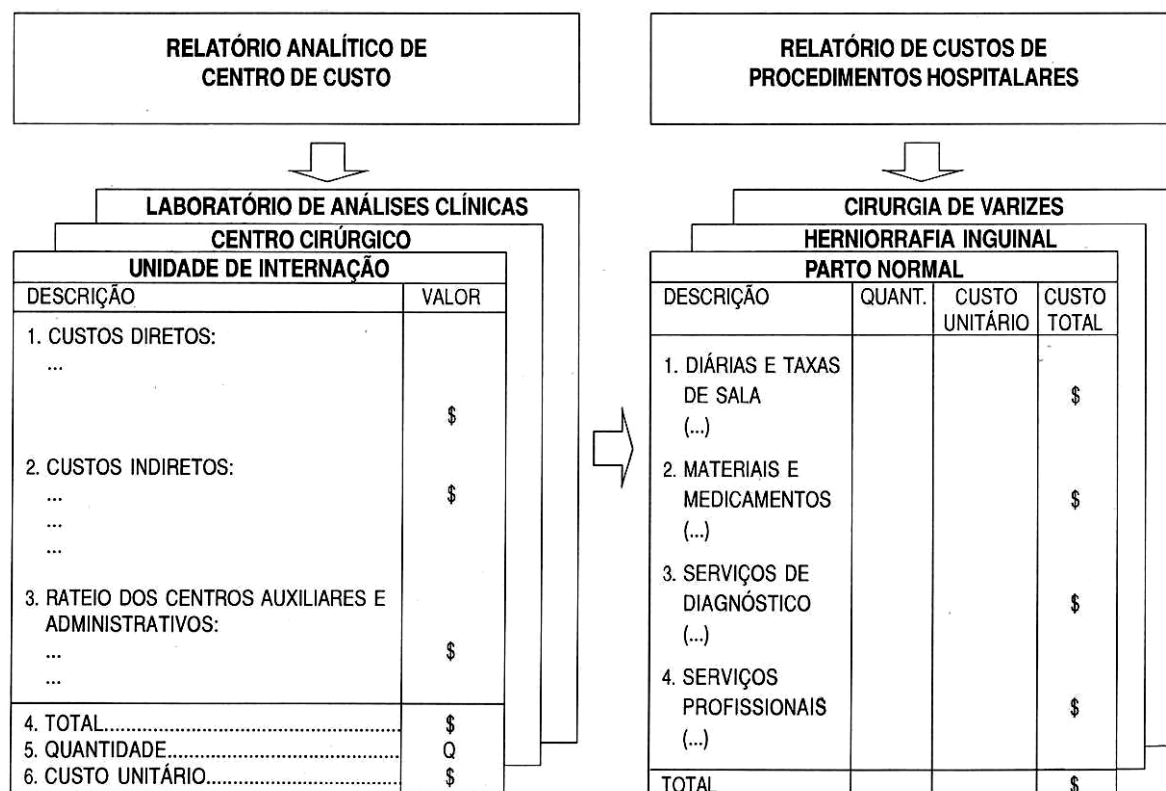
Fonte : Matos (2005, p. 182)

Matos (2005,p.185) ainda assevera que:

A adaptação do fluxo de informações decorrentes da integração de apropriação de custos por centro de custos e o custeio de procedimentos hospitalares permitem a constituição de relatórios gerenciais pertinentes à informação de custos de cada um dos procedimentos hospitalares.

Essa integração entre as duas formas de apropriação de custos, caracterizada anteriormente pelo referido autor, pode ser visualizada pela Figura 12 e propicia a geração de relatórios de custos focados em duas direções que se complementam mutuamente : os centros de custos e os procedimentos hospitalares.

