

Segundo Lunkes (2003,p.108)

Alguns custos variam com mudanças no nível de atividade. É essencial, quando elaborar o orçamento, informar aos centros de custo para considerarem essa variabilidade. Por exemplo, se o nível real de atividade é maior que seu nível estimado de atividade, então esses custos que variam com a atividade serão maiores que os custos orçados; essencialmente causada por mudanças na atividade e não por má gestão.

Se as variações nos níveis de atividade ou vendas provocam mudanças nos volumes de custos a serem considerados, dentro do processo produtivo, é imprescindível que essas variações sejam prontamente transferidas para o planejamento orçamentário, justificando aquela integração caracterizada anteriormente.

Sobre a função controle, Figueiredo e Gaggiano(2004, p.138) esclarecem que

Somente o planejamento não assegura a realização dos planos; também é necessário que exista controle.(...)Este processo de controle exige que sejam estabelecidos padrões de desempenho, que atuarão como guias para a realização bem-sucedida do planejamento orçamentário.

Assim, a atividade orçamentária necessita ser monitorada por uma sistemática de controle de forma a propiciar a visualização do alcance das ações desencadeadas, decorrentes dos mais diversos níveis de planejamento, e possibilitar a implementação de ajustes tempestivos.

Sanvicente (1995, p. 23) afirma que

controlar é, essencialmente, acompanhar a execução de atividades da maneira mais rápida possível e comparar o desempenho efetivo com o planejado , isto é , o que tenha sido originalmente considerado desejável, satisfatório ou viável para a empresa e suas sub-unidades.

O controle permite indicar as necessidades de medidas corretivas , no caso de o desempenho apresentado não ser considerado satisfatório, e, assim, o processo de execução poderá ser redirecionado para melhor atender aos objetivos delineados pela empresa. Desse modo, o monitoramento das discrepâncias ou desvios entre o orçado e o realizado torna-se uma atividade de controle de grande

importância para a questão orçamentária, uma vez que proporciona a correção de rumos, tempestivamente.

Sanvicente e Santos (1995, p. 23) ,ao abordarem a questão orçamentária , cuidam de relacionar as vantagens e desvantagens da utilização de um sistema orçamentário, entendido como *“um plano abrangendo todo o conjunto das operações anuais de uma empresa , através das formalização do desempenho dessas importantes funções administrativas gerais...”*

De acordo com os autores, são as seguintes vantagens da implementação de um sistema orçamentário para as empresas:

- a) A existência e a utilização do sistema exige que sejam concretamente fixados objetivos e políticas para a empresa e suas unidades. Através da sistematização do processo de planejamento e controle, graças ao uso de orçamentos, isto introduz o hábito do exame prévio e cuidadoso de “todos” os fatores antes da tomada de decisões importantes, além de obrigar a administração da empresa a dedicar atenção adequada e oportuna aos efeitos eventualmente causados pelo surgimento de novas condições externas..
- b) Por meio de uma integração de diversos orçamentos parciais num orçamento global (ou seja, para as operações de toda a empresa em dado período) , este sistema de planejamento força todos os membros da administração a fazerem planos de acordo com os planos de outras unidades da empresa, aumentando o seu grau de participação na fixação de objetivos , mesmo que não sejam os mais altos objetivos da empresa , mas sim na medida do alcance de sua autoridade.
- c) Obriga os administradores a quantificarem e datarem as atividades pelas quais serão responsáveis , em lugar de se limitarem a compromissos com metas ou alvos vagos e imprecisos.
- d) Reduz o envolvimento dos altos administradores com as operações diárias, através da delegação de poderes e de autoridade que se refletem nos orçamentos das diferentes unidades operacionais.
- e) Identifica os pontos de eficiência ou ineficiência no desempenho das unidades da empresa e permite acompanhar em que termos está havendo progresso no sentido de consecução dos objetivos gerais e parciais da empresa.
- f) Finalmente, a preparação de um orçamento para toda a empresa tende a melhorar a utilização dos recursos a ela disponíveis, bem como ajustá-los às atividades consideradas prioritárias , para que sejam alcançados os seus objetivos.

Por outro lado, Sanvicente e Santos (1995,p.24) também relacionam algumas limitações ou obstáculos na utilização de sistemas orçamentários nas empresas, como a seguir:

- a) Os dados contidos nos orçamentos não passam de estimativas, estando assim sujeitos a erros maiores ou menores , segundo a sofisticação do processo de estimação e a própria incerteza inerente ao ramo de operações da empresa . Entretanto, se a finalidade é planejar , nada pode ser feito para eliminar inteiramente qualquer margem de erro . Afinal de contas, é melhor planejar com consciência do erro que possa estar sendo cometido do que simplesmente admitir o futuro como incerto e não fazer preparativos para enfrentá-lo.
- b) O custo do sistema .É claro que esta técnica não pode ser usada com a mesma intensidade e complexidade por empresas de todos os tamanhos , ou seja, nem todas as empresas contam com os recursos necessários para contratar pessoal especializado em supervisão de orçamentos e desviar tempo do pessoal de linha para planejar e elaborar orçamentos.
- c) O uso de um sistema desta natureza ajusta-se melhor a uma dada filosofia e a um certo estilo de administração (com participação) que talvez não sejam aceitáveis em algumas empresas. Na empresa com administração de caráter excessivamente autoritário , não recomendamos o emprego desta técnica em suas ramificações de controle e responsabilidade.Planejar e controlar é sempre bom, em nossa opinião mas, sem a correspondente delegação de autoridade e responsabilidade , o uso desta técnica acabará por transformar-se mais em um exercício dispendioso do que em uma forma de administrar mais racionalmente os recursos da empresa.

O acompanhamento da evolução do planejamento e controle orçamentário por meio da participação ativa da controladoria permitirá aos gestores a obtenção de maior percepção da otimização dos resultados auferidos, no objetivo maior de manter a organização em níveis satisfatórios de eficiência e eficácia, com vistas ao alcance dos seus objetivos estratégicos.

2.3.2 O processo de planejamento e controle no âmbito hospitalar

A organização hospitalar, por possuir uma grande complexidade em termos de prestação de serviços, reunir uma grande variedade de recursos materiais, humanos e tecnológicos, demanda por uma sistemática significativa de planejamento e controle de resultados, com alto grau de acuracidade.

Martins (2000,p.109) afirma que:

O orçamento oferece informações dos rendimentos e pagamentos com a antecedência que se desejar; sabe-se, assim , se o dinheiro necessário estará disponível no mês para atender às necessidades estimadas de forma que se tomem medidas corretivas antes que seja tarde demais.Com isso, os objetivos importantes do orçamento são planejar, coordenar e controlar a operação hospitalar.

O autor relaciona em sua obra os seguintes passos e demonstrativos em um trabalho de elaboração do orçamento hospitalar:

1. estimativa dos procedimentos médicos por clientes (convênios e particulares, em volume físico);
2. estimativa das necessidades de materiais médicos , medicamentos , materiais elétrico, hidráulico, de construção, de expediente, de informática de costura, de copa e cozinha, limpeza e lavanderia etc.;
3. estimativa dos estoques desses materiais;
4. estimativa das compras desses materiais;
5. estimativa do pessoal necessário;
6. estimativa das despesas administrativas , financeiras, tributárias, comerciais;
7. estimativa dos reparos , das substituições ,dos melhoramentos, dos equipamentos e das instalações médicas ;
8. estimativa das imobilizações significativas;
9. estimativa das receitas previstas por grupo de procedimentos médicos , quadro de compromissos a pagar concretizados em períodos anteriores ao período do orçamento;
10. estimativa do orçamento de caixa para o período;
11. estimativa da demonstração de resultados do período;
12. estimativa do balanço patrimonial , mostrando a posição econômica e financeira do hospital no final do período orçamentário.

O planejamento orçamentário de uma organização hospitalar , como em qualquer unidade produtiva, não é uma tarefa simples , pois envolve uma gama muito grande de informações , procedimentos sistematizados, e, em última instância, a conscientização do pessoal que labuta nas diversas áreas funcionais, fator este fundamental para o sucesso de qualquer tipo de planejamento.

CAPÍTULO 3

O SETOR HOSPITALAR

Este capítulo resgata os principais aspectos históricos e as características do setor hospitalar, bem como apresenta um panorama da rede hospitalar no Brasil, privilegiando os dados referentes aos municípios com maior contingente populacional da mesorregião do Triângulo Mineiro / Alto Paranaíba., como forma de oferecer informações para o devido entendimento dessas organizações.

3.1 Breve histórico da organização hospitalar

A origem dos hospitais é muito mais recente e configura o aperfeiçoamento gradativo da própria civilização.

Segundo Cherubin e Santos (1997), na Índia e Egito antigos, encontram-se vestígios de hospitais há seis séculos antes de Cristo, embora revestidos de muita precariedade. No Egito, apesar de não aparecer claramente a existência de verdadeiros hospitais, a medicina era muito desenvolvida, porém a cura era obtida só pela fé.

No antigo império grego e romano, os templos eram utilizados como hospitais e as intervenções feitas aos doentes que os freqüentavam eram uma mistura clara entre a medicina, o misticismo e a superstição (CHERUBIN e SANTOS, 1997).

De acordo com os mesmos autores, os templos gregos podem ser considerados os precursores dos hospitais modernos, existentes desde o ano de 1134 antes de Cristo. Lá os doentes encontravam todo tipo de abrigo, e a assistência não era sempre gratuita, quem podia pagava.

A assistência hospitalar chegou a Roma no século V antes de Cristo, copiando, com perfeição, o modelo grego. Como a assistência era totalmente gratuita, atraiu grande quantidade de doentes, provindos, inclusive, de locais distantes e que transformaram a ilha num imenso hospital a céu aberto. Os escravos que já não tinham cura eram transportados para lá (CHERUBIN e SANTOS, 1997).

Cherubin e Santos (1997) apontam que, no início da era cristã, as instituições hospitalares propriamente ditas tiveram início com um decreto do Imperador Constantino, durante o Concílio de Nicéia, em 335. O Concílio preconizou que, em cada cidade, houvesse um local para acolher os peregrinos, doentes e pobres, surgiram, assim, os *ptochotrophiums* e os *xenadochiuns*.

O 4º Concílio de Cartagená ordenava que os hospitais fossem erigidos ao lado da igreja, como no maometismo, em que surgiam junto às mesquitas. Como os beneditinos, as demais ordens religiosas da Igreja Católica influíram decisivamente no surgimento de obras assistenciais no mundo cristão, trazendo, assim, grande incremento às instituições hospitalares.

Já os muçulmanos tiveram sempre grande preocupação com os hospitais, a medicina e a cultura. Um dos grandes hospitais muçulmanos foi construído no Cairo, em 1283, onde se mantinham unidades para feridos, doentes dos olhos e febre; as enfermarias eram divididas para homens e mulheres; o hospital era dirigido por um médico. Além disso, foram os árabes que iniciaram a utilização da anestesia para as cirurgias, introduziram, inclusive, normas para a preservação dos medicamentos, além de terem descoberto vários novos (CHERUBIN e SANTOS, 1997).

Cherubin e Santos (1997) discorrem que a Idade Média marcou a Universalização da assistência hospitalar. Os hospitais foram construídos como entidades regulares e não como apêndices de outras instituições civis ou religiosas. A partir de então, passaram a ser considerados como indispensáveis à cura das doenças, embora ainda não tivessem assumido o papel de manutenção da saúde da comunidade, função que passariam a exercer somente a partir do início do século vinte.

O período abrangido pelos séculos XV e XVI é chamado de Renascença, época da liberalização e da universalização da assistência hospitalar. O hospital foi sendo considerado como um bem comunitário indispensável e um serviço público por excelência. Envolveram-se, a partir daí, nessa iniciativa, os Municípios, os Estados e os Países. O hospital foi tido, até o início do século XX, como o estabelecimento básico e primordial para a recuperação da saúde, agora, também importante para a sua manutenção. Foi a partir dessa época que tanto os profissionais, quanto os equipamentos, instalações e produtos, elegeram o hospital como o centro da sua atuação. Ademais, a municipalização da assistência hospitalar não inibiu o surgimento de instituições religiosas, que contribuíram decisivamente para a transformação do hospital num estabelecimento de desempenho profissional,

técnico, educacional e, sobretudo, assistencial muito acentuado (CHERUBIN e SANTOS, 1997).

As Santas Casas de Misericórdia, de acordo com Cherubin e Santos (1997), foram agrupamentos de hospitais que tiveram início nesse período, espalharam-se pelo mundo e mantêm ainda hoje muita expressão e influência na assistência hospitalar em vários países. A palavra misericórdia foi copiada da designação dada às instituições que se inspiraram na fundação de Florença, na Itália.

Muitas Misericórdias representaram, nessa época, papel importante por terem-se tornado grandes unidades locais de assistência à saúde e também por terem sido escolhidas como depositários de bens econômicos de muita expressão.

De 1925 para cá, os hospitais sofreram mais alterações, que podem ser observadas sob quatro aspectos: médico, de enfermagem, administrativo e de serviços de apoio (CHERUBIN e SANTOS, 1997).

A arte de curar ampliou-se devido ao advento das especialidades médicas, tanto clínicas quanto cirúrgicas; e de diagnóstico com o aparecimento do raio X, tomodensitometria, a ultra-sonografia, a mamografia, a tomografia computadorizada e a ressonância magnética. As atividades de enfermagem, como a administração hospitalar, colaboraram, também, expressivamente para a alteração e o aperfeiçoamento da assistência prestada pelo hospital (CHERUBIN e SANTOS, 1997).

De acordo com Cherubin e Santos (1997), no início do século XX, formaram-se, no mundo, pela primeira vez, os primeiros sistemas de saúde destinados a dar cobertura completa à saúde de uma determinada comunidade. As instituições de saúde foram hierarquizadas de acordo com sua complexidade, e a entrada no sistema foi fixada para ser feita sempre pela unidade mais simples e mais próxima ao domicílio da pessoa. Uma vez dentro do sistema, o usuário pode transitar por ele, de acordo com sua necessidade, sem dificuldades.

Os hospitais, no Brasil, surgiram logo após sua descoberta pelos portugueses e seguiram a filosofia e a forma de assistência típicas das Santas Casas de Misericórdia de Portugal. Foi a partir do século XVIII que começaram a emergir, no Brasil, as Reais e Beneméritas Sociedades Portuguesas de Beneficência, por iniciativa da colônia portuguesa, e se espalharam por todo o país, sob a forma de entidades filantrópicas.

Os imigrantes de outras nações fundaram também seus hospitais. Os missionários religiosos, tanto católicos quanto protestantes, construíram centenas de

hospitais. A partir de 1960, começaram a se estabelecer os hospitais próprios da medicina de grupo, envolvendo tanto os grupos médicos quanto as cooperativas médicas (CHERUBIN e SANTOS, 1997).

Por fim, a assistência hospitalar no Brasil afetou sempre profundamente os hospitais, tanto na sua expansão, quanto, e principalmente, no seu desempenho e manutenção, como pode ser observado no panorama da saúde pública do Brasil.

3.2 Características Funcionais da Organização Hospitalar

Conforme estabeleceu a Organização Mundial de Saúde (OMS), em reunião realizada em Genebra, em 1956, o hospital tem como função precípua zelar pela saúde da população, tanto no sentido restaurador quanto no preventivo, constituindo-se, também, como um centro de treinamento e pesquisa,

As funções do hospital são definidas por Costa (1998,p.17-18), como preventiva, restaurativa e de ensino. Na função preventiva, está a supervisão da gravidez e do nascimento da criança; o controle da infecção hospitalar; o atendimento ambulatorial e de emergência; o controle das doenças transmissíveis; a orientação nas campanhas de vacinação e tratamentos específicos. Destaca-se também, o investimento em programas de prevenção de doenças, a fim de ser evitada a invalidez mental e física do indivíduo. Ainda no foco preventivo, está a saúde ocupacional, voltada para a preservação da capacidade mental e motora do paciente.

A segunda função do hospital é a restaurativa e compõe-se das áreas de diagnóstico, de internação e reintegração. Por meio do diagnóstico, o médico analisa os sintomas do paciente e identifica sua patologia. A internação é uma decorrência da interpretação dos sintomas e visa tratar a patologia identificada. Ainda dentro da função restaurativa, estão as atividades curativa e paliativa. A atividade curativa envolve o tratamento da doença, os procedimentos médicos, cirúrgicos e especiais, enquanto o foco paliativo é utilizado quando o meio curativo não tem mais eficiência e visa ao prolongamento da vida do paciente, proporcionando-lhe melhor qualidade de vida possível.

A terceira área de atuação é reintegração do paciente à sociedade e é definida por Costa (1998,p.17-18) como a capacidade de reabilitar física, mental e socialmente o paciente. Esta última área está ligada à emergência, ou seja, o

atendimento de pacientes que correm risco iminente de morte. Para tanto, o hospital possui equipe treinada.

Compondo a última função, estão o ensino e a pesquisa, enfatizados pela OMS como importantes na atividade hospitalar. Costa (1998,p.17-18) caracterizou essa função como aquela voltada para a formação de mão-de-obra especializada e para a geração de conhecimento na área de saúde, não se limitando apenas às áreas médicas, mas também às áreas de apoio e administrativa de um hospital.

Essas variedades de funções tornam o hospital uma organização muito complexa, pois engloba universidades, centros de pesquisas, profissionais qualificados e o gerenciamento de tecnologias especializadas. O cumprimento da função do hospital está ligado, desta forma, à capacidade de gestão. “Fica claro também que a administração hospitalar não é tarefa para amadores ou aventureiros-políticos que assumem sem preparo uma função que ultrapassa suas capacidades, suas habilidades técnicas e seu preparo intelectual” (MEZOMO, 2001, p.20).

Nesse sentido, Mirshawka (1994, p.15) define, no Ministério da Saúde do Brasil, hospital como:

parte integrante de uma organização médica e social, cuja função básica consiste em proporcionar à população assistência médica integral, curativa e preventiva, sob quaisquer regimes de atendimento, inclusive o domiciliar, constituindo-se também em centro de educação, capacidade de Recursos Humanos e de pesquisa em saúde, bem como de encaminhamentos de pacientes, cabendo-lhes supervisionar e orientar os estabelecimentos de saúde a ele vinculados tecnicamente e estabelecer definição diversas de hospital geral, que seria aquele hospital destinado a atender pacientes portadores de doenças das várias especialidades médicas.

Nesse contexto, Mezono (2001,p. 20) afirma que o hospital não pode ter mais a visão apenas interna, e seu foco deve estar na satisfação das necessidades tanto do seu cliente externo como interno. Para atender a essas necessidades, devem-se melhorar os procedimentos e inová-los sempre, a fim de obter novos e eficientes processos organizacionais.

A preocupação com o aspecto da qualidade do serviço hospitalar tem aumentado nos últimos anos . Sob o ponto de vista da Acreditação Hospitalar , que trata da certificação de qualidade das organizações hospitalares no Brasil, observa-se maior preocupação na busca da melhoria dos diversos processos internos . O Ministério da Saúde adota como referência o Manual de Acreditação Hospitalar da

ONA (Organização Nacional de Acreditação) , que define padrões de qualidade para as diversas áreas de uma organização hospitalar , reunindo-os em três grandes grupo : nível 1 (estrutura) ,nível 2 (processos) e nível 3 (resultados).

3.3 Características e dimensões da rede hospitalar brasileira, no âmbito federal, estadual e regional

Como pode ser verificado anteriormente, as atribuições de uma organização hospitalar são múltiplas, abrangendo diversas atividades reunidas em um ambiente variado de profissionais, demonstrando a grande complexidade dessa modalidade de organização.

Torna-se necessário, neste momento, apresentar uma visão global no que diz respeito à dimensão da rede hospitalar em todos os níveis da federação brasileira (rede nacional, rede de Minas Gerais, e rede dos seis municípios mais populosos da mesorregião do Triângulo Mineiro / Alto Paranaíba), por meio dos Cadernos de Informação de Saúde, gerados pelo Ministério da Saúde, mais precisamente, pelo Sistema de Informação Hospitalar do SUS (DATASUS). As informações foram elaboradas em abril de 2005 ,sendo atualizadas periodicamente, tendo como referência dados de julho de 2003 ,que, obviamente, não refletem exatamente a situação atual da rede hospitalar, mas podem servir de referência aos estudos pretendidos por este trabalho.

O Anexo 03 apresenta o número de hospitais e leitos por natureza do prestador segundo especialidade. Em relação ao primeiro aspecto, o Brasil possuía, em julho de 2003, 5864 hospitais distribuídos em 3497 hospitais privados, sendo 1802 contratados e 1693 filantrópicos; 2217 hospitais públicos, sendo 1602 municipais, 597 estaduais e 18 federais; 150 universitários, sendo 136 de pesquisa, 11 de ensino e 3 privados.

O Anexo 04 expõe o número de hospitais e leitos por natureza do prestador segundo especialidade. Em relação ao primeiro aspecto, o estado de Minas Gerais possuía 627 hospitais distribuídos em 511 hospitais privados, sendo 183 contratados e 328 filantrópicos; 98 hospitais públicos, sendo 79 municipais, 17 estaduais e 2 federais; 18 universitários, sendo 15 de pesquisa e 3 de ensino.

Como forma de representar a mesorregião do Triângulo Mineiro /Alto Paranaíba optou-se por mostrar a situação da rede hospitalar dos 06(seis) maiores municípios da região , em termos populacionais, segundo informações do Instituto

Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) , relativas ao mês de julho de 2005., quais sejam : Uberlândia, Uberaba, Patos de Minas , Araguari, Ituiutaba e Araxá.

O Anexo 05 expõe o número de hospitais e leitos por natureza do prestador segundo especialidade. Em relação ao primeiro aspecto, o município de Uberlândia possuía 6 hospitais distribuídos em 5 hospitais privados contratados e 1 universitário de pesquisa.

O Anexo 06 apresenta o número de hospitais e leitos por natureza do prestador segundo especialidade. Em relação ao primeiro aspecto, a cidade de Uberaba possuía 13 hospitais distribuídos em 12 hospitais privados, sendo 12 contratados e 12 filantrópicos e 1 universitário de pesquisa.

O Anexo 07 aponta o número de hospitais e leitos por natureza do prestador segundo especialidade. Em relação ao primeiro aspecto, o município de Patos de Minas possuía 3 hospitais distribuídos em 2 hospitais privados contratados e 1 hospital público estadual.

O Anexo 8 mostra o número de hospitais e leitos por natureza do prestador segundo especialidade. Em relação ao primeiro aspecto, o município de Araguari possuía 5 hospitais privados, sendo 4 contratados e 1 filantrópico.

O Anexo 9 detalha o número de hospitais e leitos por natureza do prestador segundo especialidade. Em relação ao primeiro aspecto, o município de Ituiutaba possuía 7 hospitais privados, sendo 5 contratados e 2 filantrópicos.

O Anexo 10 indica o número de hospitais e leitos por natureza do prestador segundo especialidade. Em relação ao primeiro aspecto, o município de Araxá possuía 3 hospitais privados, sendo 1 contratado e 2 filantrópicos.

CAPÍTULO 4

METODOLOGIA DA PESQUISA

Selltiz et al.(1965, p.5) asseveram que “O objetivo da pesquisa é descobrir respostas para perguntas , através do emprego de processos científicos”. Portanto, neste capítulo, é descrita e discutida a metodologia da presente pesquisa, em que é evidenciada a natureza qualitativa e quantitativa empregada na abordagem e na solução do problema estudado. Optou-se por essas modalidades de pesquisa, pelo fato de possibilitar em uma melhor descrição do problema em estudo e apreensão dos fatos e fenômenos envolvidos.

4.1. Tipo de pesquisa

A pesquisa sempre parte de um tipo de problema, de uma interrogação. Por meio de um tratamento científico, ela vai responder às necessidades de conhecimento de certo problema.

Segundo Marconi e Lakatos (2002, p.19), “Os critérios para a classificação dos tipos de pesquisa variam de acordo com o enfoque dado pelo autor. A divisão obedece a interesses, condições, campos, metodologia, situações, objetivos, objetos de estudo, etc”.

Desta forma, o estudo realizado, de acordo com os objetivos estabelecidos, evidencia o caráter descritivo da pesquisa. Ainda sobre esta classificação, Best (1972, p.12-13) comenta que a pesquisa descritiva “Delineia o que é”, *abordando também quatro aspectos: “descrição, registro, análise e interpretação de fenômenos atuais, objetivando o seu funcionamento no presente”*. Hymann (1967, p.107-108), ao tratar do referido tema, aponta que a pesquisa descritiva trata-se de “[...] *simples descrição de um fenômeno*”.