Figura 11 – Relatório Analítico de Centro de Custo e Relatório de Custos de Procedimentos Hospitalares



Fonte : Matos (2005, p.185)

Fazendo uma analogia com os sistemas de acumulação de custos caracterizados anteriormente , ou seja , acumulação de custos por ordem de produção ou encomenda por meio de uma abordagem de produção contínua, Matos (2005,p.186) explica o seguinte:

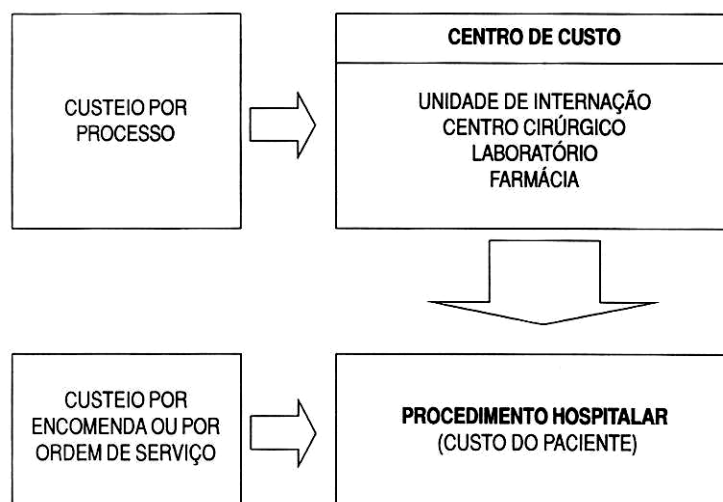
O custeio por encomenda(ou custeio por ordem de serviço) pode ser visto como mais próximo da apropriação de custos dos procedimentos hospitalares. A razão é simples : enquanto um serviço de radiologia ou uma unidade de internação geram custos médios unitários, representados por unidades uniformes de produção, cada paciente poderá requerer uma combinação de insumos específica e, portanto, a lógica indicaria, não um custo médio unitário por paciente, e sim um valor de custeio adequado à cesta de serviços requisitados para cada caso.

Ato contínuo em sua analogia, com relação ao sistema de acumulação de custos por processo ou produção contínua, o referido autor declara que:

O custeio por processo encontra-se presente na metodologia de apropriação de custos por centro de custos. Em geral, o cálculo dos custos de um centro de custo expressa o custo médio unitário de um produto ou serviço, cujo resultado leva à inferência de um parâmetro de custeio médio aplicado a todas as unidades produzidas pelo centro de custo

Assim, fazendo-se uma interpretação da necessidade de aplicação dos dois procedimentos de cálculo de custos hospitalares, pode-se observar, por meio da Figura 12, a distinção dos referidos procedimentos.

Figura 12 – Diferença entre Custeio por Processo e Custeio por Encomenda



Fonte : Matos (2005, p.187)

Para ilustrar e elucidar esses procedimentos , Matos (2005,p.188) apresenta um exemplo de cálculo de custo de serviços hospitalares prestados a dois pacientes (A e B) , segundo as referidas metodologias (Figura 13).

Figura 13 – Exemplo de Cálculo por Centro de Custo e por Custo do Procedimento Hospitalar

CENTRO DE CUSTO	CUSTO DO PROCEDIMENTO HOSPITALAR	
Custo médio unitário	PACIENTE A	PACIENTE B
Unidade de Internação = 90,00	3 diárias → 270,00	4 diárias → 360,00
Laboratório de Análises Clínicas = 4,00	4 exames → 16,00	5 exames → 20,00
Radiologia = 12,00	2 exames → 24,00	1 exame → 12,00
Farmácia = 3,50(*)	7 medicamentos → 24,50	12 medicamentos → 42,00
	TOTAL → 334,50	TOTAL → 434,00
Custeio por processo	Custeio por encomenda ou por ordem de serviço	

Fonte : (2005, p. 188)

Observa-se que se estabelece uma complementaridade entre os dois procedimentos de apuração de custeio, possibilitando a visualização do impacto dos custos, tanto sob a ótica do centro de custo (com a obtenção do custo médio unitário), como também a percepção da participação de cada paciente no processo de acumulação dos custos.

Assim, Matos (2005,p.197) infere que;

A metodologia de apropriação de custos dos procedimentos hospitalares propicia inegáveis benefícios ao processo de gestão:

- Permite o agrupamento dos procedimentos hospitalares por especialidades médicas, facilitando a análise de resultados do Hospital.
- Facilita o controle dos custos e recursos utilizados.
- Permite realizar comparações com outras instituições, quanto à qualidade,custos, e preços de tratamentos.
- Consiste em uma referência para o estabelecimento de preços sob a metodologia de “pacotes.

Sobre esse assunto ,Beulke & Bertó (2000,p.40) também informam que “Os custos fixos(ou não proporcionais, como também foram denominados) são, dentro desse contexto, considerados custos estruturais ou do período e não relacionados ao tipo ou volume de serviços/procedimentos.”

Fazendo uma analogia com a método de custeio por absorção, Ching (2001,p.29) afirma que:

A grande diferença entre os dois métodos é que, enquanto o primeiro apropria todos os custos de produção, fixos e variáveis, diretos e indiretos, aos produtos, o segundo apropria todos os custos variáveis de produção, quer diretos ou indiretos, tratando os custos fixos como despesas do período.

Matos (2005, p.202) também estabelece comparações entre as metodologias de custeio por absorção e custeio direto, quando afirma que “ Enquanto o custeio por absorção responde mais especificamente às necessidades de natureza contábil e pela apuração do custo de produção dos serviços, o custeio direto amplia as possibilidades de análise para fins gerenciais e reúne informações adequadas no processo de tomada de decisão.”

Ainda , sobre os resultados apresentados pela consideração da metodologia de custeio variável , Ribeiro Filho (2005,p.87) , ao tratar do tema controladoria hospitalar, assevera que:

O custeamento variável apresenta vantagens gerenciais relevantes, porque permite o cálculo das respectivas margens de contribuição por tipo de serviço, paciente, ou mesmo da unidade como um todo.A partir da classificação dos gastos em fixos e variáveis é possível, também, o cálculo do ponto de equilíbrio, a partir da confrontação com as receitas correspondentes aos serviços produzidos e vendidos.

Sobre o conceito de margem de contribuição , Matos (2005,p.219) preceitua que

A margem de contribuição corresponde à diferença entre o valor da receita total e o custo variável, cuja expressão compreende a parcela de contribuição do produto ou serviço destinada à cobertura do custo fixo e à geração de resultados, caso o montante da referida contribuição seja superior ao valor do custo fixo.

O referido autor (Matos,2005,p.223) apresenta um exemplo ilustrativo a respeito do questionamento do número de internações que seriam necessárias para atender aos custos fixos de uma unidade funcional,numa abordagem mais voltada para os efeitos da margem de contribuição sobre o resultado econômico da entidade.Como pode ser observado na Figura 18, são necessárias 250 (duzentas e cinquenta) internações para que a entidade funcional alcance o ponto de equilíbrio, confirmando o caráter gerencial e de apoio à tomada de decisão proporcionado por essa ferramenta.

Figura 14 – Margem de Contribuição e Resultado do Exercício

VOLUME DE ATENDIMENTO	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	CUSTO FIXO	LUCRO
Nenhuma internação	Zero (nenhuma "margem de contribuição unitária" é gerada)	(67.500,00)	(67.500,00)
1 Internação	270,00 (é gerada apenas uma "margem de contribuição unitária")	(67.500,00)	(67.230,00)
2 Internações	540,00 (são geradas duas "margens de contribuições unitárias, a 270,00 cada uma")	(67.500,00)	(66.960,00)
250 Internações	67.500,00 (são geradas 250 "margens de contribuições unitárias", de 270,00 cada uma, utilizadas para a cobertura do custo fixo)	(67.500,00)	Zero
251 Internações	67.770,00 (são geradas 251 "margens de contribuições unitárias" – 250 destinam-se à cobertura do custo fixo e uma para a geração do lucro)	(67.500,00)	270,00
300 Internações	81.000,00 (são geradas 300 "margens de contribuições unitárias" – 250 destinam-se à cobertura do custo fixo e 50 para o lucro)	(67.500,00)	13.500,00
400 Internações	108.000,00 (são geradas 400 "margens de contribuições unitárias" de 270,00 cada uma – 250 contribuem para a cobertura do custo fixo e 150 possibilitam a geração do lucro)	(67.500,00)	40.500,00