Já Selltiz et al. (1965,p.61-62) também abordam o conceito como a descrição de um fenômeno ou situação , apresentando uma dimensão de espaço-tempo .

Da mesma forma, Gil (1999, p. 44) ressalta que

As pesquisas deste tipo têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados sob este título e uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados.

A abordagem do estudo foi de natureza quantitativa, mas houve, também, aspectos que caracterizam a pesquisa qualitativa, quando foram revistos assuntos e fundamentos teóricos acerca dos principais conceitos norteadores da literatura até então existente.

Foi realizada uma revisão da base teórica, por meio de uma pesquisa bibliográfica, abrangendo diversos assuntos que fazem parte do presente tema, partindo dos conceitos gerais de controladoria e gestão de custos, e, na seqüência, abordando especificamente a questão dos custos hospitalares, servindo de apoio conceitual para a análise e interpretação dos resultados da pesquisa de campo.

Richardson (1999, p.79) menciona que a abordagem qualitativa está caracterizada ou definida por problemas de pesquisa que não podem ser quantificados.

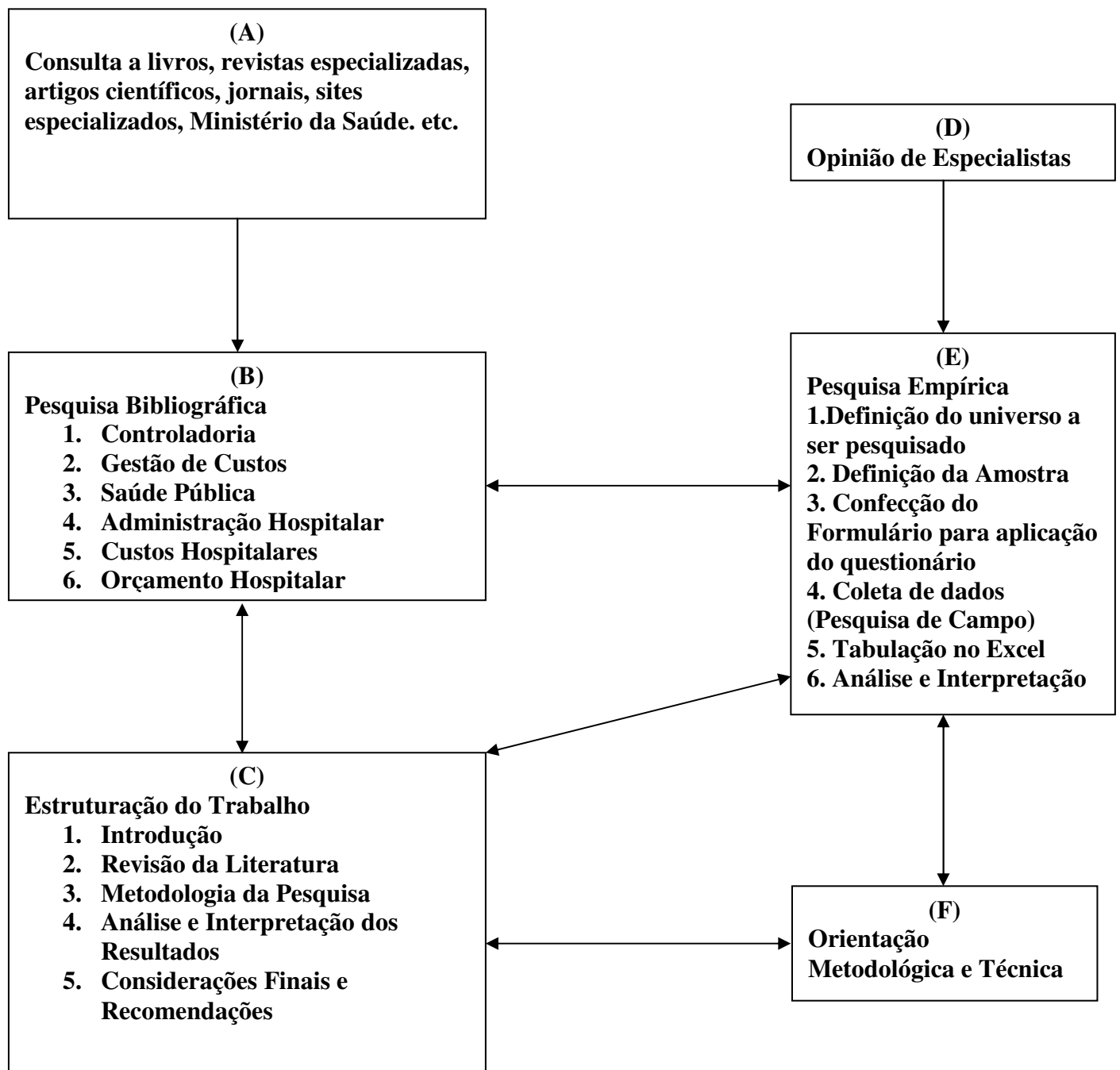
4.2. Modelagem da Pesquisa

Para a configuração metodológica da presente investigação, foram traçados os passos a serem percorridos pelo pesquisador, por meio de uma seqüência lógica de eventos, de forma a possibilitar o alcance dos objetivos previamente estabelecidos (ver Figura 17-A).

Inicialmente, como forma de buscar uma sustentação teórica ao trabalho, procurou-se, por meio da pesquisa bibliográfica (Figura 17-B), identificar, na literatura existente, os fundamentos necessários para a discussão dos assuntos pertinentes ao referido tema. Tal atividade serviu de suporte para a definição dos critérios norteadores da elaboração do questionário aplicado aos gestores das organizações hospitalares. A pesquisa bibliográfica proporcionou suporte técnico-científico à pesquisa empírica (Figura 17-E) e, simultaneamente, ficou em condições

de receber alterações em seu conteúdo, com vistas à adequação demandada pela pesquisa de campo.

Figura 17– Esquematização da pesquisa



A elaboração do instrumento de pesquisa de campo exigiu não só conhecimento técnico-científico, mas também a obtenção de informações da realidade prática, por meio de diálogos com profissionais da área de administração

hospitalar (Figura 17-D). O questionário foi revisado pelo professor orientador e pré-testado em duas organizações hospitalares que estão fora do universo da pesquisa.

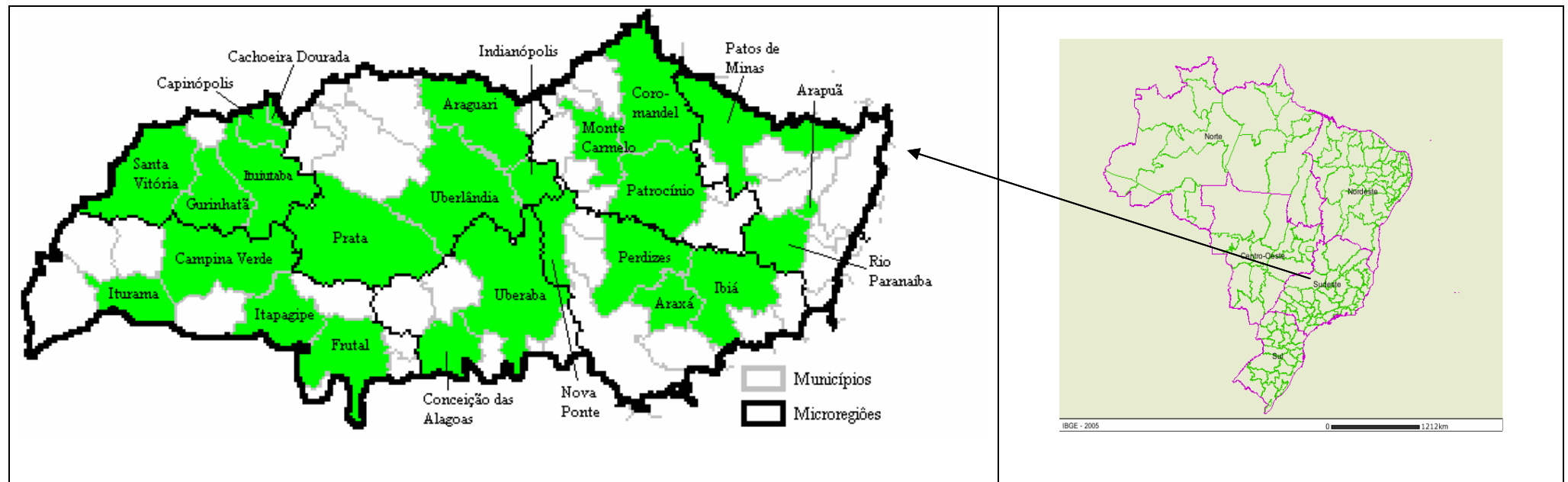
Para a coleta de dados foi consultada , inicialmente, a rede mundial (Internet) , meio que não apresentou a eficácia esperada . Desta forma, foi implementado o envio dos questionários pelos correios, quando foram preparadas cartas de apresentação, que tinham como objetivo esclarecer os respondentes acerca dos objetivos da pesquisa, bem como caracterizar o seu aspecto acadêmico e de confidencialidade. O retorno desse meio mostrou-se mais satisfatório e eficaz. Todas as atividades da pesquisa empírica ofereceram subsídios (*feedback*) para o aperfeiçoamento da pesquisa bibliográfica , como está representado no esquema da modelagem da pesquisa.

Por fim , a estrutura da dissertação (Figura 17-C) foi fruto tanto da pesquisa bibliográfica, como também da pesquisa empírica , tendo em vista que foi alimentada com informações advindas de ambas as fontes, tendo como característica marcante o seu caráter dinâmico e vulnerável às diversas alterações que se fizerem necessárias , desde a sua concepção , até a sua finalização.

4.3. Unidades de análise e observação

As unidades de análise se constituíram das organizações hospitalares que se encontram estabelecidas no estado de Minas Gerais, mais especificamente, na mesorregião do Triângulo Mineiro / Alto Paranaíba (Figura 18) , abrangendo os modelos de gestão de custos hospitalares, dentro da ótica da controladoria existente nessas organizações.

Figura 18 - Mapa da localização das organizações hospitalares pesquisados na Mesorregião do Triângulo Mineiro/Alto Paranaíba



Quadro 3– Organizações hospitalares por cidade

⇒ Microrregião Ituiutaba: ➤ Capinópolis • Hospital Nossa Senhora das Vitórias ➤ Gurinhatã • Hospital Municipal Amélia Maria Souza ➤ Ituiutaba • Hospital Nossa Senhora da Abadia • Hospital São José • Hospital São Joaquim ➤ Cachoeira Dourada • Hospital Municipal de Cachoeira Dourada ➤ Santa Vitória • Hospital Genésio Franco • Microrregião Uberlândia: ➤ Araguari • Hospital São Sebastião • Hospital Santo Antônio • Hospital Santa Marta ➤ Indianópolis • Hospital Municipal Batista Naves ➤ Uberlândia • Hospital de Clínicas do Triângulo • Hospital Ortomed Center • Hospital de Clínicas da UFU • Hospital e Maternidade Madre Cor • Hospital e Maternidade Sta Clara • Hospital São Lucas • Hospital Santa Catarina • Hospital Santa Genoveva • Hospital Santa Marta • Hospital São Francisco de Paula ➤ Prata • Hospital Nossa Senhora do Carmo	• Microrregião Patrocínio: ➤ Coromandel • Hospital Santa Maria ➤ Monte Carmelo • Hospital Santa Terezinha • Hospital Maternidade Virgílio Rosa ➤ Patrocínio • Santa Casa de `Patrocínio • Microrregião Patos de Minas: ➤ Patos de Minas • Hospital Imaculada Conceição • Hospital Vera Cruz • Hospital São Lucas • Hospital Nossa Senhora de Fátima ➤ Rio Paranaíba • Hospital Municipal Dona Maria Conceição Santini Valério ➤ Arapuá • Hospital de Arapuá ➤ Carmo do Paranaíba • Hospital Santa Cruz • Microrregião Frutal: ➤ Campina Verde • Hospital São Vicente de Paulo ➤ Frutal • Hospital Municipal Frei Gabriel ➤ Iturama • Hospital do Povo • Casa de Saúde Maternidade ➤ Itapagipe • Hospital Santo Antônio ➤ Fronteira • Hospital Municipal de Fronteira	• Microrregião Uberaba: ➤ Conceição das Alagoas • Hospital Municipal João Henrique ➤ Uberaba • Hospital Da Criança • Hospital Maternidade São Domingos • Hospital Universitário São Francisco • Hospital São José • Hospital Beneficência Portuguesa • Microrregião Araxá: ➤ Araxá • Hospital Promater • Santa Casa de Misericórdia ➤ Nova Ponte • Santa Casa de Nova Ponte ➤ Perdizes • Santa Casa de Misericórdia ➤ Ibiá • Santa Casa de Misericórdia de Ibiá
--	---	--

A seleção das organizações ficou a cargo do pesquisador, levando em consideração as características sócio-econômicas da região analisada e a facilidade de acesso, disponibilidade e concordância dos respectivos gestores em responder aos questionários² (Apêndice 3). Vale destacar que se buscou, também, para obter maior representatividade, coletar dados originados nas principais cidades, por população, dentro de cada microrregião.

Para Selltitz et al. (1965, p. 82),

Em muitos estudos descritivos - embora , certamente não em todos – o pesquisador deseja ser capaz de fazer afirmações a respeito de certo grupo definido de pessoas ou objetos (por exemplo , restaurantes). Raramente é necessário estudar todas as pessoas de um grupo a fim de conseguir uma descrição exata e precisa das atitudes e do comportamento de seus membros. É mais freqüente que seja suficiente uma amostra da população a ser estudada.

Quanto à definição da amostragem Selltitz et al. (1965, p. 84-85) asseveram que,

Naturalmente, é importante que os resultados do estudo, quando baseados numa amostra (isto é, em apenas uma parte do grupo a respeito do qual se farão as afirmações), sejam uma representação razoavelmente exata da situação real no grupo total (designado na terminologia da amostragem, por "população"). Isso significa que a amostra deve ser selecionada de forma que os resultados nela baseados tendam a corresponder estreitamente aos que seriam obtidos se a população fosse estudada .

Desta forma, procurou-se reunir um número máximo de unidades de estudo, dentro do universo das organizações hospitalares existentes na mesorregião estudada, realizando, inclusive, um contato prévio com seus gestores , no intuito de buscar uma garantia mínima de que os questionários pudessem ser respondidos a contento.

Para preservar a confidencialidade dos dados e informações contidas neste trabalho, não foram especificados os dados por organização, sendo considerados neste estudo apenas seus aspectos quantitativos totais.

² Foram enviadas cartas aos gestores das organizações hospitalares constantes no universo da pesquisa (Anexo 1)

Abaixo (Quadro 4), é apresentada a distribuição das organizações hospitalares, entre os municípios constantes da mesorregião em estudo (universo da pesquisa).

Quadro 4 - Relação de cidades e quantidades de organizações hospitalares

Cidade	Quantidade de Organizações Hospitalares	Cidade	Quantidade de Organizações Hospitalares
Arapuá	01	Matutina	01
Araxá	04	Monte Alegre	01
Abadia dos Dourados	01	Monte Carmelo	03
Araguari	05	Nova Ponte	02
Canápolis	02	Patos de Minas	05
Cachoeira Dourada	01	Patrocínio	03
Carmo do Paranaíba	02	Perdizes	01
Campina Verde	01	Pedrinópolis	01
Campos Altos	01	Prata	01
Centralina	01	Rio Paranaíba	01
Conceição das Alagoas	01	Romaria	01
Conquista	01	Sacramento	01
Coromandel	03	Santa Juliana	02
Estrela do Sul	01	Santa Vitória	02
Fronteira	01	São Gotardo	02
Frutal	03	Serra do Salitre	01
Gurinhata	01	Tapira	01
Ibiá	01	Tiros	01
Indianópolis	01	Tupaciguara	01
Ipiacu	01	Uberaba	09
Itapagipe	01	Uberlândia	10
Ituiutaba	05	União de Minas	01
Iturama	02	Veríssimo	01
João Pinheiro	02		
Lagoa Formosa	01	Total	96

4.4. Coleta de dados

Na coleta de dados, foram acessadas fontes primárias e secundárias. Os dados primários foram coletados pelo próprio pesquisador no período de outubro a dezembro³ de 2005. Foram aplicados questionários estruturados com a participação direta do gestor de controladoria ou área similar de cada organização hospitalar.

Marconi e Lakatos (2002, p.159) explicam que “as fontes primárias podem substanciar-se de dados históricos, bibliográficos e estatísticos; informações, pesquisas, documentações, entre outros.”

³ A pesquisa-piloto foi realizada utilizando-se dados de duas organizações hospitalares do Estado de São Paulo, com características sócio-econômicas semelhantes à mesorregião pesquisada (municípios de Pitangueiras e Viradouro..

Com relação aos questionários, Gil (1999, p. 128) os define como

[...] a técnica de investigação composta por um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito às pessoas , tendo por objetivo o conhecimento de opiniões , crenças, sentimentos, interesses , expectativas, situações vivenciadas etc.

Gil (1999, p.128) também relaciona as vantagens e limitações da utilização desses instrumentos de coleta de dados. Abaixo, estão listadas algumas vantagens citadas pelo autor:

- a) possibilita atingir grande número de pessoas, mesmo que estejam dispersas numa área geográfica muito extensa , já que o questionário pode ser enviado pelo correio;
- b) implica menores gastos com pessoal, posto que o questionário não exige o treinamento dos pesquisadores;
- c) garante o anonimato das respostas;
- d) permite que as pessoas o respondam no momento em que julgarem mais conveniente;
- e) não expõe os pesquisados à influencia das opiniões e do aspecto pessoal de entrevistado.

De outra forma, o referido autor relaciona, também, algumas limitações advindas do uso do questionário, como a seguir:

- a) exclui as pessoas que não sabem ler e escrever, o que, em ,certas circunstâncias, conduz a graves deformações nos resultados da investigação ;
impede o auxilio ao informante quando este não entende corretamente as instruções ou perguntas;
- b) impede o conhecimento das circunstanciais em que foi respondido, o que pode ser importante na avaliação da qualidade das respostas;
- c) não oferece a garantia de que a maioria das pessoas devolvam-no devidamente preenchido, o que pode implica a significativa diminuição da representatividade da amostra ;
- d) envolve, geralmente , número relativamente pequeno de perguntas, por que é sábio que questionários muito extensos apresentam alta probabilidade de não serem respondidos ;
- e) proporciona resultados bastante críticos em relação à objetividade, pois os itens podem ter significado diferente para cada sujeito pesquisado.

Com relação às limitações comentadas acima pelo referido autor, cabe salientar que, no que tange às pessoas que não sabem ler ou escrever, tal assertiva não é pertinente à presente pesquisa, tendo em vista que os questionários foram respondidos por profissionais da área de gestão, o que implica um certo grau de escolaridade, não conduzindo, obviamente, a maiores deformações no resultado. Como os instrumentos de coleta de dados foram enviados por via postal e, também, foram estabelecidos contatos telefônicos com diversos gestores, a fim de dirimir as dúvidas que, porventura, pudessem aparecer, pode-se afirmar que o impedimento de auxílio ao informante foi minimizado por esses procedimentos. Além disso, alguns questionários foram aplicados pessoalmente pelo pesquisador, principalmente, àqueles relativos às organizações hospitalares localizadas no município de Uberlândia.

Na questão da diminuição da representatividade da amostra, procurou-se criar uma carta em anexo ao questionário, com o intuito de conscientizar e sensibilizar o informante no sentido de responder aos quesitos. Ainda a respeito deste aspecto, foram feitos, como dito anteriormente, contatos prévios, via telefone, com os gestores das organizações hospitalares que faziam parte do universo da pesquisa.

Essa tentativa de sensibilização dos respondentes, por meio da utilização dos meios de comunicação caracterizados anteriormente, permitiu optar por um questionário um pouco mais extenso, sem comprometer de forma significativa a probabilidade de ocorrer pouco retorno.

Os referidos questionários (Apêndice 3) estruturados abordaram aspectos concernentes às questões de controladoria e contabilidade de custos, procurando identificar os sistemas de custos existentes naquelas organizações hospitalares (realizando um estudo comparativo com a literatura existente sobre o tema), por meio de questões diretas, com alternativas de múltipla escolha, dividindo-se em cinco módulos de questionamentos:

Módulo 1: Aspectos Gerais da Organização Hospitalar, que tiveram como objetivo identificar a sua natureza jurídica, bem como estabelecer categorias, analisando sua capacidade em termos de leitos disponíveis, corpo clínico e administrativo;

Módulo 2: Aspectos Administrativos, que tiveram como objetivo identificar a existência ou não de uma estrutura de controladoria, como também seu principal agente (*controller*), e analisar a aderência da organização aos aspectos de suporte bibliográfico para a implementação de pesquisas e projetos na área de custos hospitalares;

Módulo 3: Questões Contábeis, que tiveram como objetivo identificar a existência ou não de integração entre a contabilidade financeira e a contabilidade de custos, assim como se esta proporciona à organização instrumentos ou meios de acompanhamento do seu desempenho econômico. Este módulo também procurou identificar o caráter da análise das demonstrações financeiras da organização hospitalar, como forma, também, de haver um acompanhamento do seu desempenho.

Módulo 4: Sistema de Custeio Hospitalar, como principal eixo da estrutura da pesquisa empírica, teve como objetivos: evidenciar a existência, a periodicidade de emissão, e o tipo de análise de relatórios de custos; identificar quais seriam as modalidades de critérios de custos mais empregadas pelas organizações, e, em consequência, se ocorre a separação entre custos fixos, variáveis, diretos e indiretos, e os critérios de rateio utilizados para a distribuição dos custos indiretos (na tentativa de evidenciar e caracterizar o critério de custeio por absorção); identificar se a utilização do sistema de custeio atual contribui para o alcance dos resultados esperados pela organização; identificar o emprego ou não do sistema de custeio ABC, bem como as justificativas para a sua não-adoção; identificar a percepção ou não da organização com respeito à questão da importância da margem de contribuição para a gestão econômica da organização, bem como a existência da análise do ponto de equilíbrio (evidenciando ou não os aspectos concernentes ao sistema de custeio direto ou variável);

Módulo 5: Aspectos Orçamentários, que tiveram como objetivo identificar se a organização possui ou não um sistema orçamentário e, principalmente, se há efetivamente uma integração, em termos de informações, entre esse instrumento de gestão e o sistema de custos, como forma de proporcionar ferramentas de apoio à controladoria.

A coleta de dados secundários foi procedida com base em livros, artigos científicos em mídia eletrônica ou impressa, órgãos oficiais de nível federal, estadual e municipal, órgão de classe, teses e dissertações. Marconi e Lakatos

(2002, p.26) afirmam que as fontes secundárias são as extraídas da “imprensa em geral e obras literárias.”

4.5. Tabulação

Selltiz et al. (1965, p.458) comentam que *“A tabulação é uma parte do processo técnico na análise estatística dos dados. A operação essencial na tabulação é a contagem, para determinar o número de casos que estão nas várias categorias”*.

Quanto à tabulação dos dados, Marconi e Lakatos (2002, p. 144) afirmam que “pode realizar-se de três modos: manual mecânica e computadorizada”. E passam a caracterizar essas modalidades da seguinte forma:

- a. Manual. Nos tipos de investigação simples, em geral, utiliza-se a tabulação manual. Usando-se técnicas adequadas (...) , ela pode ser rápida, exata e menos dispendiosa. Geralmente é aplicada a procedimentos em que o número de casos ou jogos de categoria sejam pequeno e não haja muita tabulação cruzada.
- b. Mecânica. Procedimento usado em investigações, mais amplas, com número muito grande de tabulações cruzadas, inviável em procedimentos manuais.
- c. Computadorizada. Atualmente, o uso desse tipo de tabulação é muito mais rápido e eficiente.

4.6. Análise e Interpretação dos dados

Segundo Selltiz et al. (1965, p. 435) ,

Depois de coligir os dados, o cientista social volta toda a atenção para sua análise e interpretação - processo que consiste em algumas operações estreitamente relacionadas. O objetivo da análise é resumir as observações completadas, de forma que estas permitam respostas às perguntas da pesquisa. O objetivo da interpretação é a procura do sentido mais amplo de tais respostas, através de sua ligação a outros conhecimentos já obtidos. Evidentemente, os dois objetivos dirigem todo o processo de pesquisa; todas as etapas anteriores foram realizadas a fim de permitir seu atendimento.