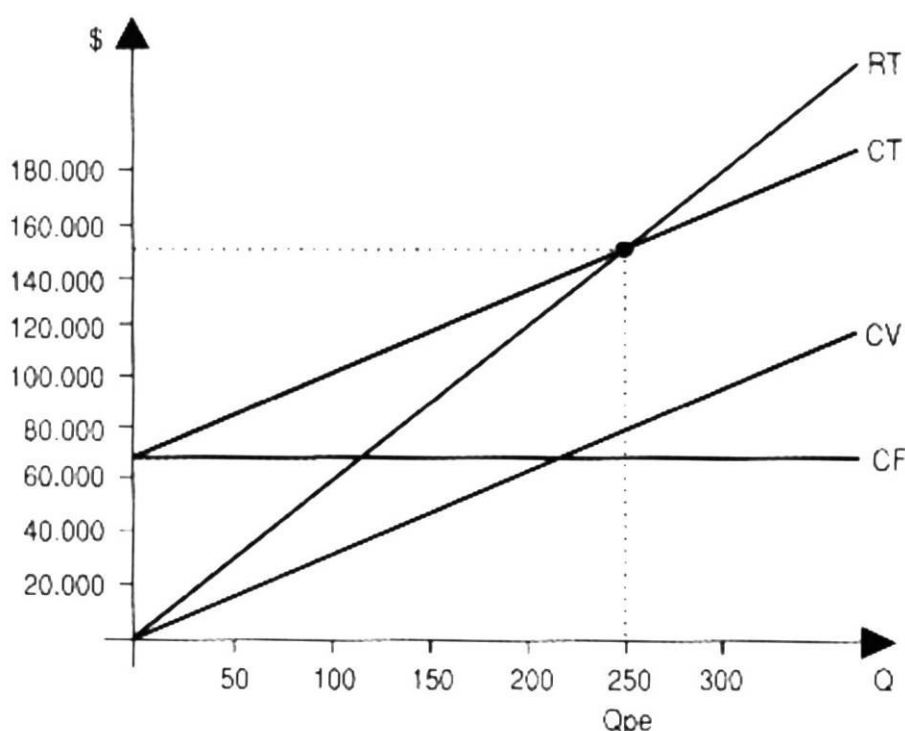
Fonte : Matos (2005, p.223)

A abordagem do ponto de equilíbrio também propicia à organização informação relevante para a tomada de decisão , principalmente no que se refere aos condicionantes ligados diretamente à gestão de seus custos, quando a organização identifica o momento no qual as operações passam a oferecer o retorno desejado, por meio do acompanhamento do nível de faturamento.

Para Matos (2005,p.212), *“O conceito de ponto de equilíbrio representa uma valiosa ferramenta de gestão de resultados operacionais da empresa. Expressa o nível de atividade em que o resultado operacional é zero, onde ocorre, portanto,a igualdade entre a receita total e o custo total.”*

Ainda com relação ao exemplo anterior, a seguinte ilustração (Gráfico 1) esclarece o conceito de ponto de equilíbrio, representado pela intersecção da reta que simboliza a receita total (RT) com a reta que simboliza os custos totais (CT) , esta representada pela soma dos custos fixos (CF) com os variáveis (CV). Neste caso, a quantidade de equilíbrio é de 250 (duzentos e cinqüenta) unidades.

Gráfico 1 – Ponto de Equilíbrio



Fonte : Matos (2005, p.214)

Dentro da visão de uma gestão baseada em atividades (GBA), o método ABC, caracterizado anteriormente, vem sendo empregado pelas organizações como uma nova proposta alternativa para a identificação mais criteriosa dos custos unitários, utilizando um

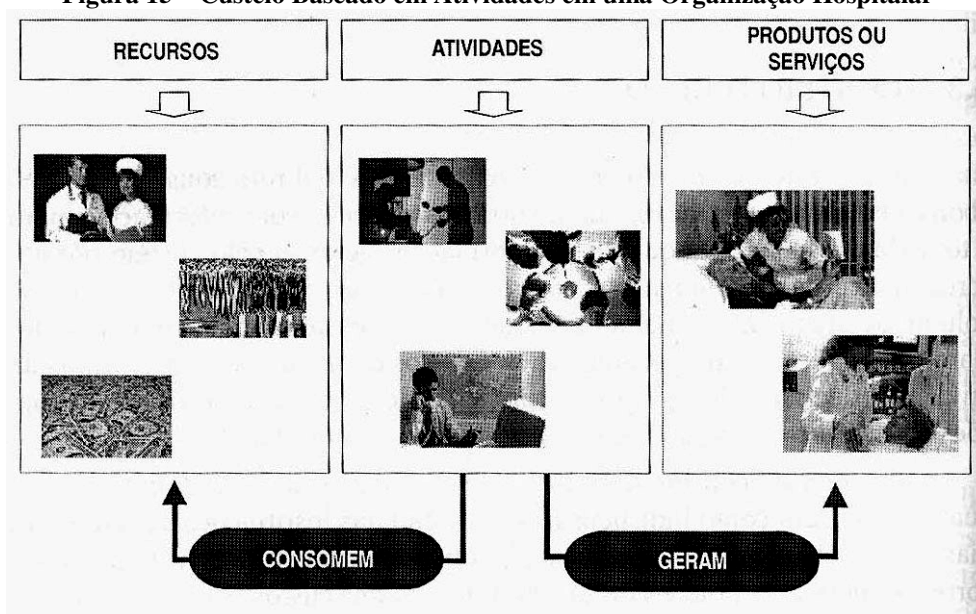
procedimento diferenciado, privilegiando a definição das atividades que fazem parte dos processos de negócios. Na área hospitalar, o Custeio ABC encontra um campo muito extenso de aplicabilidade, pois, como pode ser observado nesse ambiente de negócios, existe uma grande quantidade de operações a serem planejadas e controladas , com vistas à prestação de serviços de saúde.

Matos (2005, p.100) afirma que

A descrição dos custos sob a segmentação das atividades, e não por itens de custos (como os sistemas tradicionais descrevem) , proporciona uma nova visão de análise- o gestor passa a avaliar se a atividade utilizada para a geração dos serviços, sob determinado custeio, é compatível com o nível de valor agregado ao produto ou ao serviço prestado.

A figura 15 abaixo ilustra o desencadeamento do procedimento da metodologia de custeio baseado em atividades , na visão do referido autor.

Figura 15 – Custeio Baseado em Atividades em uma Organização Hospitalar



Fonte : Matos (2005, p.100)

Assim, verifica-se que as atividades diferem de empresa para empresa, sendo indispensáveis discernimento, bom-senso, capacidade de observação, sobretudo, conhecimento das operações da empresa, para que se consigam identificar, adequadamente, as atividades significativas.

Sobre este assunto , Matos (2005, p.233) afirma que

(...) a literatura mais recente em gestão de custos, aplicada ao segmento de saúde, destaca a metodologia denominada de custeio baseado em atividades que, em vez de apenas gerar o custo de um produto ou serviço,

consiste em um sistema de custeio que identifica as atividades necessárias ao processo de elaboração dos serviços, custeando estas atividades, e, conseqüentemente, todo o processo.

Para ilustrar o referido método de custeamento, Matos (2005, p.235) apresenta um exemplo de apuração de custos de uma unidade de lavanderia, estabelecendo uma comparação entre o custeio por absorção e o custeio baseado em atividades (Figura 16) .

Figura 16 – Comparação entre o custeio por absorção e o custeio ABC

ABORDAGEM TRADICIONAL		CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE	
↓		↓	
LAVANDERIA		LAVANDERIA	
Descrição	Custo Total	Descrição	Custo Total
• Salários.....	8.100,00	• Lavar.....	4.930,00
• Consumo de materiais....	6.300,00	• Passar.....	9.450,00
• Custos gerais.....	3.600,00	• Estocar.....	1.620,00
		• Distribuir.....	2.000,00
Total.....	18.000,00	Total.....	18.000,00

Fonte : Matos (2005, p.235)

O referido autor infere que, “ No exemplo da lavanderia, os valores descritos chamam a atenção para o custo de passar a roupa, que corresponde ao valor de 9.450,00. Quando comparado com o custo de lavar a roupa, possivelmente, a interpretação é que esta atividade deveria representar um custeio maior, pela sua importância no processo da lavanderia de um hospital. Pela óptica de um cliente (interno ou externo) poderia até se esperar a seguinte reação: é preferível comprar a roupa sem passar, em razão do alto custo incorrido com essa atividade, ou seja, não agrega o benefício compatível com o nível de recursos utilizados .”

Além da identificação das diversas atividades que integram os processos de negócios, dentro de uma organização hospitalar, para a apuração dos custos dos seus serviços, o custeio ABC possibilita a segregação entre aquelas que agregam e que não agregam valor à entidade, possibilitando uma verdadeira auditoria de processos, que contribuirá para a racionalização da utilização dos diversos recursos, no intuito de alcançar a eficácia organizacional.