Ainda, os referidos autores argumentam que,

Nos vários passos de uma pesquisa , o processo e a orientação de interpretação terão , indiscutivelmente , a marca do conhecimento, da imaginação e do bom senso de pesquisador. Em nenhum estudo é possível planejar o acompanhamento total de todas as idéias que surgem durante sua realização.

Selltiz et alii (1965, p. 439) asseveram que,

Variam de estudo para estudo a relação entre análise e interpretação, bem como a forma específica, que, separada e juntamente, apresentam. Os problemas de análise e interpretação diferem em diferentes planejamentos de estudo. Geralmente , apresentam maiores dificuldades nos estudos exploratórios que nas pesquisas experimentais (...) Como, muitas vezes , a interpretação está inextricavelmente ligada à análise – de forma que se torna um aspecto específico da análise , e não uma operação distinta – pode ser bom apresentar, antes da discussão de processos analíticos, um esclarecimento do processo de interpretação.

Para o tratamento dos dados coletados, foi adotada a análise quantitativa, que tem como finalidade a verificação das características dos fenômenos, descrevendo as relações quantitativas entre as categorias de variáveis estudadas, procurando quantificar opiniões, dados e outras informações. Tal análise também teve caráter qualitativo, uma vez que foi sustentada pela fundamentação teórica apresentada nos capítulos 2 e 3.

Assim, após o tratamento dos dados coletados, ocorreu uma confrontação destes com o referencial teórico ,apurado na primeira parte da pesquisa , com a pesquisa de campo , e com as opiniões dos autores pesquisados.

Richardson (1999, p.70) infere que a análise quantitativa caracteriza-se pelo:

emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão, entre outras.

4.7. Delimitação da Pesquisa

Trata-se da atividade imprescindível para que o pesquisador possa trabalhar no intuito de responder à sua questão-problema. Quanto a este aspecto, Marconi e Lakatos (2002, p.29) comentam que,

Delimitar a pesquisa é estabelecer limites para a investigação. A pesquisa pode ser limitada em relação:

ao assunto – selecionando um tópico, a fim de impedir que se torne ou muito extenso ou muito complexo;

à extensão- porque nem sempre se pode abranger todo o âmbito no qual o fato se desenrola;

a uma série de fatores – meios humanos, econômicos e de exigüidade de prazo – que podem restringir o seu campo de ação.

Os limites da presente investigação estão circunscritos, quanto ao assunto às questões referentes à gestão de custos hospitalares; quanto aos aspectos geográficos, à mesorregião do Triângulo Mineiro / Alto Paranaíba; quanto ao aspecto temporal, o segundo semestre de 2005; e ,quanto ao objeto de pesquisa, às diversas modalidades de organizações hospitalares

4.8 Dimensão da Amostragem

Com referência à definição da dimensão da amostragem, Mattar (2001,p.163) trata do aludido cálculo na amostragem aleatória simples. Segundo o autor , para tanto, seria utilizada a seguinte equação:

$$n = \frac{NZ^2e^2}{e^2(N-1) + Z^2S^2}$$

Sendo,

n = número de elementos da amostra a ser pesquisada ;

Z = valor da variável Z para o nível de confiabilidade adotado (valor de 1,96, pois assume-se que , pelo teorema do limite central, as médias de amostragem têm distribuição normal, sendo 95% o grau de confiança)

S^2 = variância na amostra-padrão sorteada , estimadora da variância da população (considerando que p seja igual a 0,50 (50% de chances de ocorrer) e q seja igual a 0,50 (50% de chances de não ocorrer)).

e = precisão da amostra ou erro máximo admitido (valor absoluto) (no presente caso, assume o valor de 0,10 ou 10% de erro amostral).

N = número de elementos da população. Neste caso , assume o valor de 96 (Quadro 4)

Aplicando-se os valores à presente equação encontra-se um resultado, para a região em estudo com o tamanho da amostra equivalente a 48 entidades . A amostra realmente utilizada para esta pesquisa foi de 50 (cinquenta) organizações hospitalares.

4.9. Esquema Geral da Análise e Interpretação dos Resultados

Para a implementação da interpretação e análise dos resultados obtidos pela investigação houve a necessidade de estruturar uma seqüência lógica de tabulações e confecções de gráficos, o que proporcionou uma melhor visualização dos fenômenos a serem delineados no próximo capítulo.

Inicialmente, numerou-se as perguntas do questionário, respeitando-se a seqüência dos módulos.

Os módulos 1 e 2 foram analisados de forma global, sem haver a preocupação do detalhamento das interpretações, tendo em vista que o foco do trabalho concentrou-se nas três áreas ou categorias de análise: questões contábeis, custeio hospitalar e planejamento orçamentário.

Os módulos 3, 4 e 5, foram interpretados e analisados, inicialmente, de acordo com a ordem dos questionamentos e, numa segunda fase, por meio dos diversos cruzamentos(Ilustração 1).

Ilustração 1- Esquema Geral da Análise e Interpretação dos Resultados



CAPÍTULO 5

ANÁLISE DAS ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES DA MESORREGIÃO DO TRIÂNGULO MINEIRO / ALTO PARANAÍBA

5.1. Considerações Iniciais

A pesquisa realizada envolveu todas as 96 organizações hospitalares da mesorregião do Triângulo Mineiro / Alto Paranaíba. Assim, este capítulo tem por finalidade apresentar os resultados obtidos por meio da aplicação das ferramentas metodológicas caracterizadas anteriormente (**Seção 4.3. Unidades de análise e observação, pág. 81**), analisando e interpretando sob a ótica dos três eixos ou das categorias principais de análise: questão contábil, custeio hospitalar e planejamento orçamentário.

Com a presente análise, busca-se responder à questão de pesquisa, atendendo aos objetivos propostos, no intuito de confirmar ou não as hipóteses formuladas (Capítulo 1)

O presente capítulo é composto por 06 (cinco) seções: Considerações Iniciais, Questões Gerais e Administrativas, Questões Orçamentárias, Questões Contábeis, Custeio Hospitalar, Análise dos Maiores Municípios da Região, e Considerações Finais. Para proporcionar o devido suporte estatístico, os dados foram tabulados e trabalhados com a utilização do Software Microsoft Excel, e estão disponíveis para melhor compreensão no Apêndice 1.

5.2. Questões Gerais e Administrativas

No cabeçalho do formulário de pesquisa, foram solicitados alguns dados relativos aos respondentes, com o objetivo de identificar o perfil dos gestores das organizações hospitalares. Observou-se uma grande variedade na formação profissional desses agentes, mas uma preocupação na profissionalização das gestões. Com relação ao tempo de serviço na instituição, 62% dos respondentes estão há mais de um ano no cargo; e 44%, mais de três anos.

Com relação à configuração jurídica das organizações hospitalares, há um equilíbrio entre as com fins lucrativos (52 %) e as sem fins lucrativos (48%), havendo predominância da modalidade hospital geral (74%) , e, também, notou-se uma presença maior das organizações (86%) com até 100 leitos. Já o setor preponderante foi o privado, pois estava presente em 62% dos casos, seguido de organizações do setor público municipal e filantrópico (20% e 16%, respectivamente).

Quanto à quantidade de empregados , verificou-se uma distribuição maior nas ocorrências , sendo 40% até o limite de 50(cinquenta) ; 32% no intervalo de 51(cinquenta e um) e 100(cem) ;12% no intervalo de 151 a 200; e 16% com mais de 200 (duzentos) empregados.

Com relação ao efetivo dos integrantes da área de saúde, o questionário procurou identificar a capacidade das organizações hospitalares em atender os seus pacientes. Na área médica , observou-se que 42% das instituições possuíam até 20 profissionais médicos; 26% contavam com 21 a 40 médicos; 12% , de 41 a 60 médicos; 4% , de 61 a 80 ; e 16% possuíam mais de 80 médicos em seus quadros.

Com relação aos enfermeiros de nível superior averiguou-se , de maneira geral, uma pequena quantidade no emprego dessa mão-de-obra nas organizações hospitalares , sendo que 94% das organizações pesquisadas possuíam até 20 (vinte) profissionais nesse nível. Já com relação aos enfermeiros de nível técnico , verificou-se maior emprego dessa mão-de-obra nas organizações hospitalares da mesorregião em estudo , numa distribuição não muito homogênea . pois, apesar de 59% delas utilizarem até 20 enfermeiros , outros 41% empregavam profissionais distribuídos em categorias diversas. Os auxiliares de enfermagem eram pouco utilizados nas organizações hospitalares , pois , em 80% dos casos, as organizações apresentaram até 20 profissionais dessa modalidade .

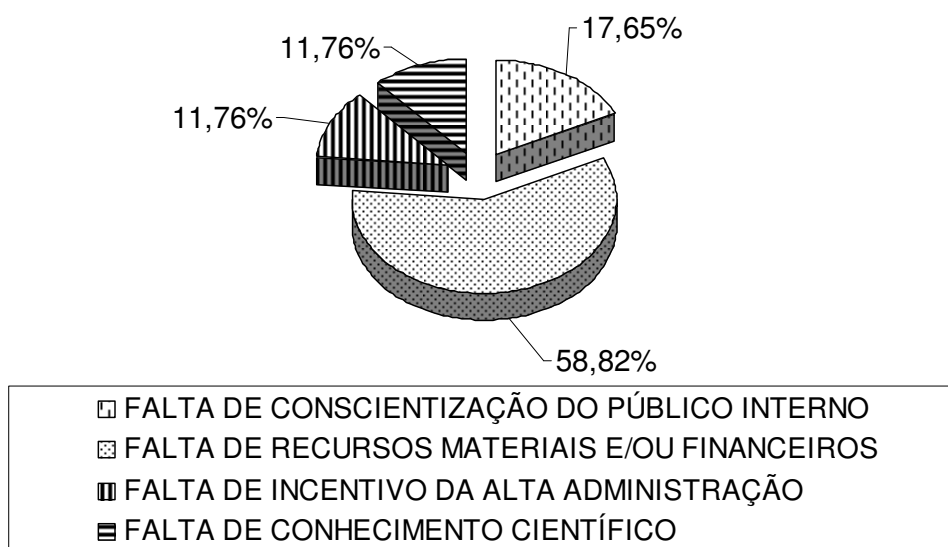
Com relação ao segundo bloco de questionamentos , quando se procurou identificar os aspectos administrativos das instituições pesquisadas , percebeu-se uma grande preocupação com o controle de custos e resultados , pois 70% dos respondentes afirmaram existir uma área destinada a essa tarefa , apesar de não estar explicitamente designada com o nome de controladoria. O mesmo ocorreu com relação à existência de um profissional (controller) designado para aquelas atividades , quando quase 60% das organizações responderam que havia esse profissional , apesar de não ter a designação de *controller*.

As organizações hospitalares , em 44% dos casos, possuíam material

bibliográfico especializado em administração hospitalar envolvendo a área de custos hospitalares, bem como existiam estudos ou projetos na área administrativa referentes à questão de custos hospitalares, em 62% dos casos.

Quando o questionamento foi dirigido às justificativas para a não existência de estudos e projetos, cerca de 58,82% dos respondentes afirmaram ser a falta de recursos materiais e/ou financeiros a causa principal para tal dificuldade (Gráfico 2).

Gráfico 2 – Justificativas para não existência de estudos e projetos



De maneira geral, pode-se observar, assim, que as organizações hospitalares da mesorregião do Triângulo Mineiro/ Alto Paranaíba, em sua maioria pertencentes ao setor privado (62%) e à modalidade hospital geral (74%), estavam preocupadas com a questão dos custos, contavam com profissionais que controlavam e monitoravam esse importante aspecto, desenvolvendo estudos e projetos para a melhoria dessa atividade, possuindo profissionais de diversos níveis dentro do corpo clínico.

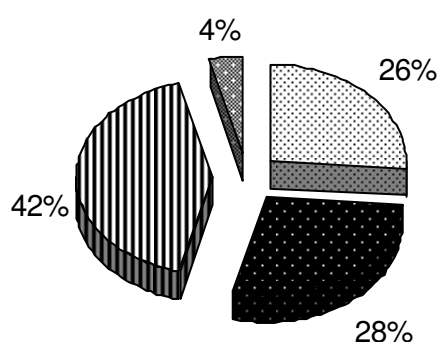
5.3. Questões Orçamentárias

De acordo com a proposta da metodologia da pesquisa já discutida, são apresentadas, nesta seção, as questões relativas aos aspectos orçamentários, que têm como objetivo identificar se a organização possuía ou não um sistema orçamentário e, principalmente, se havia, efetivamente, uma integração, em termos de informações, entre esse instrumento de gestão e o sistema de custos, como forma de proporcionar ferramentas de apoio à controladoria.

Inicialmente , foi feita uma análise isolada do módulo 5 (cinco) (quanto aos aspectos orçamentários) do questionário (Apêndice 3) aplicado às organizações hospitalares, e, posteriormente foram efetuados os cruzamentos internos e externos⁴ , procurando-se obter informações que pudessem enriquecer a presente análise.

O primeiro questionamento direcionado aos gestores das unidades objeto da presente pesquisa tinha o propósito de verificar se existia,realmente, um sistema orçamentário total ou parcialmente implantado, e , caso negativo, se a organização pretendia implantá-lo.

Gráfico 3 – Sistema orçamentário.

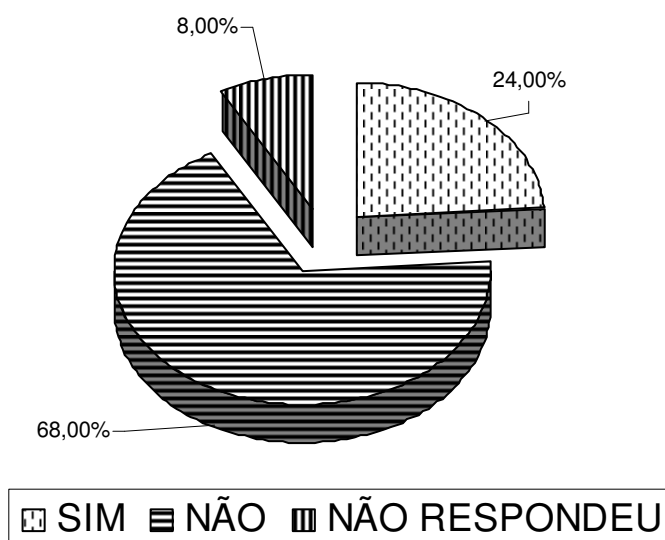


- SIM , TOTALMENTE IMPLANTADO
- SIM , EM FASE DE IMPLANTAÇÃO
- ▨ NÃO
- ▨ NÃO RESPONDEU

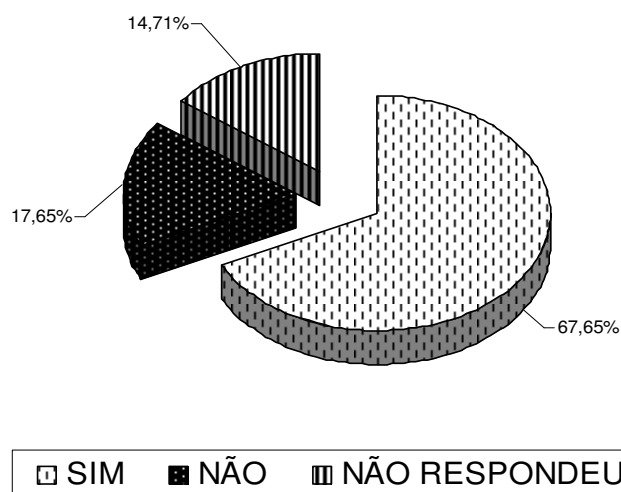
54% dos respondentes possuíam um sistema orçamentário, sendo que 28% em fase de implantação e 26% totalmente implantado. De outra forma, 42% não contavam com um sistema orçamentário, e 4% não responderam (Gráfico 3)

Ainda sobre o mesmo tema, procurou-se averiguar se existia uma área específica contemplada com o planejamento orçamentário (Gráfico 4), quando se constatou que 68% dos respondentes não possuíam uma área específica que utilizasse o sistema orçamentário, representando a maioria; 24% a possuíam, e 8% não responderam.

⁴ Cruzamento interno refere-se à análise envolvendo questões constantes do mesmo módulo de perguntas, e externo, trata da análise envolvendo perguntas constantes em módulos diferentes.

Gráfico 4 – Área específica que utiliza sistema orçamentário.

Para o caso de não existir um sistema orçamentário total ou parcialmente implantado na organização hospitalar, foi averiguado se essa entidade pretendia proceder à referida implantação (Gráfico 5), quando se apurou que 67,65% dos respondentes que não possuíam sistema orçamentário planejavam implantar a referida ferramenta gerencial; 17,65% não planejavam; e 14,71% não responderam.

Gráfico 5 – Implantação de sistema orçamentário.

Ainda, interpretando os dados relativos às organizações que possuíam sistema orçamentário (54%), procurou-se verificar se existia um controle de

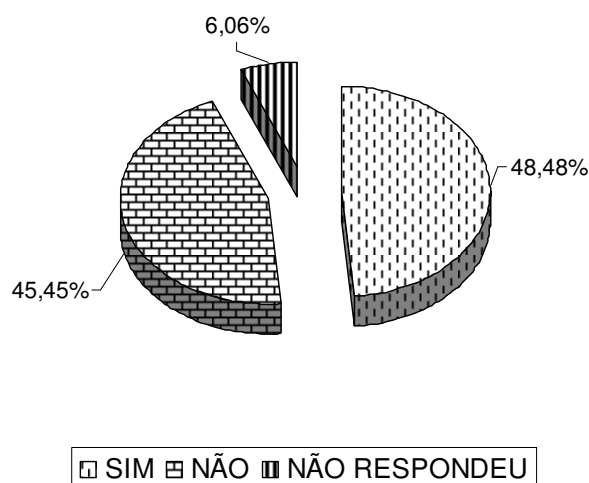
discrepâncias entre o orçado e o realizado (Gráfico 6), observando-se que existia tal controle em 74% das organizações questionadas; as que não realizavam perfaziam 23% ; e 3% não responderam (Gráfico 6).

Gráfico 6 - Controle de discrepâncias e desvios entre o orçado e o realizado.



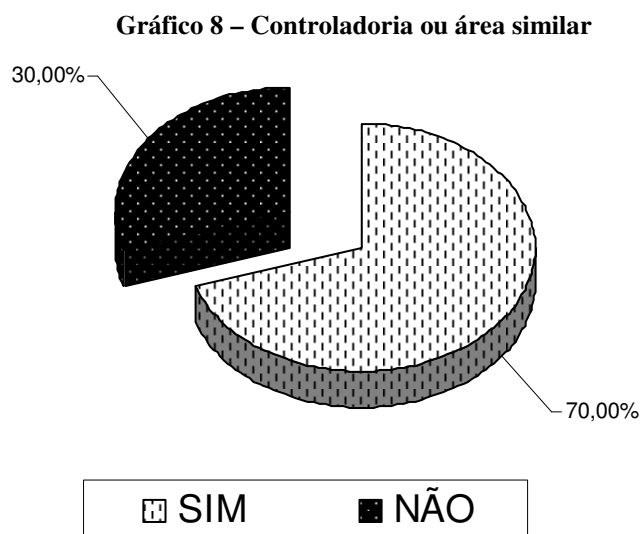
Ainda, dentro da mesma linha de pensamento, uma importante questão referia-se à existência ou não de uma integração entre a área de custos e o orçamento (Gráfico 7) . A interpretação dos dados obtidos demonstrou que não existia uma integração em termos de informações entre a área de custos e o orçamento da organização em 45,45% dos entrevistados; em 48,48% dos casos, existia tal fenômeno, e 6,06% não responderam.

Gráfico 7 – Integração em termos de informação entre a área de custos e o orçamento da organização.



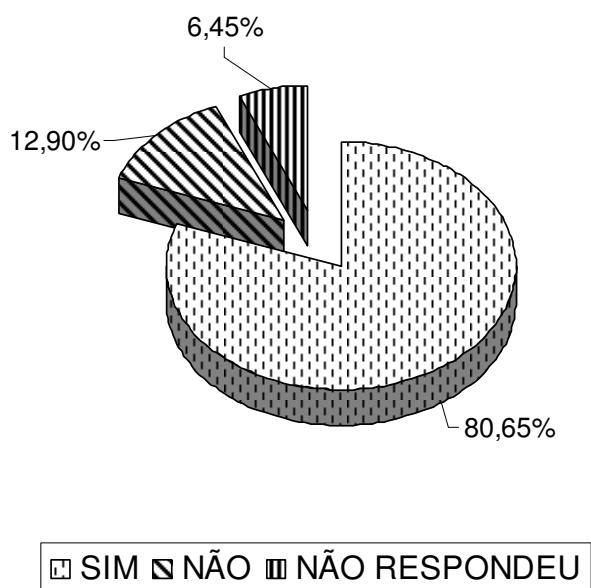
Resgatando o que foi comentado anteriormente, com o objetivo de investigar a existência ou não de uma estrutura de controladoria ou área similar, foi feito o

referido questionamento às organizações hospitalares (Gráfico 8) , o que resultou em 70% dos casos com resposta positiva.



Com relação à participação ativa da controladoria ou área similar no planejamento orçamentário, 80,65% opinaram positivamente ; 12,90% responderam negativamente para tal justificativa; e 6,45% não se pronunciaram (Gráfico 9).

Gráfico 9 – Controladoria ou área similar e o planejamento orçamentário.



Do exposto, pode-se inferir que, em 42% das organizações não há qualquer tipo de planejamento orçamentário. O que se observa é que, em 48,48% das organizações que o possuíam (que perfaziam um total de 54% do todo), havia a integração da área de custos com o orçamentário, nos casos em que havia um planejamento orçamentário total ou parcialmente implantado. Também, nesses casos, 74 % das organizações realizavam o controle de discrepâncias e desvios entre o orçado e o realizado. Ou seja, nas organizações onde havia a conscientização e a implementação das ações relativas ao sistema orçamentário, notou-se relevante presença de instrumentos de gestão orçamentária como o controle de discrepâncias entre orçado e realizado, integração de informações entre a área de custos, e a controladoria participava ativamente do planejamento orçamentário.

Portanto, havia uma grande necessidade de conscientização dos gestores quanto à importância da implementação de um sistema orçamentário em suas organizações como forma de estabelecer, inicialmente, as diretrizes gerais e específicas das entidades, e, posteriormente, implementar os planos de ação por meio de um planejamento orçamentário.

Por outro lado, nas organizações em que havia um sistema orçamentário total ou parcialmente implantado, observou-se a participação ativa da controladoria no planejamento, existia uma relativa integração entre a área de custos e o orçamento, e ocorria o controle das discrepâncias ou desvios entre o orçado e o realizado.

Assim, infere-se que as questões orçamentárias ainda não eram uma realidade presente em todas as organizações hospitalares, e os sistemas orçamentários não estavam totalmente implantados em uma grande maioria das referidas entidades em estudo, evidenciando um relativo desconhecimento quanto a esses aspectos.

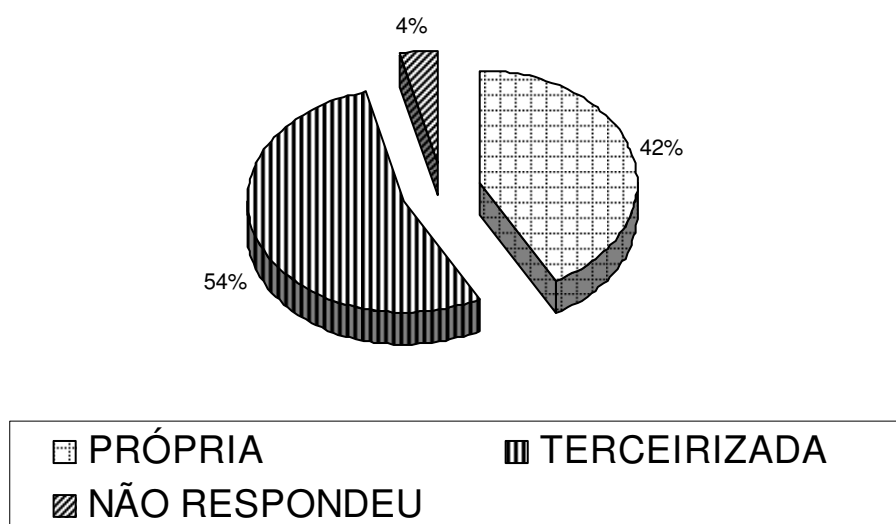
5.4 Questões Contábeis

Como foi caracterizado no capítulo da metodologia, esta seção tem como objetivo identificar a existência ou não de integração entre a contabilidade financeira e a contabilidade de custos, bem como se esta proporciona à organização instrumentos ou meios de acompanhamento do seu desempenho econômico. Também procura identificar o caráter da análise das demonstrações contábeis da

organização hospitalar, como forma de haver um acompanhamento da sua performance econômico-financeira.