Raimundini et al. (2004) , ao discorrerem sobre o custeio baseado em atividades (ABC), elaboraram um estudo comparativo entre os hospitais públicos e privados. Os referidos autores apresentam , em síntese, dois quadros ilustrativos (Quadro 1 e 2) , que versam sobre alguns casos de aplicação do custeio ABC, em nível nacional e internacional.

O Quadro 1 , abaixo , mostra algumas experiências nacionais , dentro da implantação do referido sistema de custeio .

Quadro 1 – Experiências nacionais

Autor e ano	Campo de pesquisa	Enfoque
Baumgartner (1998)	Unidade de terapia intensiva	Comparação no sistema ABC com sistema de custeio por absorção na mensuração dos custos dos serviços prestados
Costa (2001)	Clinica pediátrica	
Habib (1999)	Empresa de prestação de serviços medico e odontológicos	Reestruturação dos processos e análises das atividades e dos direcionadores de custos.
Tognon (1999)	Clinica pediátrica	Descrição dos processos e identificação das atividades e dos direcionadores de custos
Bittencourt (1999)	Clinica cirúrgica	Custeamento do processo de internação e cirurgia de dois pacientes
Pattio (2001)	Casa de saúde santa Maria	Implementação do sistema ABC
Gonçalves et. al.	Hospital João XXIII	
Fukumoto; Freitas (2001), Freitas; Fukumoto; Souza (2002), Ching (2001), Ching; Souza (1999) e entrevista in loco (2003)	Banco de Sangue, Centro Cirúrgico, Laboratório de Anatomia Patologia e Maternidade do HIAE.	

Fonte : Raimundini et al. (2004, p.5)

Pode-se enfatizar a experiência de aplicabilidade do custeio ABC vivenciada junto ao Hospital Israelita Albert Einstein, em São Paulo, cuja implantação resultou em um redesenho de todas as atividades que faziam parte dos processos da organização, trazendo ganhos em termos de maior conhecimento e redução dos custos dos diversos serviços oferecidos, identificação de ociosidade dos recursos disponíveis, principalmente humanos e tecnológicos (RAIMUNDINI et al., 2004).

O Quadro 2, abaixo, mostra as algumas experiências internacionais, dentro da implantação do referido sistema de custeio .

Quadro 2 – Experiências internacionais

Autor e ano	Campo de pesquisa	Enfoque
Greene;Metwalli (2001).	Tomada de decisão para investimento de capital .	Estimação dos custos e do fluxo de caixa de investimento de capital (equipamento de ultrassonografia).
Ramsey IV (1994).	Departamento de Radiologia e Enfermagem em um hospital .	Custeamento de exames radiológicos e dos custos de enfermagem
Lawson (1994).	Hospitais de Nova York e região .	Avaliação da satisfação dos usuários do sistema ABC
Udpa (1996).	Clinica Cirúrgica (pacientes com insuficiência cardíaca).	Aplicação do sistema ABC
Baker (1998) apud Falk (2001).	Laboratório de análises clínicas .	
Cooper;Kaplan (1991).	Clinica de Oftalmologia e Otorrinolaringológica.	
Atkinson et. al. (2000).	Riverside General Hospital .	Categorização dos custos de acordo com a natureza das atividades

Fonte: Ramundini et. al. (2004, p. 8)

Os referidos autores, ao finalizar a identificação de casos de emprego do ABC, nacional ou internacionalmente considerados, apontam para uma semelhança nos resultados alcançados, no sentido de o método proporcionou informações mais precisas e confiáveis, tanto operacionais quanto financeiras, compreensão do processo de prestação de serviços por meio das atividades, controle dos custos e a possibilidade de utilização como do ABC como ferramenta financeira.

Sobre a aplicabilidade do método de custeio ABC na área hospitalar, Abbas (2001,p. 128), ao discutir o emprego do referido método em organizações hospitalares públicas e privadas, infere que

Há de se observar, porém, que o ABC não é uma panacéia para todos os problemas dentro de um hospital ou qualquer outra organização. Se uma organização está operando ineficientemente, o ABC pode auxiliar os administradores na identificação das atividades que são caras e não adicionam valor . A administração, porém, é que decide sobre as ações que precisam ser tomadas para reduzir os custos destas atividades caras e, eventualmente, eliminar todas as atividades que não agregam valor.