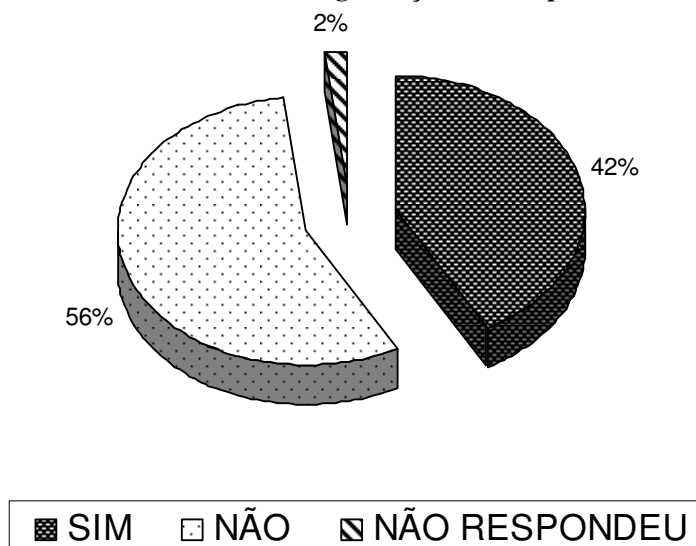
A primeira questão referia-se à existência ou não de uma estrutura de controle contábil a cargo da organização ou de outra entidade (terceirizada)(Gráfico 10), quando se verificou que 54% era terceirizada, 42%, própria, e 4% não responderam.

Gráfico 10 – Estrutura de controle e gerenciamento contábil da organização.



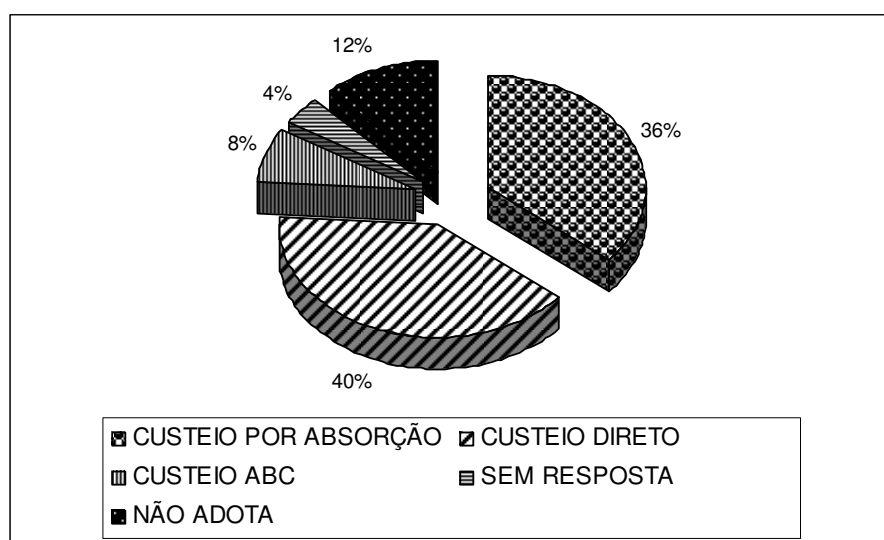
Na seqüência, questionou-se se existia uma contabilidade de custos na organização, sendo utilizada como suporte às decisões gerenciais (Gráfico 11), o que se verificou foi que a maioria dos respondentes, representada por 56%, opinou não possuir uma contabilidade de custos nas condições requeridas; 42% a possuíam; e 2% não respondeu.

Gráfico 11 – Contabilidade de custos na organização como suporte as decisões gerenciais.



Quando se cruzaram os dados referentes à existência de uma contabilidade de custos e o método de custeio utilizado pela organização (Gráfico 12), observou-se que 40% optavam pelo custeio direto ou variável; 36%, pelo método por absorção; 8%, pelo método ABC; 12%, não adotavam ; e 4%, não responderam.

Gráfico 12 – Existência de contabilidade de custos e método de custeio



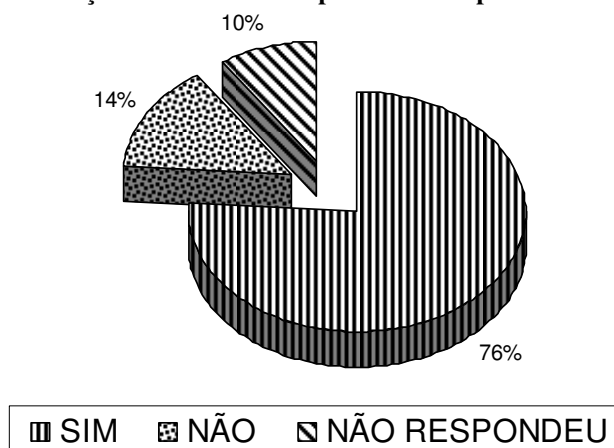
Outro aspecto de relevância para a análise do presente módulo estava ligado à existência ou não de uma integração entre a contabilidade de custos e a contabilidade financeira por meio de meios eletrônicos (Gráfico 13), quando se verificou que, dos 42% dos respondentes que opinaram existir uma contabilidade de custos na organização, como suporte as decisões gerenciais, 65% afirmaram que a contabilidade de custos estava integrada à contabilidade financeira por meio de meios eletrônicos; em 31% dos casos, não havia tal integração; e 4% não responderam.

Gráfico 13 – Integração da contabilidade de custos e contabilidade financeira através de meios eletrônicos.



Dentro do contexto da existência de uma contabilidade de custos havia, também, o aspecto da utilização, por parte da contabilidade financeira, dos relatórios disponibilizados por aquela (Gráfico 14), quando se verificou que, dos 42% que opinaram positivamente à existência de uma contabilidade de custos, 76% das organizações hospitalares demonstraram que utilizavam os relatórios disponibilizados ; 14% ,não; e 10% não responderam.

Gráfico 14 – Utilização de relatórios disponibilizados pela contabilidade de custos.



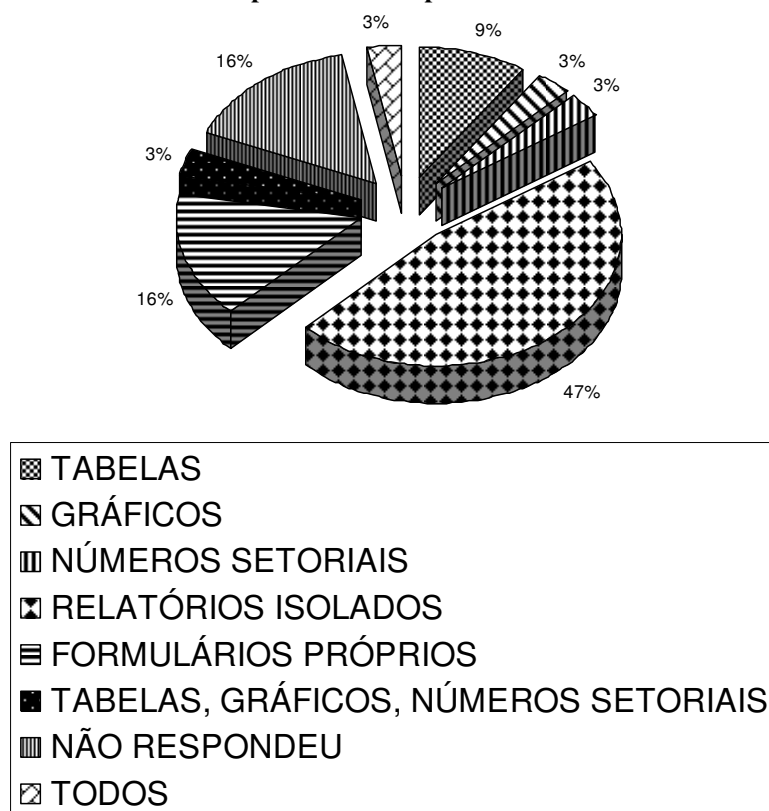
Uma relevante questão relacionava-se com a contribuição dos instrumentos gerados pela contabilidade de custos para que a controladoria proporcionasse um acompanhamento apropriado do resultado da organização (Gráfico 15), nesse sentido percebeu-se que dos 42% que opinaram a respeito da existência de uma contabilidade de custos na organização como suporte as decisões gerenciais; 80% demonstraram que esses instrumentos ou meios de acompanhamento possibilitavam à controladoria mensurar o desempenho econômico da organização; 10%, não; e 10% não responderam.

Gráfico 15 – Instrumentos ou meios de acompanhamento da contabilidade de custos e mensuração dos resultados pela controladoria.

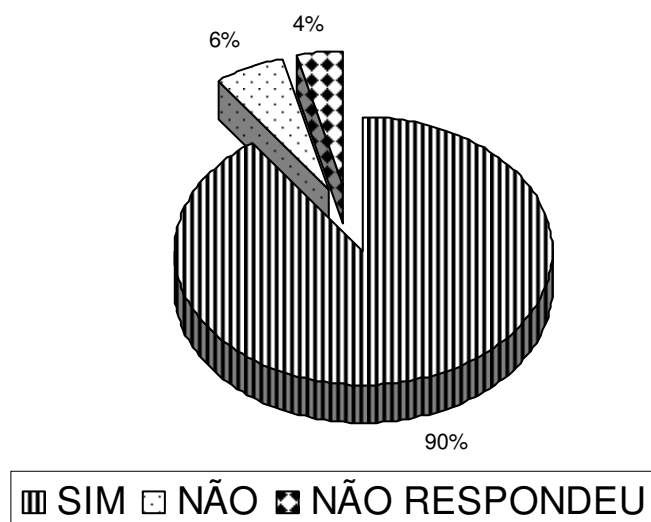


Quando não havia uma contabilidade de custos na organização como suporte às decisões gerenciais, foi questionado às organizações sobre quais eram os instrumentos utilizados para permitir tal suporte (Gráfico 16), quando se observou que, apesar de 56% terem opinado negativamente a respeito da existência de uma contabilidade de custos na organização como suporte as decisões gerenciais, essas organizações recorriam a outros instrumentos, com uma representatividade de 47% das entrevistadas utilizando relatórios isolados ;16% , formulários próprios; e 16% não responderam. Os demais não foram representativos.

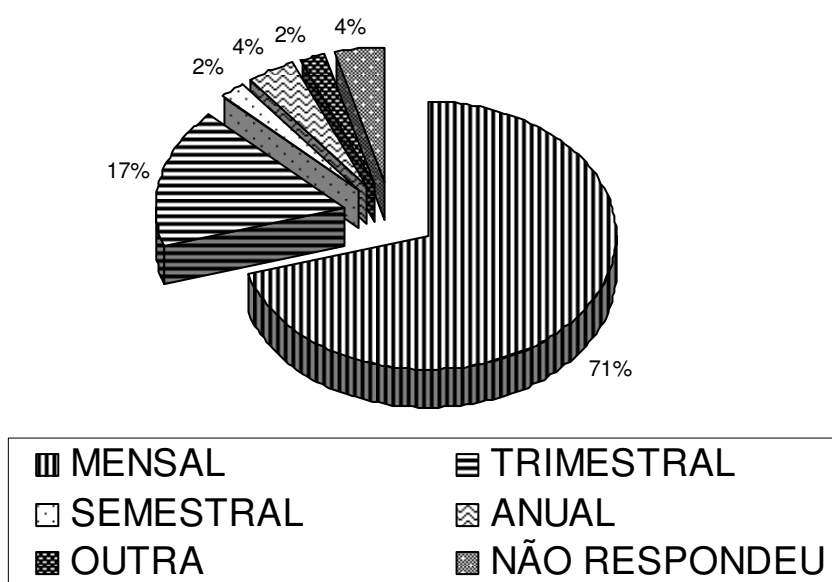
Gráfico 16 – Suporte utilizado para a tomada de decisões.



A preocupação com a análise das demonstrações contábeis ficou evidente quando se verificaram as respostas aos questionamentos formulados às organizações hospitalares da região em estudo, pois a maior parte dos entrevistados, mais especificamente, 90%, analisavam as demonstrações financeiras periodicamente ; 6% não realizavam essas análises; e 4% não responderam (Gráfico 17).

Gráfico 17 – Análise periódica das demonstrações financeiras.

Quando questionadas sobre a periodicidade da referida análise (Gráfico 18), houve uma grande predominância da verificação mensal, pois, dos 90% que opinaram positivamente a respeito da análise das demonstrações financeiras da organização, a maior parte, com uma representatividade de 71%, o fazia mensalmente; 17%, trimestralmente; 2% anualmente; e 4% não responderam.

Gráfico 18 – Periodicidade da análise das demonstrações financeiras.

Do exposto, pode-se inferir que a maioria das organizações terceirizavam as atividades contábeis, havendo uma importante parcela (42%) das unidades em estudo que possuía uma estrutura contábil própria.

Quando se interpretam os casos em que havia uma contabilidade de custos como suporte às decisões gerenciais, nota-se uma relevante integração entre a contabilidade de custos e a contabilidade financeira, proporcionando a percepção da importância da gestão dos custos, quando era analisado o desempenho financeiro das organizações. Bem como havia uma grande utilização dos relatórios disponibilizados pela contabilidade de custos, e uma relevante contribuição desta para que a controladoria mensurasse o desempenho econômico da organização.

Outro aspecto importante verificado neste módulo refere-se à grande utilização de relatórios isolados como suporte para a tomada de decisões, tendo em vista que a maioria (56%) das organizações não possuía uma contabilidade de custos para auxiliar nesse processo.

No entanto, quando se tratava das demonstrações contábeis, a grande maioria das organizações realizava a sua análise (90%) com uma periodicidade, no mínimo, trimestral (88%).

Assim, pode-se inferir que é pequena a presença de uma estrutura de custos no âmbito das organizações pesquisadas. Na minoria dos casos, em que se verificou tal estrutura, havia a preocupação de uma utilização mais efetiva dos recursos e ferramentas proporcionados pela gestão de custos, inclusive, agregando informações relevantes para a controladoria.

5.5 Custeio Hospitalar

De acordo com a proposta apresentada no capítulo da metodologia, esta seção expõe a análise dos aspectos referentes aos sistemas de custeio hospitalar, principal eixo da estrutura da pesquisa empírica.

Tem como objetivos:

- evidenciar a existência, a periodicidade de emissão, e o tipo de análise de relatórios de custos;
- identificar quais seriam as modalidades de critérios de custos mais empregadas pelas organizações, e, em consequência, se ocorria a separação entre custos fixos, variáveis, diretos e indiretos, e os critérios de rateio utilizados para a distribuição dos custos indiretos (na tentativa de evidenciar e caracterizar o critério de custeio por absorção);

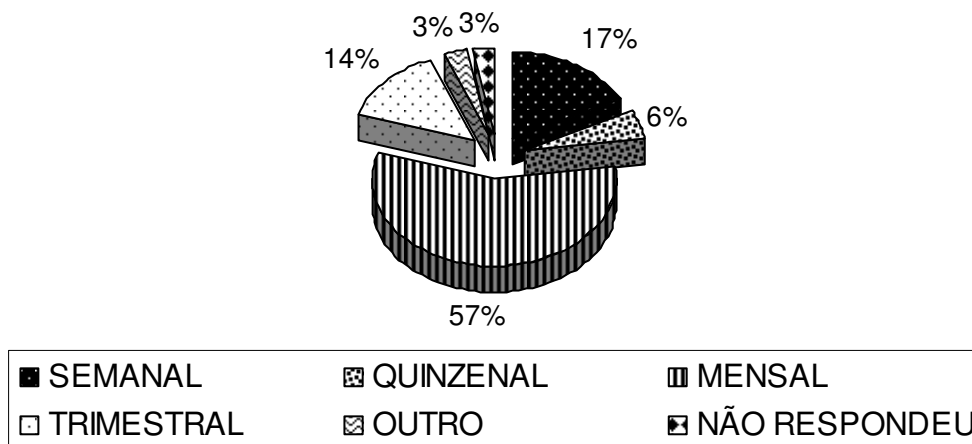
- identificar se a utilização do método de custeio atual tem contribuído para o alcance dos resultados esperados pela organização;
- identificar o emprego ou não do método de custeio ABC, bem como as justificativas para a sua não-adoção;e
- identificar a percepção ou não da entidade com respeito à questão da importância da margem de contribuição para a sua gestão econômica, bem como a existência da análise do ponto de equilíbrio (evidenciando ou não os aspectos concernentes ao método de custeio direto ou variável.

O primeiro questionamento tratou da existência ou não de relatórios para evidenciar a gestão de custos (Gráfico 19), quando se observou que dos entrevistados, 68% das organizações hospitalares possuíam relatórios para evidenciar tal gestão ; 30% não possuíam ; e 2% não responderam.

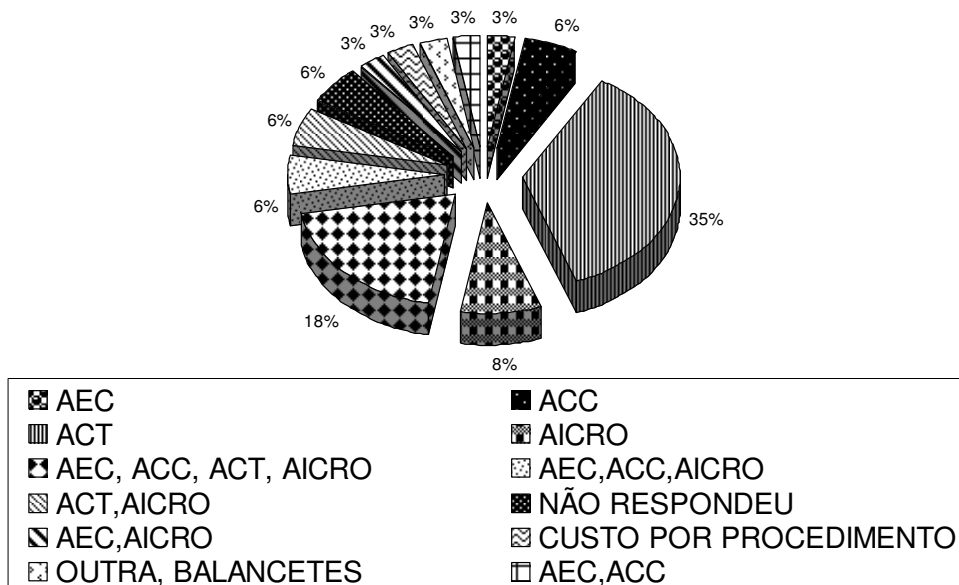
Gráfico 19 – Relatórios para evidenciar a gestão de custos.



Ato contínuo, verificou-se a existência de periodicidade na emissão dos referidos relatórios (Gráfico 20), quando o resultado apontou para uma maioria dos respondentes de organizações hospitalares, representada por 57%, emitindo relatórios numa periodicidade mensal; 17%, semanal; 14%, trimestral; e 3% não responderam.

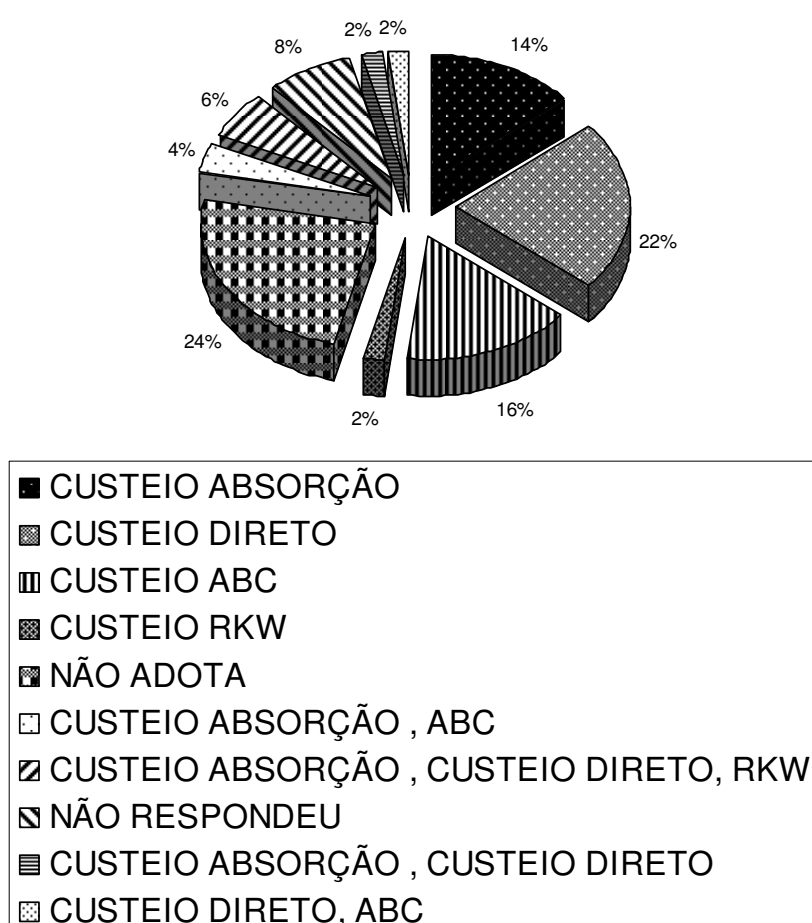
Gráfico 20 - Periodicidade de emissão dos relatórios de custos.

Desta forma, a partir das informações geradas anteriormente, questionou-se acerca do tipo de análise realizada sobre os relatórios de custos (Gráfico 21), o que resultou em uma maioria dos respondentes, representada por 35%, opinando pela análise dos Custos Totais (ACT), e 18%, pela análise da evolução dos custos (AEC), análise dos centros de custos (ACC), análise dos custos totais e análise do impacto dos custos no resultado da organização (AICRO), conjuntamente. As demais modalidades de análise não foram muito representativas e 6% não responderam.

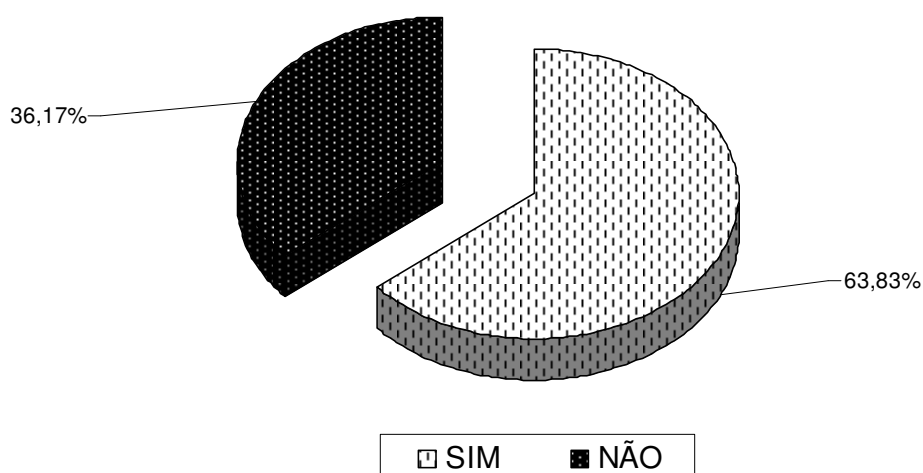
Gráfico 21 - Tipo de análise realizada sobre os relatórios de custos.

A seguir, procedeu-se a um dos questionamentos mais relevantes da presente investigação, ou seja, quais seriam os métodos de custeio utilizados pelas organizações hospitalares da mesorregião do triângulo Mineiro/Alto Paranaíba (Gráfico 22), quando foi verificado que 22% preferiam adotar o custeio direto ou variável; 16%, o custeio baseado em atividades (ABC) ;14% adotavam o custeio por absorção; 6% representada, conjuntamente, por custeio direto ou variável, absorção, e RKW; 24% não adotavam ; e 8% não responderam.

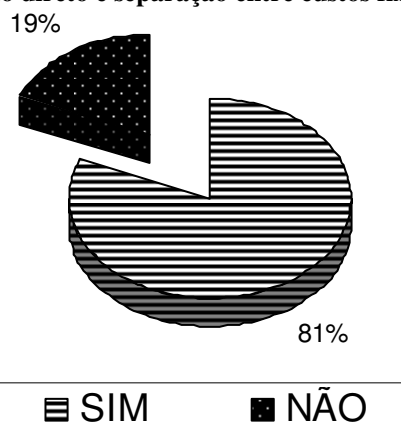
Gráfico 22 - Métodos de custeios adotados pela organização.



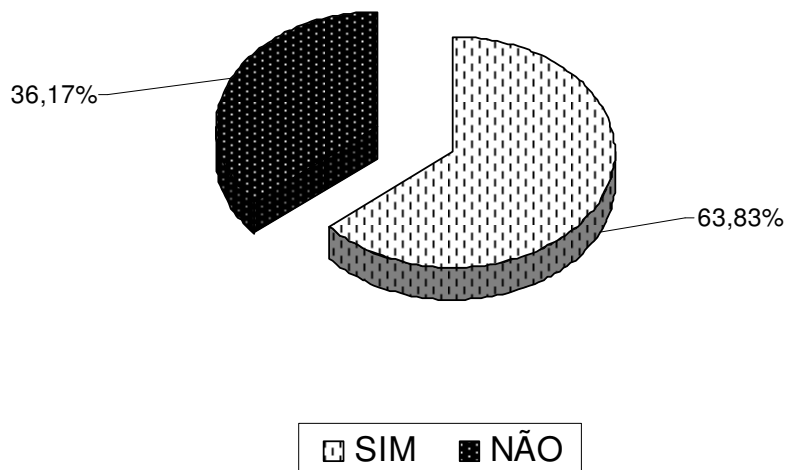
Para identificar um aspecto importante dentro do método de custeio direto ou variável, procurou-se questionar as organizações no sentido de existir ou não a separação entre custos fixos e variáveis (Gráfico 23), e os dados mostraram que, nos 63,83% dos entrevistados, ocorreu a separação entre custos fixos e variáveis, sendo que, em 36,17% dos casos, não.

Gráfico 23 - Separação entre custos fixos e variáveis.

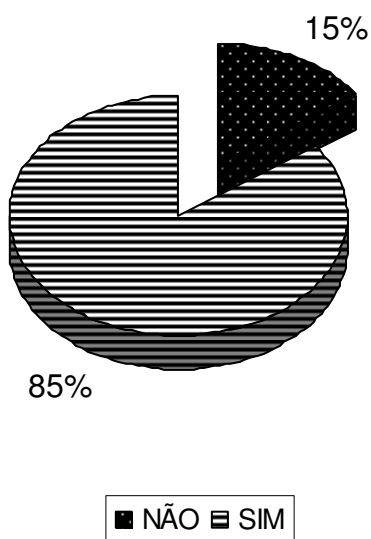
Nesse momento, foi interessante realizar o cruzamento dessa questão com a anterior, pois, como a separação dos custos fixos e variáveis constitui-se em um procedimento indispensável para o método de custeio direto, tornou-se importante relacionar as duas questões (Gráfico 24), verificando-se que 81% das organizações que adotavam o método de custeio direto ou variável faziam a separação entre custos fixos e variáveis.

Gráfico 24 – Custeio direto e separação entre custos fixos e variáveis

Em seguida, questionou-se a respeito da separação entre custos diretos e indiretos (Gráfico 25), verificando-se que, em 63,83% dos entrevistados, ocorria a separação entre custos diretos e indiretos, sendo que, em 36,17% dos casos, não ocorria.

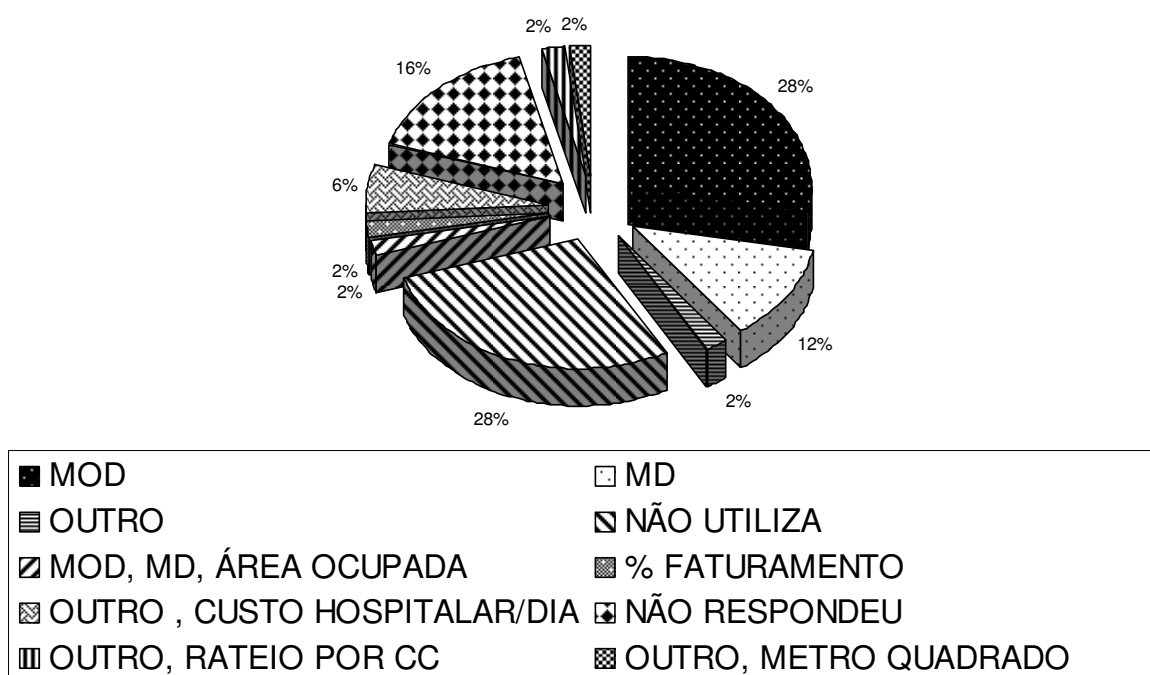
Gráfico 25 -Separação entre custos diretos e indiretos.

Ao se relacionar a questão anterior com o método de custeio adotada pela organização (Gráfico 26) , observou-se que 85% das organizações que adotavam o método de custeio por absorção, fosse puramente ou associado a outro método, procediam à separação entre custos diretos e indiretos.

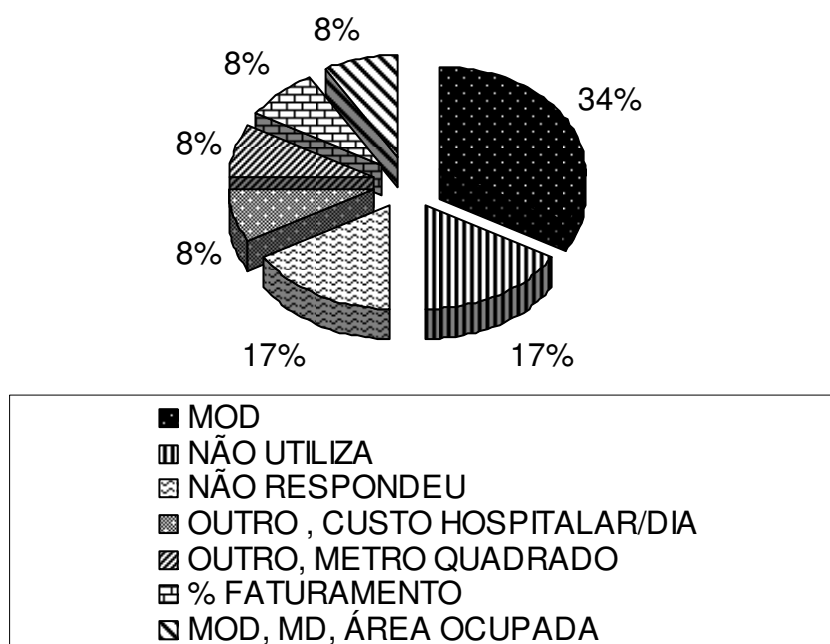
Gráfico 26 – Custeio por absorção puro ou mesclado e separação entre custos diretos e indiretos

Outro importante aspecto estava relacionado à questão do critério de rateio, utilizado pelas organizações hospitalares da região em pesquisa, para a determinação dos seus custos indiretos (Gráfico 27), quando foi verificado que 28% adotavam a mão-de-obra direta como critério de rateio dos custos indiretos; 12%, materiais diretos; 16%, não responderam; e 28% não utilizavam. Outros critérios tiveram uma representatividade irrelevante.

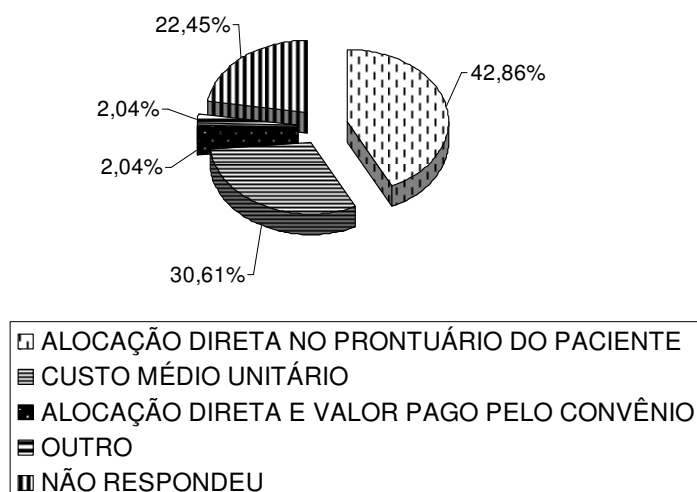
Gráfico 27 - Critérios de rateio dos custos indiretos



Outro importante cruzamento de dados relacionou o método de custeio adotado pelas organizações e o critério de rateio (Gráfico 28), quando foi percebido que o critério de mão-de-obra direta predominava (34%) nos casos em que há, pelo menos, a utilização do custeio por absorção; em 17% dos casos não havia a utilização; e, também, 17% não responderam.

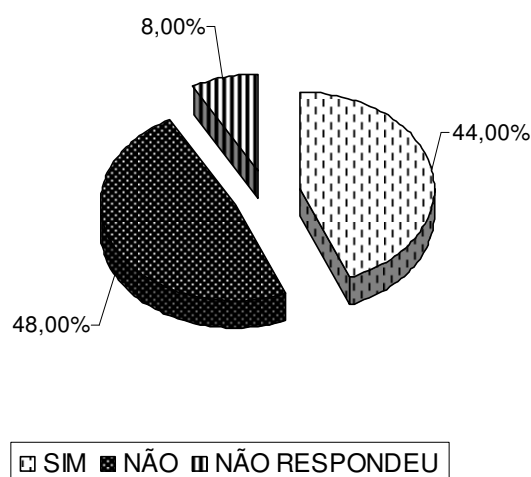
Gráfico 28 – Custeio por absorção e critérios de rateio dos custos indiretos

Quando a ótica voltou-se para a determinação do custo do paciente-dia (Gráfico 29), informação relevante para a análise do desempenho econômico da organização hospitalar, os resultados para tal procedimento mostraram que 42,86% dos respondentes utilizavam a alocação direta de custos incorridos no prontuário de cada paciente; 30,61% utilizavam o custo unitário tomado em cada departamento, consolidando o custo médio unitário; e 22,45% não responderam. Assim, tornou-se evidente a preocupação das organizações com o controle de custos empregando o prontuário como ferramenta básica.

Gráfico 29 – Critérios para determinação do custo paciente-dia.

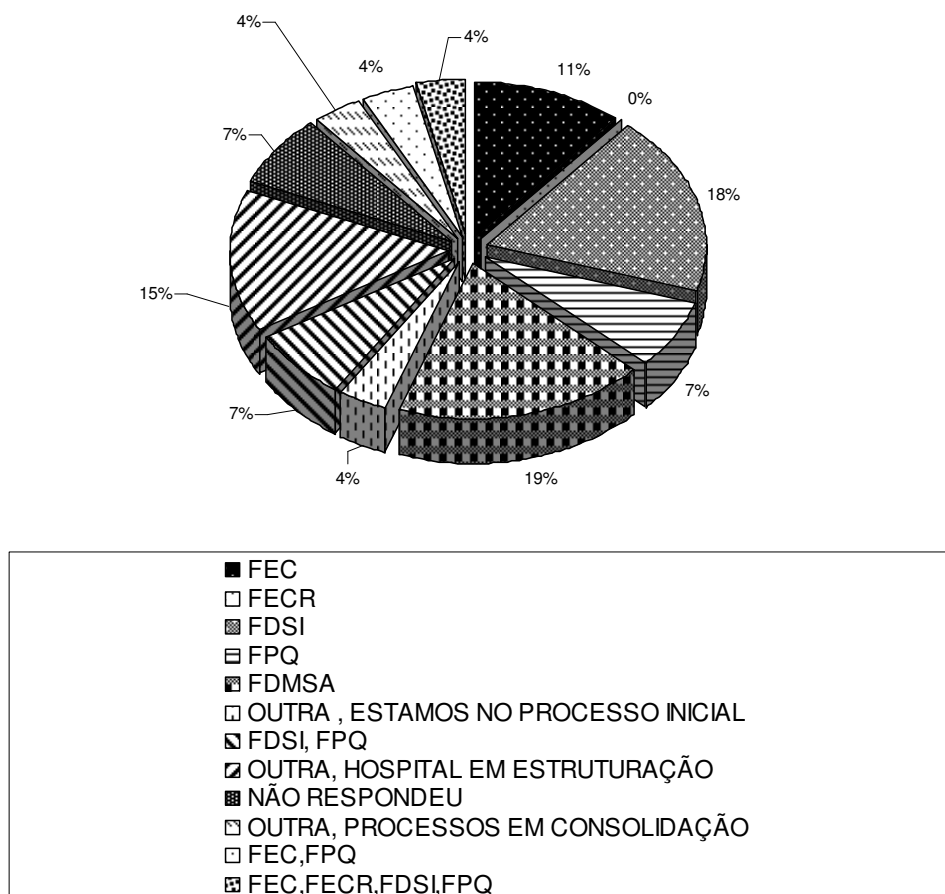
Quando o questionamento direcionou-se para os resultados esperados pela organização (Gráfico 30) , tendo como referência os métodos de custeio utilizados, observou-se que a maioria dos respondentes, representada por 48%, demonstrou que o atual método de custeio não tem proporcionado os resultados esperados pela organização, sendo que 44% responderam que sim ,e 8%, não responderam.

Gráfico 30 : O método de custeio atual e os resultados esperados pela organização



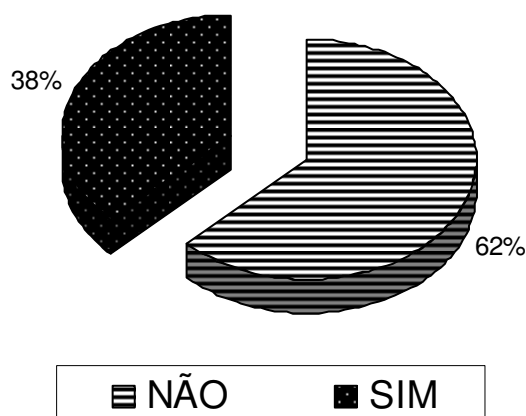
Para justificar a ocorrência desse fenômeno, passou-se a averiguar quais seriam as justificativas para a não obtenção dos resultados esperados pelas organizações (Gráfico 31), o que demonstrou que 19% dos respondentes afirmaram que a falta de definição de metas a serem atingidas(FDMSA) justificaria a questão; 18%, a falta de desenvolvimento de sistemas integrados (FDSI); 15%, hospital em estruturação; 11% , a falta de estrutura de custos(FEC); 7% , a falta de pessoal qualificado (FPQ); e 4% não responderam.

Gráfico 31 - Justificativas para o método de custeio não proporcionar os resultados esperados pela organização .



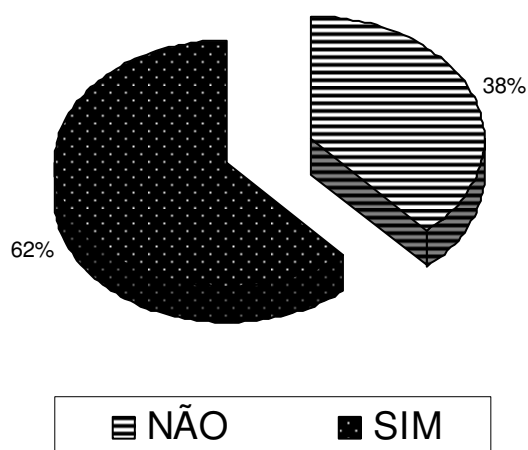
Cabe, neste momento, relacionar a referida questão com os métodos de custeio adotados pelas organizações hospitalares do Triângulo Mineiro / Alto Paranaíba (Gráficos 32, 33 e 34).

Gráfico 32 – Método de custeio ABC e os resultados esperados pelas organizações



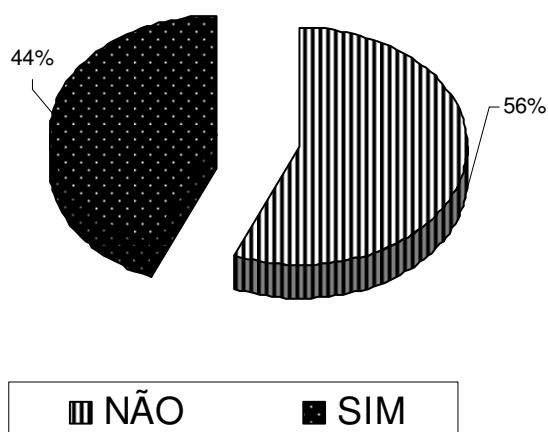
Por meio da leitura do gráfico anterior, evidenciou-se que o método de custeio ABC, utilizado puramente ou mesclado com os outros métodos, proporcionava os resultados esperados pelas organizações em apenas 38% dos casos.

Gráfico 33 – Método de custeio por absorção puro ou mesclado e os resultados esperados.



Com base no exposto, pode-se comprovar que o método de custeio por absorção, considerado puramente ou mesclado com outros métodos, atendia a 62% das organizações, quando se tratava da obtenção de resultados esperados.

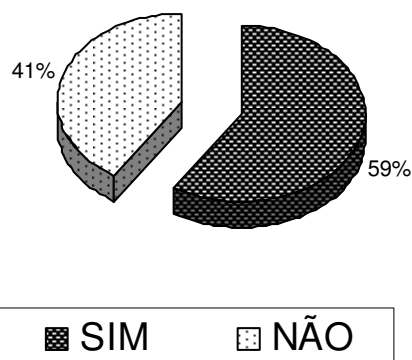
Gráfico 34- Método de custeio direto puro ou mesclado e os resultados esperados.



Referente ao gráfico anterior, evidenciou-se que o método de custeio direto, considerado puramente ou mesclado com outros métodos, atendia a 44% das organizações, no que diz respeito aos resultados esperados.

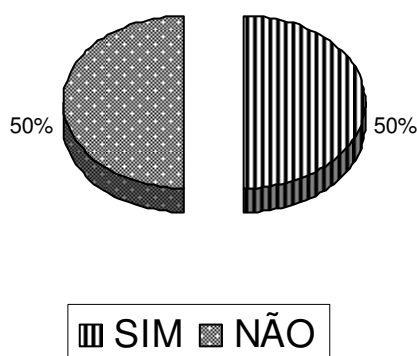
Ainda, sobre os resultados esperados pelas organizações, procurou-se investigar se haveria uma correlação importante desse quesito com o tipo de análise realizada sobre os relatórios de custos (Gráficos 35,36 e 37).

Gráfico 35 – Análise dos custos totais e os resultados.

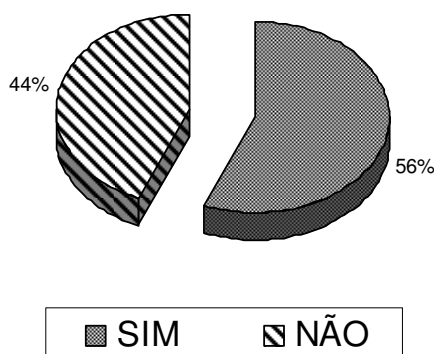


Resgatando as informações referentes às organizações que realizavam a análise dos custos totais (49% do total, correspondentes àquelas que o faziam pura ou mescladamente com outros tipos de análise), percebeu-se que 59% dessas organizações obtinham os resultados esperados com a utilização do método de custeio escolhido por elas.

Gráfico 36- Análise dos centros de custos e os resultados esperados.

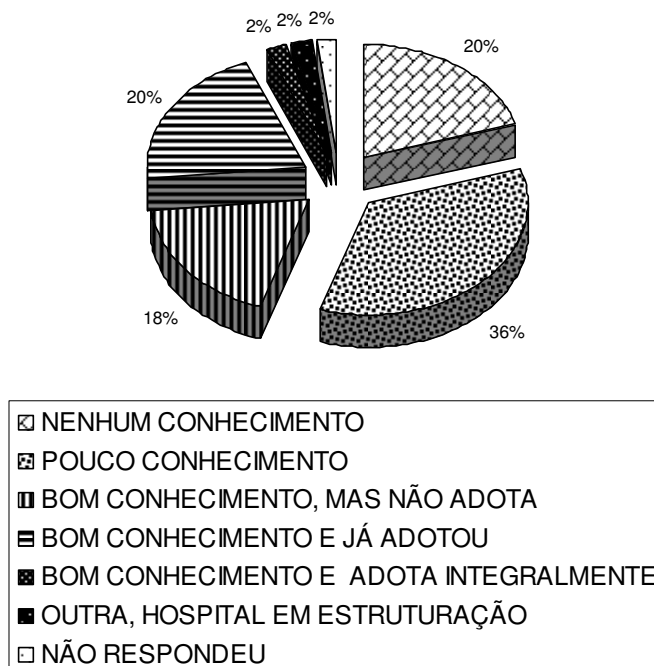


Da mesma forma que apresentado na interpretação anterior, dos 30% que realizavam a análise dos centros de custos, 50% alcançavam os resultados esperados, e, exatamente, 50%, não.

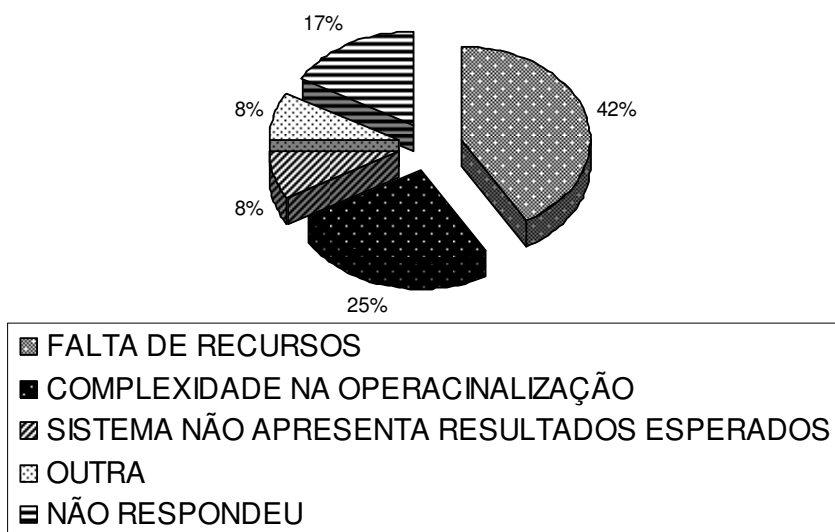
Gráfico 37 – Análise do impacto dos custos no resultado da organização e os resultados esperados.

Ainda, no mesmo raciocínio das últimas duas questões, buscou-se relacionar a análise do impacto dos custos no resultado (presente em 35% dos casos, considerados isolada ou conjuntamente com outras modalidades de análise) com a própria obtenção dele, o que resultou em uma resposta positiva em 56% dos casos, e negativa em 44%, ou seja, das organizações que realizavam aquele tipo de análise, 56% obtinham os resultados econômicos esperados, com a utilização dos seus métodos de custeio.

Prosseguindo na investigação a respeito da aderência dos procedimentos adotados pelas organizações e o estado da arte na área de custos hospitalares, averiguou-se, sobre o nível de conhecimento do método ABC (Gráfico 38), que a maior parte da amostra, representada por 36%, possuía pouco conhecimento; 20% possuíam bom conhecimento e já o adotaram; também 20%, não detinham conhecimento algum; 18% possuíam bom conhecimento, mas não o adotavam; e somente 2% comprovaram bom conhecimento e o adotavam integralmente; 2% não responderam.