As experiências da aplicação do método de custeio ABC no âmbito hospitalar têm mostrado que há um ganho significativo na qualidade das informações de custos, proporcionando, também, melhor rastreabilidade dos processos de negócios,

por meio da identificação das atividades que agregam valor à organização, separando-as daquelas que não o fazem.

2.3. O processo de planejamento e controle

2.3.1. O processo de planejamento e controle no âmbito geral

A função planejamento, no contexto da ciência administrativa, constitui-se em uma das principais ferramentas à disposição dos gestores de qualquer modalidade de organização . Ela está presente em todos os níveis de decisão e, portanto, reveste-se de uma grande importância para a concretização dos objetivos e metas previamente estabelecidos , na busca do processo de continuidade dos negócios.

Mosimann e Fisch (1999,p.42) conceituam planejamento como sendo *"a determinação dos objetivos a serem atingidos e dos meios pelos quais esses objetivos devem ser alcançados. É a ponte que serve de elo entre o estágio onde estamos e o estágio para onde vamos."*

Na mesma linha de raciocínio, Sanvicente e Santos (1995,p.16) comentam que

Planejar é estabelecer com antecedência as ações a serem executadas, estimar os recursos a serem empregados e definir as correspondentes atribuições de responsabilidades em relação a um período futuro determinado, para que sejam alcançados satisfatoriamente os objetivos porventura fixados para uma empresa e suas diversas unidades.

Dessa forma, o planejamento é permeado pelo estabelecimento de um conjunto de procedimentos com vistas à operacionalização das ações administrativas, tendo como base os objetivos a serem atingidos e a capacidade organizacional em termos de recursos disponibilizados pelo fator capital. Assim, a referida atividade precisa ser implementada por meio de técnicas e procedimentos adequados ao modelo de gestão em que os agentes estão inseridos, sempre alinhada com a missão e os valores característicos da organização .

Mosimann e Fisch (1999,p.45) relacionam algumas das características presentes no trabalho de planejamento, como a seguir:

- O planejamento antecede as operações . Estas devem ser compatíveis com o que foi estabelecido no planejamento.

- O planejamento sempre existe em uma empresa, embora, muitas vezes, não esteja expresso ou difundido. Quando informal, estará contido, no mínimo, no cérebro do dirigente.
- O planejamento deve ser um processo dinâmico, associado ao controle permanente, para poder adaptar-se às mudanças ambientais. Quando não há planejamento, não pode haver controle.
- O planejamento tende a reduzir as incertezas e, conseqüentemente, os riscos envolvidos no processo decisório, aumentando a probabilidade de alcance dos objetivos estabelecidos para a empresa.
- O planejamento deve interagir permanentemente com o controle, para que se possa saber se está sendo eficaz, isto é, alcançando seus objetivos, pois planejamento sem controle não tem eficácia.
- Associado ao controle, o planejamento serve para a avaliação de desempenho da empresa e das áreas.

Dentro de uma visão de emprego amplo, ou seja, envolvendo todos os níveis da atividade administrativa, a atividade de planejamento, segundo discutido pela maioria dos autores, é tratada, basicamente, em três níveis : estratégico, tático e operacional.

Discutindo, especificamente, o planejamento estratégico, pode-se afirmar que ele objetiva, por meio de uma metodologia amplamente difundida nos meios gerenciais, instituir parâmetros de procedimentos com vistas ao alcance de um novo posicionamento da organização, levando em consideração uma série de fatores internos e externos ao ambiente institucional.

No atual ambiente de extrema competitividade entre as organizações com ou sem fins lucrativos, o Planejamento Estratégico apresenta-se como uma poderosa ferramenta da gestão , que se constitui em uma grande subsídio para auxiliar na tomada de decisão.

Na visão de Oliveira (2004,p.47-48), Planejamento Estratégico é *“o processo administrativo que proporciona sustentação metodológica para se estabelecer a melhor direção a ser seguida pela empresa, visando ao otimizado grau de interação com o ambiente e atuando de forma inovadora e diferenciada”*.

Segundo o mesmo autor, a metodologia de planejamento estratégico inicia-se com um diagnóstico estratégico , por meio do qual são identificadas sistematicamente , a missão e a visão da organização , ou seja , a razão de ser do negócio.