Gráfico 38 - Nível de conhecimento da organização quanto ao método de custeio ABC (Custeio baseado em atividades).

Como decorrência do questionamento anterior, procurou-se verificar por que as organizações que tinham bom conhecimento do referido método não o adotavam (Gráfico 39), quando se verificou que 42% afirmaram a falta de recursos materiais e/ou financeiros como justificativa; 25%, complexidade na operacionalização; 8% afirmaram que o método não apresentou os resultados esperados; e 17% não responderam..

Gráfico 39 - Razões pela não adoção do método de custeio ABC.

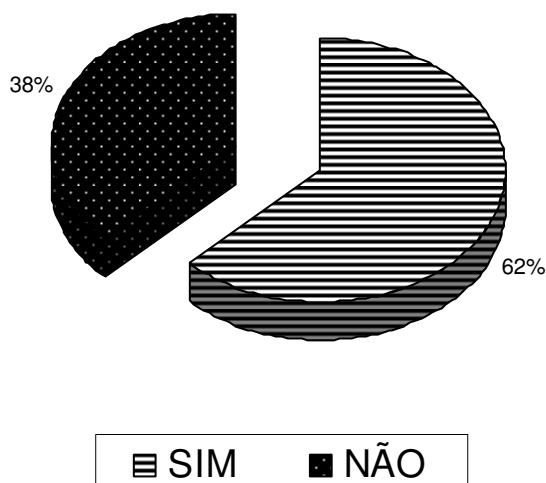
Como forma de verificar a aderência ao método de custeio direto ou variável, procurou-se identificar, nas organizações em estudo, a percepção ou não da margem de contribuição dos serviços prestados (Gráfico 40), quando se notou que 66% afirmaram que a organização tinha a percepção da margem de contribuição dos diversos serviços oferecidos; 32% não a percebiam; e 2% não responderam.

Gráfico 40 - Percepção da margem de contribuição dos diversos serviços oferecidos.



Cabe, neste momento, averiguar se as organizações que adotavam o método de custeio direto também tinham a percepção da margem de contribuição (Gráfico 41), quando foi verificado que 62% das organizações que adotavam o método de custeio direto ou variável tinham a percepção da margem de contribuição, evidenciando que nem todas as ferramentas gerenciais proporcionadas pelo referido método estavam sendo utilizadas ou eram conhecidas pelas unidades de análise.

Gráfico 41 – Custeio direto e margem de contribuição



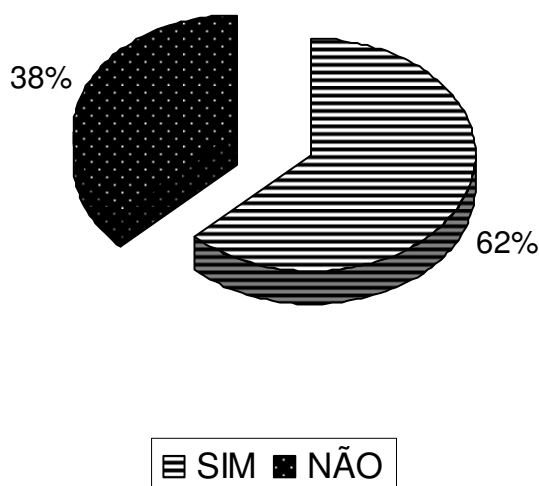
Ainda, no contexto da análise gerencial dos custos nas organizações hospitalares, procurou-se investigar se as organizações realizavam a análise do ponto de equilíbrio contábil (Gráfico 42), verificando-se que a maioria dos respondentes representados por 56% efetuavam tal análise; 38% não o faziam; e 6% não responderam.

Gráfico 42 - Análise do ponto de equilíbrio contábil.



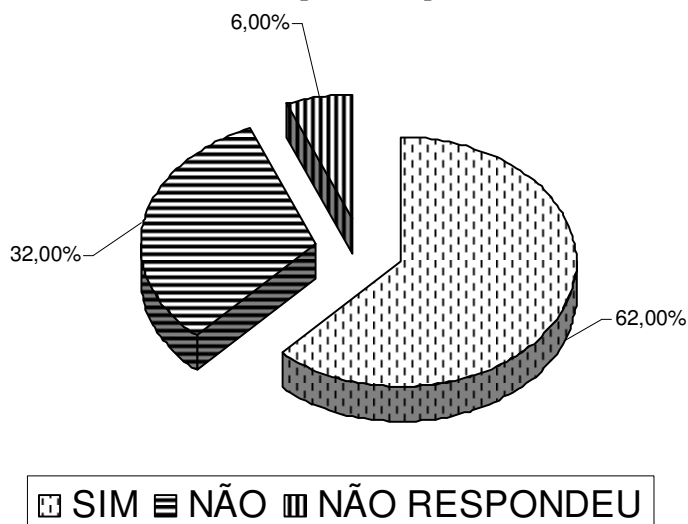
Novamente, cabe estabelecer uma relação entre a questão anterior e o método adotado (custeio direto) pelas organizações (Gráfico 43), comprovando-se que o fato de as organizações hospitalares adotarem o método de custeio direto não garantia, na sua totalidade, a realização da análise do ponto de equilíbrio contábil.

Gráfico 43 – Custeio direto e análise do ponto de equilíbrio contábil



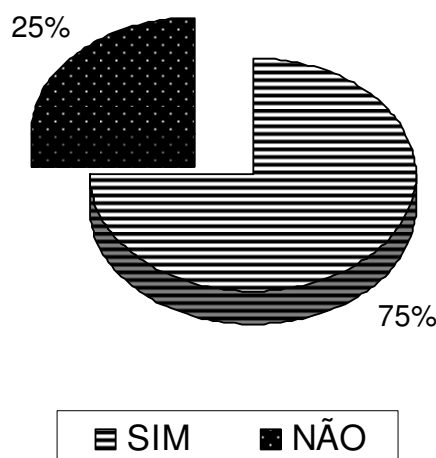
Agora, cumpria verificar se as organizações tinham a preocupação de analisar o ponto de equilíbrio econômico dos seus resultados (Gráfico 44), constatando-se que 62% realizavam tal análise; 32% não o faziam; e 6% não responderam.

Gráfico 44- Análise do ponto de equilíbrio econômico.



Da mesma forma, procurou-se investigar se as organizações que adotavam o método de custeio direto ou variável, também, realizavam a análise do ponto de equilíbrio econômico (Gráfico 45), evidenciando-se, novamente, que nem todas as organizações que adotavam referido método efetuavam a análise do ponto de equilíbrio econômico (75%), tendência já observada nas questões anteriores.

Gráfico 45 – Custeio direto e análise do ponto de equilíbrio econômico

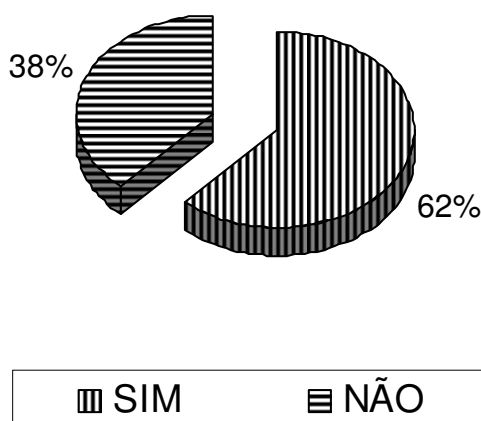


Estendendo a verificação dos dados obtidos na pesquisa empírica, procurou-se, também, estabelecer as relações entre os questionamentos que estivessem posicionados

em módulos diferentes. Assim, foram realizados alguns cruzamentos envolvendo aspectos relevantes para a melhor caracterização dos cenários encontrados, e, conseqüentemente, para subsidiar com mais qualidade as considerações finais.

Desta forma, buscou-se relacionar a existência ou não de uma contabilidade e custos com os resultados esperados pelas organizações (Gráficos 46 e 47). Verificando-se que, nas organizações onde existia uma contabilidade de custos, também, ocorriam os resultados esperados pela utilização do método de custeio, resultando em que 62% das organizações que possuíam uma estrutura de contabilidade de custos obtinham tal resultado.

Gráfico 46 – Existência de contabilidade de custos e resultados esperados.



Quando não havia uma contabilidade de custos (Gráfico 47), os resultados apontavam que 57% das organizações que se encontravam nessa situação não obtinham os resultados esperados, havendo uma correlação positiva entre um quesito e outro.

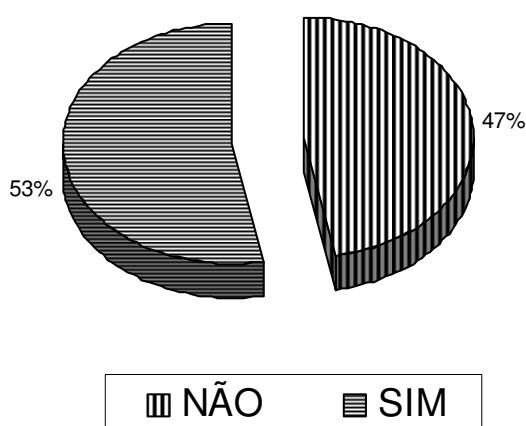
Gráfico 47 – Não existência de contabilidade de custos e resultados esperados.



Prosseguindo a análise cruzada, investigou-se a respeito da integração da contabilidade de custos com a contabilidade financeira e a obtenção dos resultados esperados, (Gráficos 48 e 49).

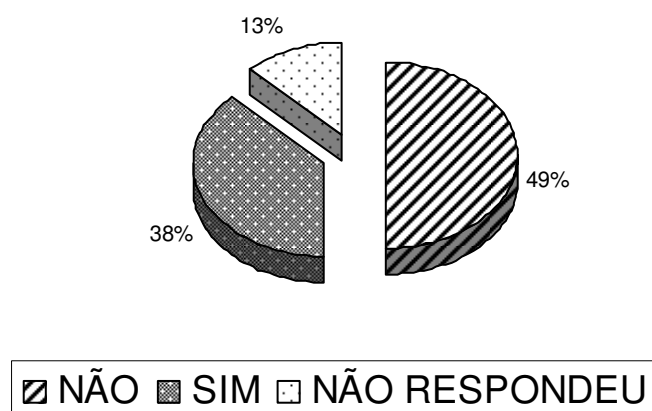
Quando a contabilidade de custos era integrada à contabilidade financeira (Gráfico 48), verificava-se que, em 53% dos casos as organizações hospitalares alcançavam os seus resultados com a utilização do método de custeio; e, em 47%, não.

Gráfico 48 – Integração da CC com CF e resultados esperados.



Quando a contabilidade de custos não era integrada à contabilidade financeira (Gráfico 49), constatava-se que, em 38% dos casos, as organizações hospitalares alcançavam os seus resultados com a utilização do método de custeio, e, em 49%, não.

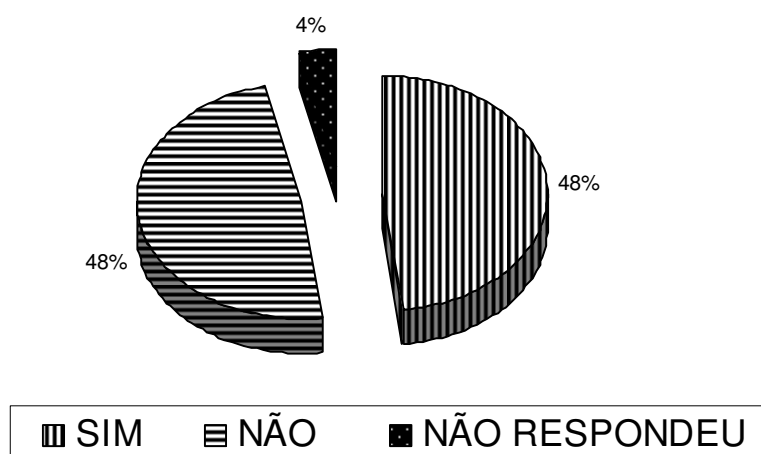
Gráfico 49 – Não integração da CC com a CF e resultados esperados.



Quando se estabeleceu uma relação entre a existência de um sistema orçamentário na organização hospitalar e se os métodos de custeio apresentavam

os resultados esperados (Gráfico 50), observou-se que, em exatos 48%, ficaram empatadas as respostas “sim” e “não”.

Gráfico 50 – Existência de um sistema orçamentário e os resultados esperados.

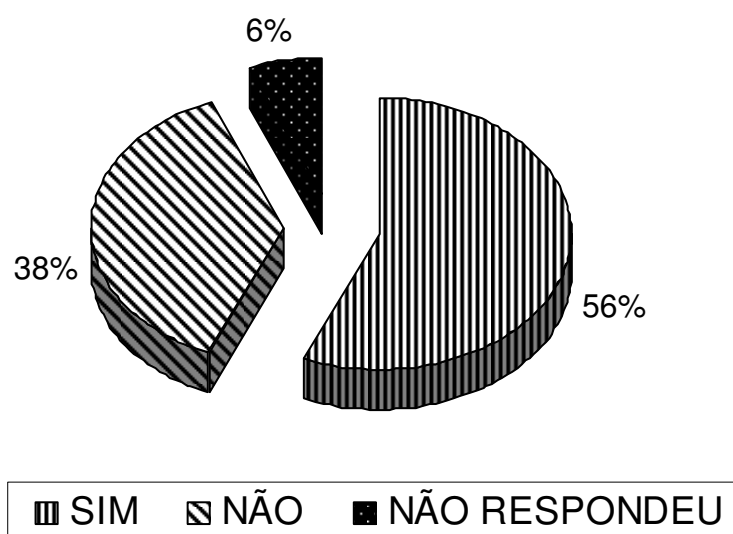


Quando se constituiu uma relação entre a não existência de um sistema orçamentário na organização hospitalar e se os métodos de custeio apresentavam os resultados esperados (Gráfico 51), observou-se que, em 52% dos casos, as organizações não obtiveram os resultados esperados, e, em 38%, sim.

Gráfico 51 – Não existência de um sistema orçamentário e resultados esperados.



A última verificação referiu-se à questão da integração da área de custos com o sistema orçamentário da organização hospitalar e os resultados proporcionados pelo método de custeio (Gráfico 52), percebendo-se que 56% das organizações que possuíam a área de custos integrada ao orçamento apresentavam um resultado positivo na utilização dos seus métodos de custos, e 38%, não.

Gráfico 52 - Existência de integração entre a área de custos e o orçamento e resultados esperados.

Do exposto, pode-se inferir que, inicialmente, percebeu-se uma preocupação das organizações com relação à questão dos custos, pois 68% dos respondentes afirmaram possuir relatórios para evidenciar a gestão de custos, sendo que 71% das instituições emitem, numa periodicidade mínima trimestral, os referidos documentos.

Com relação aos relatórios de custos, as organizações realizam as análises segundo parâmetros variados, quais sejam: análise da evolução dos custos, análise dos centros de custos, análise dos custos totais e análise do impacto dos custos no resultado, prevalecendo a primeira e a terceira opção.

Na identificação dos métodos de custeio adotados pelas organizações em estudo, verifica-se uma presença maior do método de custeio direto ou variável (22%), seguido pelo método ABC (16%) e pelo método por absorção (14%), quando são analisados isoladamente. Quando se comprova a ocorrência de mais de um método em uma única organização, o custeio direto mantém-se com uma maior participação (32%), seguido pelo custeio por absorção (26%) e pelo custeio ABC (22%). O percentual de não respondentes equivaleu a 8%.

Havia percepção quanto à necessidade de separação entre custos diretos e indiretos (63,83% dos respondentes), bem como entre custos fixos e variáveis (também 63,83% dos respondentes), mas, quando se analisou a correlação existente entre esses procedimentos e a adoção do método de custeio por absorção e custeio direto, respectivamente, evidenciou-se que esse fenômeno não ocorreu em 100% dos casos, o que seria esperado, segundo a literatura existente.

Quanto aos critérios de rateio dos custos indiretos, houve uma grande dispersão de respostas entre as organizações que utilizavam tal procedimento, sobressaindo-se o critério da mão-de-obra direta (28%) e materiais diretos (12%) perfazendo um total de 40% dos respondentes. De outra forma, 28% dos respondentes não se valiam de qualquer critério de rateio, e 16% não responderam ao questionamento.

Quando a questão referiu-se aos critérios para a determinação do custo do paciente-dia, as organizações apresentaram a opção pela alocação direta de custos incorridos no prontuário de cada paciente como a opção mais presente (42,86% dos casos), seguida pelo custo médio unitário tomado em cada departamento (30,61% dos casos), sendo que 22,45% não responderam, o que evidencia a utilização e a dependência muito grande do prontuário para o acompanhamento dos custos dos procedimentos hospitalares.

A importante questão levantada pela pesquisa referiu-se aos resultados proporcionados pelo método de custeio empregado pelas organizações. Quanto a este aspecto, 44% das organizações responderam afirmativamente; 48%, negativamente; e 8% não responderam. As justificativas para a resposta negativa à questão anterior mostraram-se muito dispersas quando vários aspectos foram comentados pelas organizações, como: falta de estrutura de custos (11%); falta de definição de metas a serem atingidas (19%); falta de desenvolvimento de sistemas integrados (18%); falta de pessoal qualificado (4%); organização em fase de estruturação (15%); e outras. Houve, também nesse caso, justificativas múltiplas, como foi o caso da falta de pessoal qualificado com a falta de desenvolvimento de sistemas integrados (7%).

No intuito de identificar a aderência da prática de gestão de custos com a teoria pertinente, formulou-se um questionamento acerca do conhecimento sobre o método de custeio baseado em atividades (ABC). As respostas evidenciaram que parcela significativa (36%) possuía pouco conhecimento; 20% dos respondentes tinham bom conhecimento da técnica e já a adotaram em casos específicos; outros 20% não tinham conhecimento do assunto; 18% possuíam bom conhecimento, mas não adotavam; e 2% não responderam.

Quando o questionamento foi direcionado aos respondentes que, apesar de possuírem bom conhecimento do sistema ABC, mas não o adotavam (18%), as respostas demonstraram que havia falta de recursos para a implantação em 42%

dos casos; 25% alegaram a complexidade na operacionalização como justificativa; e 17% não responderam.

Quanto às ferramentas de gerenciamento de custos relativas às análises de margem de contribuição, ponto de equilíbrio contábil e ponto de equilíbrio econômico, no primeiro caso, 66% dos respondentes tinham a percepção, e 32% não a tinham. Na análise do ponto de equilíbrio contábil, 56% dos respondentes afirmaram que realizavam tal procedimento; 38% não o faziam; e 6% não responderam. Já com referência à realização da análise do ponto de equilíbrio econômico, 62% dos respondentes afirmaram que realizavam tal procedimento; 32% não o faziam; e 6% não responderam.

Quando se efetuou o cruzamento dessas questões com a presença do método de custeio direto, inferiu-se que as organizações pesquisadas revelavam uma grande carência de conhecimento das ferramentas gerenciais de custos, necessárias ao processo de tomada de decisão, como margem de contribuição e ponto de equilíbrio, evidenciando pouca aproximação com os conceitos preconizados pelo referido método.

5.6. Análise dos 06(seis) Maiores Municípios da Mesorregião

Esta seção pretende discutir os resultados da pesquisa, considerando apenas os seis municípios mais populosos da região, tendo, também, como parâmetros ou eixos principais de análise as questões contábeis, de custeio e orçamentárias.

Com isso, procurou-se estabelecer uma analogia com a amostra principal, tendo em vista que o universo no qual se encontram os referidos municípios possui características sócio-econômicas diferenciadas, quando comparados aos demais constantes daquela amostra.

Ademais, partindo do princípio de que quanto maior for a população de um município, maiores serão as suas necessidades em termos de atendimento hospitalar, esperou-se que a preocupação dos gestores das organizações hospitalares instaladas nessas localidades, com relação à eficiência e eficácia na prestação de seus serviços, pudessem proporcionar melhor utilização da função controladoria, dos instrumentos de gestão de custos e planejamento orçamentário, em relação a toda a região.

Dessa forma, buscou-se obter mais subsídios para aperfeiçoar o processo de interpretação e análise da mesorregião, pois, nos municípios mais populosos, a realidade da prestação de serviço hospitalar mostra-se diferente daquela vivenciada nos pequenos municípios, aspecto que não poderia ser esquecido neste trabalho.

Segundo dados extraídos do IBGE (2005) (Quadro 5), os maiores municípios da mesorregião do Triângulo Mineiro / Alto Paranaíba, seguindo uma ordem decrescente em termos de contingente populacional, eram : Uberlândia, Uberaba, Patos de Minas, Araguari, Ituiutaba e Araxá.

Quadro 5 – Municípios mais populosos da mesorregião do Triângulo Mineiro / Alto Paranaíba.

Ordem	MUNICÍPIO	POPULAÇÃO
1	Uberlândia	585.262 hab.
2	Uberaba	280.060 hab.
3	Patos de Minas	136.997 hab.
4	Araguari	108.672 hab.
5	Ituiutaba	91.919 hab.
6	Araxá	84.689 hab.

Fonte : IBGE (2005)

Inicialmente, constatou-se que houve uma alteração quantitativa na configuração jurídica das organizações, para uma nova participação de 78% das entidades com fins lucrativos, contra os 52% anteriormente encontrados (Gráfico 53). Tal tendência, também, foi verificada com relação ao setor a que pertencia a organização, ocorrendo uma nova participação do setor privado (81,48%) , contra 62% anteriormente assinalados (Gráfico 53).

Quanto ao aspecto referente à existência de uma estrutura de controladoria ou área similar, também houve modificação do quadro apresentado pela pesquisa, pois a nova configuração mostrou uma participação de 77,78% , frente aos 70% da amostra principal. Houve, também, incremento no percentual das organizações que responderam afirmativamente quanto à existência de um *controller* na organização, passando para 60,87% , frente aos 58,97% anteriores(Gráfico 53).

Com relação à existência de material bibliográfico relativo à gestão de custos hospitalares, observou-se, ainda, uma evolução positiva na situação, pois de 44% passou-se a 59,26% de participação de respondentes que possuem os referidos materiais (Gráfico 53).

A existência de estudos e projetos no âmbito das entidades pesquisadas aumentou

quando se trabalhou com esse novo cenário, ou seja, de uma participação de 62%, respondendo positivamente à existência, passou-se a 77,78% no mesmo sentido(Gráfico 53).Já com relação às justificativas para a não existência daquelas atividades, o cenário modificou-se, pois, enquanto, na amostra principal, a maior justificativa era a de que faltavam recursos materiais e/ou financeiros (58,82%) , na nova abordagem, a maior justificativa repousou-se sobre a falta de conscientização do público interno(50%), sendo que aquela justificativa diminuiu para um patamar de 25%.

Quando o objeto de observação foi a existência de uma estrutura de controle da contabilidade, foi identificado que houve um aumento significativo do número de entidades que terceirizavam tal atividade, pois de 54% de participação, passou-se a 70%.O mesmo fenômeno ocorreu com relação à existência de uma contabilidade de custos como suporte à tomada de decisão, quando se verificou um aumento da participação de respondentes de 42% para 59%(Gráfico 53).