Por meio da análise interna, são delineados os pontos fortes e os pontos fracos , bem como os seus desdobramentos em termos de definição de estratégias de ação para a melhoria da performance da organização.

Na análise do ambiente externo, podem-se verificar as ameaças e as oportunidades que atingem a empresa de forma direta ou indireta . As ameaças podem ser caracterizadas como os eventos ou situações do ambiente externo que poderão, sob condições específicas, dificultar, ou mesmo impedir a atuação eficiente e eficaz da organização. De outra forma, as oportunidades também são eventos ou situações que poderão proporcionar às organizações condições favoráveis para a implementação de estratégias competitivas, de forma a alcançar os seus objetivos.

De grande relevância também é a análise da concorrência , dentro do ambiente externo dos negócios, quando , também , é realizado o delineamento dos seus pontos fortes e pontos fracos , tendo como referência as características apresentadas pela organização.

Dentro desse contexto, surge a necessidade de adotar uma sistemática de planejamento e controle de resultados como forma de reagir às demandas externas e tendo em vista os desafios enfrentados pelas empresas .

Segundo Welsch (1983, p. 21), *“O planejamento e controle de resultados pode ser definido, em termos amplos , como um enfoque sistemático e formal à execução das responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da administração.”*

O autor especifica as referidas atividades da seguinte forma , assegurando que elas:

envolvem a preparação e utilização de : (1) objetivos globais e de longo prazo da empresa ;(2) um plano de resultados a longo prazo;(3) um plano de resultados a curto prazo detalhado de acordo com diferentes níveis relevantes de responsabilidade (divisões, produtos, projetos, etc.); e (4) um sistema de relatórios periódicos de desempenho , mais uma vez para os vários níveis de responsabilidades.

Desta forma , o autor coloca a administração como o principal fator de êxito da empresa a longo prazo (Welsch,1983).

A empresa deve possuir um procedimento sistemático regular, considerando a quantidade e a qualidade de seus recursos , coletando informações sobre as condições do ambiente externo que a circunda. Essas informações não apenas permitem uma

elaboração mais realista de planos ,como , também determina ações corretivas com maior rapidez do que se fossem comunicadas por meio de relatórios isolados.

O Planejamento Estratégico, normalmente, é utilizado como marco inicial ou ponto de partida para a implementação de diversos planos de ação dentro da estratégia de atuação da organização , nas diversas áreas funcionais de negócios.

Na área orçamentária, as informações decorrentes da implementação do planejamento estratégico serão utilizadas como a principal referência para o início do processo de planejamento, quando serão definidas as premissas que nortearão a elaboração das diversas peças orçamentárias.

O planejamento orçamentário é decorrente de uma criteriosa avaliação do ambiente (estratégico) no qual a organização se encontra, interligando as dimensões temporais (passado, presente e futuro), adequando-as às suas necessidades estratégicas, compatibilizadas com as disponibilidades de todos os seus recursos.

Frezatti (2000, p. 36) também explana sobre o tema da seguinte forma:

O planejamento de negócio considera o orçamento como a forma de controle do resultado futuro. Planejar sem controlar é uma falácia e desperdício de tempo e energia. Significaria que energia foi desperdiçada pelos executivos decidindo o futuro, sem que se possa saber se os objetivos estão sendo atingidos. O controle é fundamental para o entendimento do grau de desenvolvimento atingido e quão próximo o resultado almejado se situou em relação ao planejado.

O planejamento orçamentário, nas empresas, tem como função orientar seus gestores na tomada de decisão, em seus variados níveis, preparando a organização no sentido de poder enfrentar os possíveis riscos que venham a ocorrer, decorrentes daquelas decisões.

Para Padoveze(1996,p. 333) ,*“Orçar significa processar todos os dados constantes do sistema de informação contábil de hoje , introduzindo os dados previstos para o próximo exercício”*

No planejamento orçamentário, a área de custos ocupa essencial presença, à medida que alimenta o sistema de informações gerenciais com as estimativas de gastos envolvendo os mais diversificados centros de custos. Portanto, há a necessidade da estruturação de mecanismos de integração das informações de custos de forma a subsidiar o processo orçamentário .