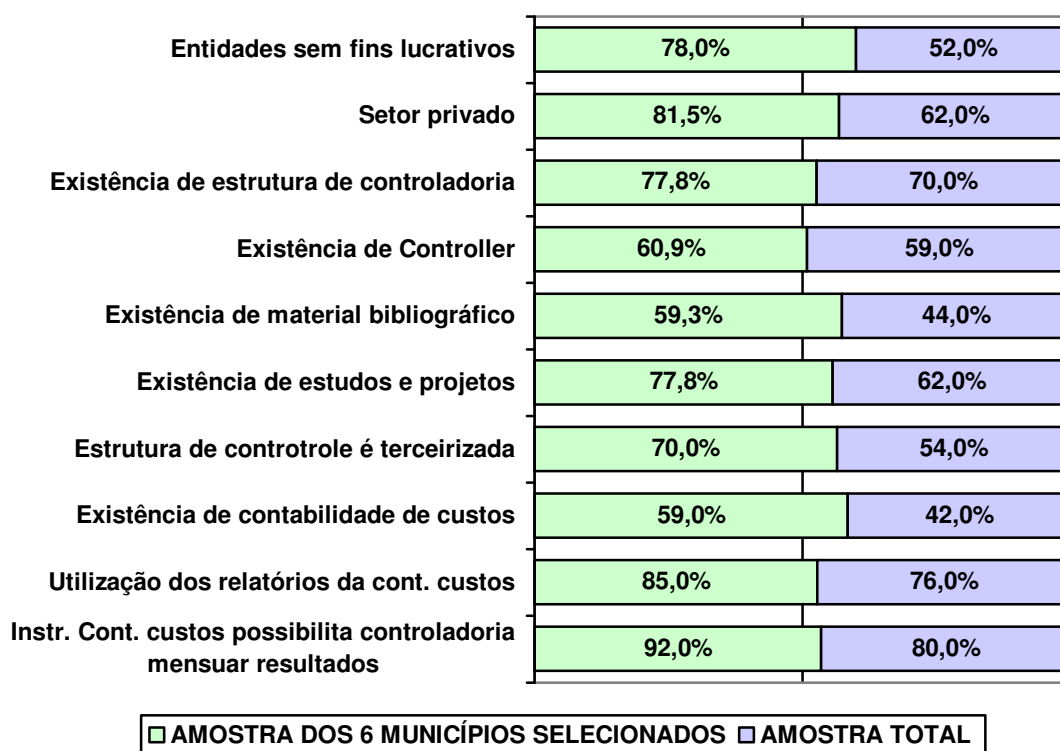
Na análise da utilização dos relatórios da contabilidade de custos por parte da contabilidade financeira, observou-se uma modificação positiva de um cenário para o outro, quando se verificou um aumento de 76% para 85% de participação das organizações hospitalares que optaram pela resposta “sim” (Gráfico 53).

Da mesma forma, observou-se uma evolução positiva quando se questionou acerca da utilização dos instrumentos da contabilidade de custos pela controladoria no intuito de mensurar o desempenho econômico da organização, pois de uma participação de 80% de respondentes no sentido positivo, passou-se a um nível de 92%, no mesmo sentido (Gráfico 53).

Assim, verificou-se, de uma forma geral, uma modificação caminhando no mesmo sentido em todos os indicadores relacionados até este momento, evidenciando maior preocupação das entidades quanto à estruturação organizacional, com o propósito de buscar a performance caracterizada anteriormente.

A existência de um número maior de entidades com fins lucrativos contribuiu para a busca de um resultado econômico melhor,e,em conseqüência, houve maiores reflexos na atuação da controladoria, na gestão dos custos e dos orçamentos, de forma a atender a essas demandas.

Gráfico 53 – Comparação entre as amostras



Quanto ao método de custeio adotado pelas organizações em investigação, observou-se uma modificação qualitativa na participação dos principais métodos: o percentual de entidades que tinham optado pelo custeio por absorção aumentou de 14% para 18%; o percentual para o custeio direto diminuiu de 22% para 18%; o percentual para o custeio ABC diminuiu de 16% para 11%; e, no caso das organizações que não adotavam, a situação passou de 24 para 19% (Gráfico 54).

Já quando foram consideradas apenas as organizações com fins lucrativos, 27% adotavam o método de custeio direto ou variável; 23%, o método por absorção; 19%, o custeio ABC; 8%, o RKW; 15%, não adotavam; e 8% não responderam.

Com relação à separação entre custos fixos e variáveis, observou-se que houve um aumento da participação das entidades que realizam a referida atividade de 63,83% para 80%. Quando se cruzaram os dados relativos às organizações que adotavam o método de custeio direto e que procediam à separação dos seus custos fixos e variáveis, chegou-se a uma participação de 100%, ou seja, todas as entidades que adotavam o referido método, também, procediam àquela separação, o mesmo ocorrendo quando foram consideradas apenas as organizações com fins lucrativos.

Quanto ao quesito separação entre custos diretos e indiretos, verificou-se um aumento de 63,83 para 80% (Gráfico 54). Quando se cruzaram os dados referentes

às organizações que adotavam o método de custeio por absorção e que realizavam a referida separação, obteve-se uma participação importante de 90% .Já com relação às organizações com fins lucrativos, observou-se uma participação de 83% .

Quando a questão foi identificar o critério de rateio utilizado pelas entidades para os custos indiretos, notou-se que houve um aumento da participação dos critérios mão-de-obra direta(de 28% para 29%) e materiais diretos (de 12% para 15%) , e uma diminuição da participação daquelas que optaram pela não utilização (28% para 18%).

O questionamento acerca da obtenção do resultado esperado pela organização com a utilização do seu método de custeio gerou uma modificação no quadro, quando se constatou que, da situação inicial (44% responderam positivamente e 48, negativamente), passou-se a uma participação exatamente igual para as duas respostas, correspondendo a 44%.

Quanto às justificativas para a não obtenção dos resultados esperados, as respostas mostraram-se dispersas entre diversas justificativas , mantendo-se a mesma situação apresentada anteriormente.

Quando foram cruzados os dados relativos aos métodos adotados pelas organizações hospitalares e o questionamento se esses métodos proporcionavam os resultados esperados, o resultado obtido apontou para uma participação de 0% nas organizações que adotavam o método de custeio ABC , fosse puramente ou mesclado com outros, ou seja, das organizações que optaram pela utilização do referido método, pura ou mesclada com outro método, nenhuma obteve os resultados econômicos esperados.

Das organizações que adotavam o método de custeio por absorção, 60% obtiveram os resultados esperados, e 40%, não. Ainda, das entidades que adotavam o método de custeio direto, 50% atingiram os resultados esperados e , exatos outros 50%, não.

Sobre a percepção da margem de contribuição, observou-se uma evolução positiva na participação das organizações que responderam afirmativamente, de 66% para 70% (Gráfico 54). A análise cruzada, envolvendo a percepção da margem de contribuição e o método de custeio direto ou variável, resultou em 70% de participação das organizações que têm essa percepção e que adotavam o referido método.Já com relação às organizações com fins lucrativos, essa percepção foi de 86%.

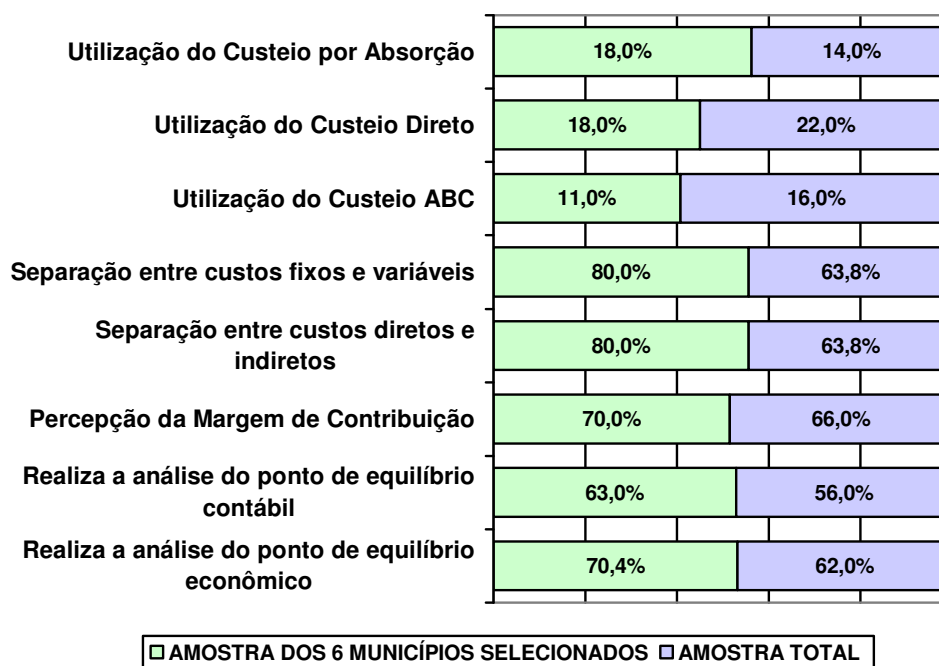
A mesma tendência de aumento verificada anteriormente ocorreu com relação

à realização da análise do ponto de equilíbrio contábil , de 56% para 62,96%, e à análise do ponto de equilíbrio econômico, de 62% para 70,37% (Gráfico 54). Ainda, nas organizações com fins lucrativos, essa análise era realizada por 71% dos casos. Da mesma forma, cruzaram-se os dados relativos às organizações que adotavam o método de custeio direto (puro ou mesclado) e realizavam a análise do ponto de equilíbrio (contábil e econômico) , resultando em uma participação positiva de 70% e 90%, respectivamente (Gráfico 54). Nas organizações com fins lucrativos, essa análise era realizada em 100% dos casos.

Desta forma, percebe-se que houve maior utilização dos instrumentos gerenciais relativos à área de custos , ou seja, a percepção da margem de contribuição, a análise dos pontos de equilíbrio (contábil e econômico), a separação entre custos fixos, variáveis, diretos e indiretos, demonstrando maior aproximação com a teoria. Mudança ainda mais significativa foi verificada quando se tratou das entidades com fins lucrativos.

Quanto à utilização dos métodos de custeio , houve um aumento do emprego do método por absorção e diminuição nos métodos direto e ABC, mas, no cômputo geral, ocorreu uma diminuição das entidades que não adotavam qualquer método de custeio, evidenciando , novamente, a preocupação dos gestores no sentido de buscar melhorias para suas organizações, embora tal quadro não mostrasse que a utilização desses instrumentos colaborassem para a obtenção dos resultados esperados.

Gráfico 54 – Comparação entre as amostras



Com relação ao fato de as organizações contarem ou não com um sistema orçamentário, a evolução da situação mostrou uma diminuição da participação daquelas que possuíam um sistema totalmente implantado (de 26% para 15%), e um aumento daquelas que dispunham de um sistema em fase de implantação (de 28% para 41%) (Gráfico 55). Já quanto às organizações que não possuíam um sistema orçamentário, verificou-se um leve aumento de 42% para 44% de participação.

Sobre as organizações que não possuíam um sistema orçamentário e planejavam implantá-lo, verificou-se uma evolução positiva na sua participação, de 67,65% para 77,78%.

Quanto à questão da existência ou não de um sistema orçamentário, procurou-se averiguar se, nas organizações onde existia tal procedimento, os resultados proporcionados pelo método de custeio eram os esperados por elas, o que resultou em empate entre as opções “sim” e “não”.

Quando o questionamento foi direcionado para a existência ou não de um controle de discrepâncias e desvios entre o orçado e o realizado, observou-se um aumento da participação positiva de 74% para 86% (Gráfico 55). Comparando essa questão com a obtenção dos resultados esperados, verificou-se que 54% dos respondentes afirmaram que alcançaram os resultados esperados por meio da utilização de seus métodos de custeio.

A mesma tendência de aumento, anteriormente verificada, notou-se quando se questionou a respeito da existência ou não de uma integração entre a área de custos e o orçamento da organização, quando as organizações que optaram, positivamente, pelo quesito passaram de 48,48% para 60% (Gráfico 55). Quando se cruzaram os dados referentes às organizações onde existia uma integração entre a área de custos e o orçamento e os resultados esperados pela aplicabilidade de um método de custeio, o resultado apontou para uma participação de 54% dos casos.

Ainda, detectou-se o mesmo fenômeno no questionamento a respeito da participação da controladoria ou área similar no planejamento orçamentário das organizações, quando a participação positiva passou de 80,65% para 86,67% (Gráfico 55).

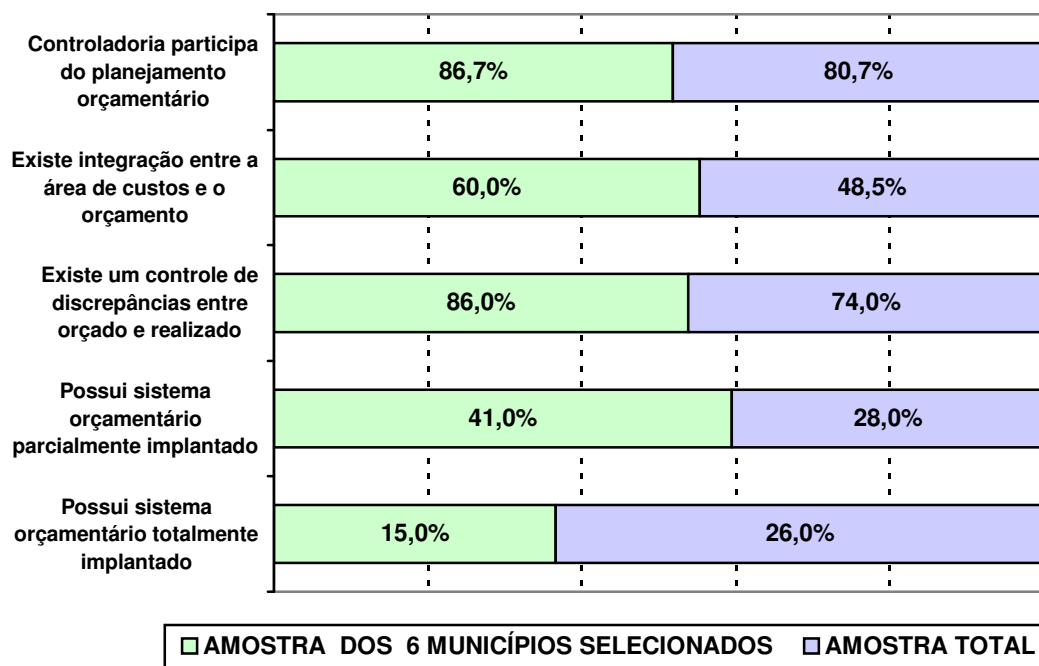
Nesse sentido, procurou-se cruzar, também, os dados relativos às organizações nas quais existia a participação ativa da controladoria no planejamento orçamentário e a obtenção dos resultados esperados, o que resultou em uma participação de 54% dos respondentes nos quais havia essa correlação.

Do exposto, verifica-se que, apesar de não ter havido um aumento da

participação das organizações que possuíam um sistema orçamentário totalmente implantado, houve incremento no número daquelas que estavam implantando tal ferramenta, e, nas entidades em que havia o planejamento orçamentário, notou-se uma melhora nas atividades de controle de discrepâncias entre o orçado e o realizado, integração entre a área de custos e orçamento (principal efeito) e a participação da controladoria no planejamento orçamentário.

De uma maneira geral, percebeu-se maior aproximação dos instrumentos de gestão de custos e controladoria utilizados pelas organizações hospitalares com a literatura pertinente, quando a amostra foi delimitada pelos municípios mais populosos da região, pois, como foi discutido no início deste trabalho, existe uma preocupação crescente, não apenas com a qualidade dos serviços prestados, mas também com o importante aspecto da competitividade entre as empresas, fenômeno este que se torna mais visível nos municípios com contingente maior de população.

Gráfico 55 – Comparação entre as amostras



5.7. Considerações sobre a análise e interpretação dos resultados

Face ao exposto, pode-se verificar, inicialmente, que existia uma diversidade muito grande na utilização dos instrumentos de gestão de custos nas organizações hospitalares da mesorregião considerada, não havendo uma padronização de procedimentos e técnicas.

As ferramentas básicas de custeamento dos produtos e serviços não estavam sendo utilizadas em sua amplitude, com todos os recursos disponibilizados pela literatura, pois observou-se que, em determinados métodos de custeio, as técnicas previstas pelos referidos métodos, em muitos casos, não eram de pleno conhecimento das organizações. Ainda, notou-se uma grande utilização de relatórios isolados, formulários próprios, tabelas e gráficos, no intuito de subsidiar a gestão dos custos, sem a preocupação com o caráter de integração de informações.

O emprego de um método específico de custeio (que não privilegiou com destaque um único método) não estava correlacionado com a obtenção dos resultados esperados pela organização, nem, tampouco, com a existência de um sistema orçamentário total ou parcialmente implantado e uma controladoria participando ativamente do planejamento orçamentário.

Quando se analisaram os resultados referentes aos municípios mais populosos da mesorregião, os dados mostraram que havia uma maior utilização dos instrumentos de gestão de controladoria, custos e orçamento, pois, como era de se esperar, nos maiores centros urbanos a administração hospitalar encontra uma realidade diferente daquela presente nos menores municípios.

Assim, evidencia-se que há utilização insuficiente das ferramentas de gestão de custos, contábil e orçamentária, em comparação ao que se encontra preconizado pela 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 de instrumentos de gestão de custos, controladoria e orçamento, observou-se um grau relevante de aproximação com a literatura atual, principalmente quando se tratava de entidades localizadas em maiores centros urbanos e com fins lucrativos. Nessas entidades, constatou-se um aumento sensível dos parâmetros de análise no sentido de evidenciar maior aderência entre a realidade e a teoria.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em um ambiente de negócios, movido por constantes mudanças, as organizações têm buscado reformular permanentemente as suas estratégias de atuação, com o propósito de alcançar e manter um nível de competitividade com vistas à viabilização da conquista de resultados satisfatórios.

As organizações hospitalares, entidades destinadas à prestação de serviços na área de saúde, revestem-se de uma grande complexidade no que se refere à estrutura organizacional, mão-de-obra altamente especializada, utilização de recursos materiais e tecnológicos, que requerem investimentos de grande vulto.

Nesse contexto, essas entidades, frente às novas e desafiadoras demandas, que buscam padrões de serviços cada vez mais sofisticados, em termos de qualidade, produtividade e eficácia, tanto por parte dos usuários, como também pelos detentores do capital investido nessas organizações, têm procurado aperfeiçoar os seus modelos de gestão, em todos os níveis, de forma a manter a continuidade do empreendimento, em patamares satisfatórios.

Nesse mister, a existência e a implementação de uma função de controladoria, por meio da utilização de recursos do sistema de informações gerenciais de base contábil, contribui significativamente para que a organização cumpra com eficiência e eficácia a missão estrategicamente delineada, alcançando os resultados econômicos previamente estabelecidos.

Para a concretização de resultados satisfatórios, a controladoria ou área similar faz uso de diversas ferramentas gerenciais de apoio, mormente aquelas proporcionadas pelos instrumentos de gestão de custos.

A contabilidade de custos apresenta-se como um importante subsídio ao processo de planejamento e controle dos resultados, por disponibilizar as informações gerenciais derivadas do tratamento dos dados de custos, segundo as peculiaridades demonstradas pelos modelos produtivos. No caso da organização hospitalar, a existência da área de custos constitui-se em um fato extremamente importante, dada as características concernentes a esse ambiente de geração de serviços essenciais à sobrevivência e manutenção da espécie humana.

A percepção da relevância da gestão do custeio hospitalar tem ocupado espaço cada vez maior nas discussões envolvendo profissionais e pesquisadores do tema, de forma que se observa um aumento progressivo na quantidade de pesquisas, ensaios, e obras que abordam o referido tema, tendo, como consequência, provocando o incremento no aspecto motivacional no sentido da produção de conhecimento nessa direção.

Assim, essas considerações motivaram a realização desta investigação, que verificou o grau de aderência existente entre os instrumentos de gestão de custos utilizados pelas organizações hospitalares da mesorregião do Triângulo Mineiro / Alto Paranaíba e os preceitos que atualmente se encontram na literatura que trata do referido tema.

Os questionamentos que diziam respeito às questões contábeis procuravam identificar se as informações proporcionadas pelos sistemas contábeis destinavam-se, basicamente, a atender às exigências externas; o que foi evidenciado pelo resultado gerado pelos dados referentes às organizações pesquisadas. Por meio de tais dados, observa-se que ainda é muito constante a preocupação das entidades com relação à apresentação de demonstrações financeiras nos padrões exigidos pela legislação fiscal e societária, e a análise de fatos contábeis passados, exibidos por esses relatórios ainda é uma prática preponderante na área contábil. Este aspecto acentuou-se no sentido da maior preocupação com a análise das demonstrações financeiras, quando foram examinados apenas os maiores municípios da região e as organizações com fins lucrativos.

Ainda, nos casos em que havia uma contabilidade de custos no âmbito das organizações, percebia-se que ocorria uma integração, em termos eletrônicos, com a contabilidade financeira, e que os relatórios gerados eram amplamente utilizados, contribuindo para que a controladoria mensurasse o desempenho econômico. Já nos casos em que tal fenômeno não acontecia, observava-se grande utilização de relatórios isolados.

Os questionamentos que diziam respeito às questões de custeio hospitalar procuravam identificar se a maioria das organizações não utilizavam a contabilidade de custos como instrumento gerencial, e, entre a minoria que a utilizava, se haveria uma maior presença da metodologia do Custeio por Absorção, em suas formas mais elementares, e, também, do método de custeio ABC, em menor grau. Os dados mostraram que, entre as organizações que possuíam uma estrutura de contabilidade

de custos, havia maior utilização do método de custeio direto ou variável, seguido do método por absorção e método ABC.

Tal evidência manteve-se quando se analisam os dados, considerando apenas os maiores municípios da região e as entidades com fins lucrativos desses municípios. No entanto constatou-se uma grande preocupação das organizações com a gestão dos custos, evidenciada pela utilização de relatórios (em suas mais variadas formas e tipos de análises) com periodicidade, no mínimo, trimestral, quando não, mensal, mesmo que não se caracterize o emprego de um determinado método de custeio.

Ainda, a utilização de determinado método de custeio não foi acompanhada, em sua plenitude, pelo emprego dos procedimentos prescritos pela literatura. No caso das organizações localizadas nos maiores municípios, tal aspecto experimentou uma acentuada melhoria no sentido de alcançar os 100%. Também, não se encontrou uma correlação positiva entre a utilização de um determinado método de custeio e a obtenção de resultados econômicos satisfatórios, mesmo nos maiores centros urbanos e nas organizações com fins lucrativos estabelecidas nesses municípios. As justificativas apresentadas pelas organizações para a baixa incidência dos referidos resultados mostraram dispersas entre vários aspectos, não se concentrando em apenas um motivo específico.

Os questionamentos que diziam respeito às questões de orçamento hospitalar procuravam identificar se a maioria das organizações não possuía um sistema orçamentário totalmente implantado, nem tampouco havia uma total integração, em termos de informações, entre o sistema de custos e aquele.

A análise dos dados evidenciou que a minoria das organizações possuía um sistema orçamentário totalmente implantado, havendo uma parcela importante daquelas que estavam em fase de implantação e das entidades que pretendiam implementar tal atividade.

Nas organizações onde, pelo menos, o referido processo estava em andamento, percebeu-se relevante controle de discrepâncias ou desvios entre o orçado e o realizado, e ativa participação da controladoria no planejamento orçamentário.

Do exposto, pode-se inferir, à luz das análises realizadas, que a utilização dos sistemas de custos nas organizações, objeto desta investigação, é insuficiente

ou insatisfatória para proporcionar o suporte adequado ao processo de tomada de decisão , no sentido da obtenção dos resultados esperados.

Outrossim, reconhece-se que, por se tratar de um assunto que pode ser desdobrado em outras tantas pesquisas de interesse da academia e dos especialistas da área hospitalar, ou seja , abrir caminho para outras investigações,o trabalho não poderia e não teve a intenção de finalizar este relevante tema, mas contribuir para o *estado da arte* no sentido de apresentar um estudo setorial envolvendo as organizações hospitalares.

RECOMENDAÇÕES E SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS

Como foi comentado anteriormente, esta pesquisa não pretendeu encerrar a questão acerca do custeio hospitalar na região de análise, mesmo porque o referido tema reveste-se de grande complexidade. Mas, pode-se verificar que, a partir do desenvolvimento deste trabalho, abriu-se a possibilidade de investigação de uma série de assuntos que sejam relevantes, como pode ser delineado, a seguir :

1. Avaliação das organizações hospitalares quanto ao nível de conhecimento e aplicabilidade do método de custeio ABC, por meio de um estudo de caso ou multicase, procurando estabelecer uma comparação entre o emprego do referido método e o impacto no desempenho econômico;
2. Investigação a respeito das modalidades de análise realizada sobre os relatórios de gestão de custos, acerca da viabilidade da sua existência e propósitos, com vistas ao apoio à tomada de decisão;
3. Aplicabilidade da ferramenta planejamento estratégico nas organizações hospitalares com e sem fins lucrativos;
4. Proposta de um modelo de controladoria hospitalar privilegiando o acompanhamento da gestão dos custos através de um sistema de informações de base contábil.
5. Análise dos custos de uma farmácia hospitalar como forma de contribuir para a otimização do resultado econômico da organização;
6. Análise das fontes de financiamento de recursos para a organização hospitalar;
7. O impacto nos custos hospitalares do aumento da estrutura física, à luz da análise de viabilidade de investimentos;
8. Implantação de um planejamento orçamentário na área hospitalar, por meio de um estudo de caso;
9. A gestão econômica de um centro cirúrgico em uma organização hospitalar.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAS, Kátia. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. Florianópolis, 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC.

ALMEIDA, Lauro Brito. PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In.: CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

ANTUNES, José L. P. **Hospital , instituição e história social**. São Paulo: Editora Letras & Letras, 1991.

ASSAF NETO, Alexandre. **Finanças corporativas e valor**. São Paulo: Atlas, 2005

BARBIERI, José Carlos, MACHLINE, Claude. **Logística hospitalar : teoria e prática**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BARTOLOMEU, Tereza Angélica. **Identificação e avaliação dos principais fatores que determinam a qualidade de uma lavanderia hospitalar** - um estudo de caso no setor de processamento de roupas do Hospital Universitário da UFSC. Florianópolis, 1998. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

BAUMGARTNER, R. R. Avaliação da aplicabilidade do custeio ABC – Activity Based Costing na acurácia de custos na área hospitalar, especificamente na unidade de terapia intensiva: estudo de um caso prático. 1998. 108 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Financeiras e Contábeis), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1998.

BERLINER, Callie, BRIMSON, James A. **Gerenciamento de custos em indústrias avançadas (Trad)**. Harvard Business School Press. São Paulo, 1988.

BERTELLI, Sandra B. **Gestão de pessoas em administração hospitalar**. Rio de Janeiro : Qualitymark, 2004.

BEST, J.W. **Como investigar em educación**. 2.ed. Madri: Morata, 1972.

BEULKE, R. BERTÓ, Dálvio J. **Gestão de custos e resultado na saúde : hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres**. São Paulo : Saraiva, 2000.

BEUREN, Ilse Maria; MOURA, Verônica Miglio. **O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial**. Revista Brasileira de Contabilidade, ano 21, n. 126, nov/dez. 2000.

BISCONTINI, Telma M. B. **Administração aplicada às unidades de alimentação e nutrição**. Rio de Janeiro: Edições Atheneu, 1999.

BITTENCOURT, Otávio N. da Silva. **O emprego do método de custeio baseado em atividades – activity-based costing (ABC) como instrumento de apoio à decisão na área hospitalar**. Porto alegre, UFRGS, 1999. Dissertação (Mestrado em Administração) .

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.

BORBA, Valdir Ribeiro. **Marketing hospitalar**. Rio de Janeiro: Cultura Médica, 1989

CORNACHIONE JÚNIOR, Edgar Bruno. **Informática: para área de contabilidade, administração, e economia**. São Paulo: Atlas, 1993.

CALVO, Maria Cristina Marino. **Hospitais públicos e privados no sistema único de saúde do Brasil: o mito da eficiência privada**. 2002. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

CATELLI, Armando; GUERREIRO Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto. **Avaliação de resultados e desempenhos em instituições financeiras: enfoque de gestão econômica (GECON)**. Revista de Contabilidade do CRC-SP, ano 4, n. 6, p. 8-23, nov.1993.

CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. In: ALMEIDA, Lauro Brito; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. **Controladoria**. São Paulo: Atlas, 1999.

CHERUBIN, N. A. SANTOS, N. A. **Administração Hospitalar: Fundamentos**. São Paulo: CEDAS, 1997.

CHING, Yong Y. **Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC)**. São Paulo: Atlas, 2001.

CHING, H. Y. & SOUZA, G. V. Aplicação do custeio baseado em atividades na determinação de custos e preços em partos, diárias de maternidade e de berçários em uma maternidade. VI Congresso Brasileiro de Custos. FEA/USP, São Paulo, São Paulo, Anais ... 1999.

CHURCHILL, JR. Gilbert A.; PETER. J. Paul. **Marketing criando valor para os clientes**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

COBRA, Marcos. **Estratégias de marketing de serviços**. São Paulo: Editora & marketing, 2001.

COGAN, S. **Activity-Based Costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial**. Rio de Janeiro: Pioneira, 1994.

COOPER, R. & KAPLAN, R. S. **The design of cost management systems: text, cases and readings**. New Jersey: Prentice-Hall, 1991.

COOPER, D. R. & SCHINDLER, P. S. **Business research methods**. New York: McGraw-Hill Irwin, 2000.

COSTA, A. **Desenvolvimento de uma metodologia de custeio ABC para uma empresa de médio porte do setor de saúde: um estudo de caso**. 2001. 132 f. Dissertação (Mestrado em Administração), Instituto de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2001.

COSTA, Heraldo. **Tópicos de administração hospitalar**. São Paulo: Renovarum, 1998.

DRUCKER, P. **Administrando em tempos de grandes mudanças**. São Paulo: Pioneira, 1995.

CALVO, Maria Cristina Marino. **Hospitais públicos e privados no sistema único de saúde do Brasil: o mito da eficiência privada**. 2002. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

FALK, James A. **Gestão de custos para hospitais**. São Paulo: Atlas, 2001.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo C. **Controladoria : teoria e prática**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FONSECA, Marcelo Traldi. **Tecnologias gerenciais de restaurantes**. São Paulo: Editora SENAC, 2000.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial : planejamento e controle gerencial**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GIL, Antônio C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

GOMES, Anailson Macio. **Análise de sistema de custos hospitalares – um estudo no hospital de pediatria da UFRN (Dissertação de Mestrado)**, João Pessoa. 1999.

GONÇALVES, M. A. *et al.* **Gestão estratégica de informações baseada em custos – um estudo de aplicação no setor de serviços.** XXII Encontro da ANPAD - ENANPAD. Foz do Iguaçu, Paraná, Anais ... , 1998.

GREENE, J. K. & METWALLI, A. **The impact of activity based cost accounting on health care capital investment decisions.** Journal of Health Care Finance, v.28, n.2, p.50-64, Winter, 2001.

HABIB, C. V. S. **A metodologia de custeio ABC como ferramenta na reestruturação de processo e análise de atividades:** um estudo de caso em uma empresa de serviços médicos. 1999. 102 f. Dissertação (Mestrado em Administração), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1999.

HYMAN, Herbert. **Planejamento e análise da pesquisa: princípios, casos e processos.** Rio de Janeiro: Livradora, 1967.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA –IBGE (Brasil). **Estimativa de População**, 2005. Disponível em : www.ibge.gov.br. Acesso em 11 outubro 2005.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Contabilidade gerencial: novos paradigmas.** In: Congresso de Gestão Estratégica de Custos, 1, 1994, São Leopoldo. Anais. São Leopoldo, 1994.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo.** 2ª ed. São Paulo: Futura, 1998.

KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. **A estratégia em ação: balanced scorecard.** 5ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

LAWSON, Raef. **Gestão de processos ajuda ABC.** Revista HSM Management, n. 38, ano 6, p.128-134, mai./jun. São Paulo: 2003.

LUFT Celso Pedro. **DICIONÁRIO PRÁTICO de regência verbal.** São Paulo: Ed Ática, 1999.

LEONE, George S. G. **Curso de contabilidade de custos.** 2ª ed. São Paulo : Atlas, 2000.

LUNKES, Rogério J. **Manual de orçamento.** São Paulo : Atlas, 2003.

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada.** Porto alegre: Bookman, 2001.

MARCONI, Marina Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa.** São Paulo, Atlas, 2002.
_____. **Fundamentos de metodologia científica.** São Paulo: Atlas, 2002.

- MARTINS, Domingos. **Custos e Orçamentos Hospitalares**. São Paulo, Atlas:2000.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo:Atlas: 2003
- MATOS, Afonso J.de .**Gestão de custos hospitalares: técnicas,análise e tomada de decisão**.3ª ed.São Paulo: Editora STS,2005.
- MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing: edição compacta**. São Paulo: Atlas, 2001.
- MEZONO, João C. **Gestão da qualidade na saúde**. São Paulo:Manole,2001.
- MICHELMAN, J. E.; RAUSCH, P. E. & BARTON, T. L. Value measurement in health care: a new perspective. **Healthcare Financial Management**, Weschester, v.53, n.8, p.48-52, Aug, 1999.
- MIRSHAWKA, Vitor. **Hospital, fui bem atendido**. São Paulo: Atlas, 1995.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello e FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- NAKAGAWA, Masayuki. Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 2000.
- NOGUEIRA, Luiz Carlos L. **Gerenciamento pela qualidade total na saúde**. Belo Horizonte: Editora de Desenvolvimento Gerencial, 1999.
- OLIVA, Flávio.A.BORBA, Valdir R.BSC- Balanced Scorecard Ferramenta Gerencial para organizações hospitalares. São Paulo :Látia,2004.
- OLIVEIRA, Djalma de P. R. Planejamento Estratégico: conceitos, metodologia e práticas. São Paulo: Atlas:2004.
- PADOVEZE, Clóvis L. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo :Atlas,1996
- PATTIO, M. L. P. **O impacto do sistema ABC no controle organizacional da Casa de Saúde Santa Maria**. 2001. 107 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.
- PAVIA, L. The era of knowledge in health care. **Health Care Strategic Management**, Chicago, v.19, n.2, p.12-13, Feb, 2001.

PEREIRA, Luciane L. et al. **Administração hospitalar : instrumentos para a gestão profissional**. São Paulo: Centro Universitário São Camilo: Edições Loyola, 2005.

PEREZ Jr, José H. ; OLIVEIRA, Luís M. de; COSTA, Rogério G. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 2005.

POMPERMAYER, Cleonice Bastos. **Sistemas de gestão de custos: dificuldade na implantação**. Revista FAE Business School, v.2, n.3, p21-28, set./dez, Curitiba: 1999.

PORTER, M.E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

RAIMUNDINI, Simone L. et al. **Aplicabilidade do Sistema ABC e Análise de Custos Hospitalares: Comparação entre Hospital Público e Hospital Privado**. In: XXVIII ENCONTRO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD. Anais...Curitiba : ANPAD, 2004.

RAMSEY IV, R. H. Activity-based costing for hospitals. **Hospital & Health Services Administration**, v.39, n.3, p 385-396, Fall, 1994.

RIBEIRO FILHO, José F. **Controladoria hospitalar**. São Paulo: Atlas, 2005.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: teoria e prática**. Porto alegre: Bookman, 2001.

SANVICENTE, Antônio Z.. **Orçamento na administração de empresas**. São Paulo: Atlas, 1995.

SAÚDE BRASIL 2004 – **uma análise da situação de saúde**/ Ministério da Saúde, Secretaria de Vigilância em Saúde, Departamento de Análise de Situação de Saúde. – Brasília: Ministério da Saúde, 2004.cv

SAÚDE BRASIL 2004 – **uma análise da situação de saúde**/ Ministério da Saúde, Secretaria de Vigilância em Saúde, Departamento de Análise de Situação de Saúde. – Brasília: Ministério da Saúde, 2004.

SCLIAR, Moacir et al. **Saúde pública: histórias, políticas e revolta**. São Paulo: Scipione, 2002.

SELLTIZ,C. et al.**Métodos de pesquisa nas relações sociais**.São Paulo : Herder: Edusp,1965.

SOUZA, Renilson Rehem. **O Sistema público de saúde brasileiro**. São Paulo: Brasil, 2002.

TOGNON, I. V. **Uma contribuição ao estudo dos custos hospitalares com o uso do custeio baseado em atividades**: um estudo de caso do setor de pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho. 1999. 98 f. Dissertação (Mestrado em Administração), Universidade de Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

TUNG,Nguyen H.**Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**.5ª ed.São Paulo,Ed. Univ. Empresa,Ed. Da Universidade de São Paulo,1976.

UDPA, S. **Activity-based costing for hospitals**. Health Care Management Review, v.21, n.3, p.82-96. Summer, 1996.

VICECONTI,Paulo Eduardo Vilchez, NEVES ,Silvério das. **Contabilidade de custos : um enfoque direto e objetivo**.São Paulo : Frase Editora,1995.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial**.São Paulo: Atlas,1983.

APÊNDICES

Apêndice 1 – TABULAÇÃO DOS GRÁFICOS

Gráfico 2 – Justificativas para não existência de estudos e projetos

JUSTIFICATIVAS	QTDE
FALTA DE INTERESSE GERAL	0
FALTA DE CONSCIENTIZAÇÃO DO PÚBLICO INTERNO	3
FALTA DE RECURSOS MATERIAIS E/OU FINANCEIROS	10
FALTA DE INCENTIVO DA ALTA ADMINISTRAÇÃO	2
FALTA DE CONHECIMENTO CIENTÍFICO	2

Gráfico 3 – Sistema orçamentário.

SISTEMA ORÇAMENTÁRIO	QTDE
SIM , TOTALMENTE IMPLANTADO	13
SIM , EM FASE DE IMPLANTAÇÃO	14
NÃO	21
NÃO RESPONDEU	2

Gráfico 4 – Área específica que utiliza sistema orçamentário

ÁREA ESPECÍFICA	QTDE
SIM	12
NÃO	34
NÃO RESPONDEU	4

Gráfico 5 – Implantação de sistema orçamentário.

IMPLANTAÇÃO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO	QTDE
SIM	23
NÃO	6
NÃO RESPONDEU	5

Gráfico 6 - Controle de discrepâncias e desvios entre o orçado e o realizado

CONTROLE DE DICREPÂNCIAS OU DESVIOS	QTDE
SIM	23
NÃO	7
NÃO RESPONDEU	1

Gráfico 7 – Integração em termos de informação entre a área de custos e o orçamento da organização

INTEGRAÇÃO ENTRE CUSTOS E ORÇAMENTO	QTDE
SIM	16
NÃO	15
NÃO RESPONDEU	2

Gráfico 8 – Controladoria ou área similar

POSSUI CONTROLADORIA	QTDE
SIM	35
NÃO	15

Gráfico 9 – Controladoria ou área similar e o planejamento orçamentário.

CONTROLADORIA PARTICIPA DO ORÇAMENTO	QTDE
SIM	25
NÃO	4
NÃO RESPONDEU	2

Gráfico 10 – Estrutura de controle e gerenciamento contábil da organização.

ESTRUTURA CONTÁBIL	QTDE
PRÓPRIA	21
TERCEIRIZADA	27
NÃO RESPONDEU	2

Gráfico 11 – Contabilidade de custos na organização como suporte as decisões gerenciais

EXISTE CONTABILIDADE DE CUSTOS	QTDE
SIM	21
NÃO	28
NÃO RESPONDEU	1

Gráfico 12 – Existência de contabilidade de custos e método de custeio

MÉTODO DE CUSTEIO	QTDE
CUSTEIO POR ABSORÇÃO	9
CUSTEIO DIRETO	10
CUSTEIO ABC	2
SEM RESPOSTA	1
NÃO ADOTA	3

Gráfico 13 – Integração da contabilidade de custos e contabilidade financeira através de meios eletrônicos.

INTEGRAÇÃO CC E CF	QTDE
SIM	17
NÃO	8
NÃO RESPONDEU	1

Gráfico 14 – Utilização de relatórios disponibilizados pela contabilidade de custos

UTILIZAÇÃO DE RELATÓRIOS DA CC	QTDE
SIM	16
NÃO	3
NÃO RESPONDEU	2

Gráfico 15 – Instrumentos ou meios de acompanhamento da contabilidade de custos e mensuração dos resultados pela controladoria

UTILIZAÇÃO CC POSSIBILITA CONTROLADORIA MENSURAR RESULTADO	QTDE
SIM	16
NÃO	2
NÃO RESPONDEU	2

Gráfico 16 – Suporte utilizado para a tomada de decisões

SUORTE UTILIZADO PRA TOMADA DE DECISÃO	QTDE
TABELAS	3
GRÁFICOS	1
NÚMEROS SETORIAIS	1
RELATÓRIOS ISOLADOS	15
FORMULÁRIOS PRÓPRIOS	5
TABELAS, GRÁFICOS, NÚMEROS SETORIAIS	1
NÃO RESPONDEU	5
TODOS	1

Gráfico 17 – Análise periódica das demonstrações financeiras

ANÁLISE PERIÓDICA	QTDE
SIM	45
NÃO	3
NÃO RESPONDEU	2

Gráfico 18 – Periodicidade da análise das demonstrações financeiras

PERIODICIDADE	QTDE
MENSAL	33
TRIMESTRAL	8
SEMESTRAL	1
ANUAL	2
OUTRA	1
NÃO RESPONDEU	2

Gráfico 19 – Relatórios para evidenciar a gestão de custos

EXISTEM RELATÓRIOS	QTDE
SIM	34
NÃO	15
NÃO RESPONDEU	1

Gráfico 20 - Periodicidade de emissão dos relatórios de custos

PERIODICIDADE	QTDE
SEMANAL	6
QUINZENAL	2
MENSAL	20
TRIMESTRAL	5
OUTRO	1
NÃO RESPONDEU	1

Gráfico 21 - Tipo de análise realizada sobre os relatórios de custos

TIPO DE ANÁLISE REALIZADA SOBRE OS RELATÓRIOS DE CUSTOS	QTDE
AEC	1
ACC	2
ACT	13
AICRO	3
AEC, ACC, ACT, AICRO	7
AEC,ACC,AICRO	2
ACT,AICRO	2
NÃO RESPONDEU	2
AEC,AICRO	1
CUSTO POR PROCEDIMENTO	1
OUTRA, BALANCETES	1
AEC,ACC	1

Gráfico 22 - Métodos de custeios adotados pela organização

MÉTODOS DE CUSTEIO	QTDE
CUSTEIO ABSORÇÃO	7
CUSTEIO DIRETO	11
CUSTEIO ABC	8
CUSTEIO RKW	1
NÃO ADOTA	12
CUSTEIO ABSORÇÃO , ABC	2
CUSTEIO ABSORÇÃO , CUSTEIO DIRETO, RKW	3
NÃO RESPONDEU	4
CUSTEIO ABSORÇÃO , CUSTEIO DIRETO	1
CUSTEIO DIRETO, ABC	1

Gráfico 23 - Separação entre custos fixos e variáveis.

SEPARAÇÃO ENTRE CUSTOS FIXOS E CUSTOS VARIÁVEIS	QTDE
SIM	30
NÃO	17

Gráfico 24 – Custeio direto e separação entre custos fixos e variáveis

CUSTEIO DIRETO E SEPARAÇÃO ENTRE CUSTOS FIXOS E VARIÁVEIS	QTDE
SIM	13
NÃO	3

Gráfico 25 -Separação entre custos diretos e indiretos.

SEPARAÇÃO ENTRE CUSTOS DIRETOS E INDIRETOS	QTDE
SIM	30
NÃO	17

Gráfico 26 – Custeio por absorção puro ou mesclado e separação entre custos diretos e indiretos

CUSTEIO POR ABSORÇÃO PURO OU MESCLADO E SEPARAÇÃO CD/CI	QTDE
NÃO	2
SIM	11

Gráfico 27 - Critérios de rateio dos custos indiretos

CRITÉRIO DE RATEIO DOS CUSTOS INDIRETOS	QTDE
MOD	14
MD	6
OUTRO	1
NÃO UTILIZA	14
MOD, MD, ÁREA OCUPADA	1
% FATURAMENTO	1
OUTRO , CUSTO HOSPITALAR/DIA	3
NÃO RESPONDEU	8
OUTRO, RATEIO POR CC	1
OUTRO, METRO QUADRADO	1

Gráfico 28 – Custeio por absorção e critérios de rateio dos custos indiretos

CUSTEIO POR ABSORÇÃO E CRITÉRIOS DE RATEIO DOS CUSTOS INDIRETOS	QTDE
MOD	4
NÃO UTILIZA	2
NÃO RESPONDEU	2
OUTRO , CUSTO HOSPITALAR/DIA	1
OUTRO, METRO QUADRADO	1
% FATURAMENTO	1
MOD, MD, ÁREA OCUPADA	1

Gráfico 29 – Critérios para determinação do custo paciente-dia.

CRITÉRIO PARA APURAÇÃO DO CUSTO DO PACIENTE-DIA	QTDE
ALOCÇÃO DIRETA NO PRONTUÁRIO DO PACIENTE	21
CUSTO MÉDIO UNITÁRIO	15
ALOCÇÃO DIRETA E VALOR PAGO PELO CONVÊNIO	1
OUTRO	1
NÃO RESPONDEU	11

Gráfico 30 : O método de custeio atual e os resultados esperados pela organização

MÉTODO DE CUSTEIO TEM PROPORCIONADO OS RESULTADOS	QTDE
SIM	22
NÃO	24
NÃO RESPONDEU	4

Gráfico 31 - Justificativas para o método de custeio não proporcionar os resultados esperados pela organização

JUSTIFICATIVAS PARA RESPOSTA "NÃO"	QTDE
FEC	3
FECR	0
FDSI	5
FPQ	2
FDMSA	5
OUTRA , ESTAMOS NO PROCESSO INICIAL	1
FDSI, FPQ	2
OUTRA, HOSPITAL EM ESTRUTURAÇÃO	4
NÃO RESPONDEU	2
OUTRA, PROCESSOS EM CONSOLIDAÇÃO	1
FEC,FPQ	1
FEC,FECR,FDSI,FPQ	1

Gráfico 32 – Método de custeio ABC e os resultados esperados pelas organizações

MÉTODO UTILIZADO E RESULTADOS ESPERADOS	QTDE
NÃO	5
SIM	3

Gráfico 33 – Método de custeio por absorção puro ou mesclado e os resultados esperados.

MÉTODO DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO E RESULTADOS ESPERADOS	QTDE
NÃO	5
SIM	8

Gráfico 34- Método de custeio direto puro ou mesclado e os resultados esperados.

MÉTODO DE CUSTEIO DIRETO E RESULTADOS ESPERADOS	QTDE
NÃO	9
SIM	7

Gráfico 35 – Análise dos custos totais e os resultados

ANÁLISE DOS CUSTOS TOTAIS E RESULTADOS ESPERADOS	QTDE
SIM	13
NÃO	9

Gráfico 36- Análise dos centros de custos e os resultados esperados

ACC E RESULTADOS ESPERADOS	QTDE
SIM	6
NÃO	6

Gráfico 37 – Análise do impacto dos custos no resultado da organização e os resultados esperados.

ANÁLISE DO IMPACTO DOS CUSTOS NO RESULTADO DA ORGANIZAÇÃO E RESULTADOS ESPERADOS	QTDE
SIM	9
NÃO	7

Gráfico 38 - Nível de conhecimento da organização quanto ao método de custeio ABC (Custeio baseado em atividades).

NÍVEL DE CONHECIMENTO DO MÉTODO ABC	QTDE
NENHUM CONHECIMENTO	10
POUCO CONHECIMENTO	17
BOM CONHECIMENTO, MAS NÃO ADOTA	9
BOM CONHECIMENTO E JÁ ADOTOU	10
BOM CONHECIMENTO E ADOTA INTEGRALMENTE	1
OUTRA, HOSPITAL EM ESTRUTURAÇÃO	1
NÃO RESPONDEU	1

Gráfico 39 - Razões pela não adoção do método de custeio ABC.

RAZÕES PARA A NÃO-ADOÇÃO DO MÉTODO ABC	QTDE
FALTA DE RECURSOS	5
COMPLEXIDADE NA OPERACIONALIZAÇÃO	3
SISTEMA NÃO APRESENTA RESULTADOS ESPERADOS	1
OUTRA	1
NÃO RESPONDEU	2

Gráfico 40 - Percepção da margem de contribuição dos diversos serviços oferecidos

PERCEPÇÃO DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	QTDE
SIM	33
NÃO	16
NÃO RESPONDEU	1

Gráfico 41 – Custeio direto e margem de contribuição

MÉTODO DE CUSTEIO DIRETO E PERCEPÇÃO DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	QTDE
SIM	10
NÃO	6

Gráfico 42 - Análise do ponto de equilíbrio contábil

ANÁLISE DO PONTO DE EQUILÍBRIO CONTÁBIL	QTDE
SIM	28
NÃO	19
NÃO RESPONDEU	3

Gráfico 44- Análise do ponto de equilíbrio econômico

ANÁLISE DO PONTO DE EQUILÍBRIO ECONÔMICO	QTDE
SIM	31
NÃO	16
NÃO RESPONDEU	3

Gráfico 45 – Custeio direto e análise do ponto de equilíbrio econômico

MÉTODO DE CUSTEIO DIRETO E ANÁLISE DO PONTO DE EQUILÍBRIO ECONÔMICO	QTDE
SIM	12
NÃO	4

Gráfico 46 – Existência de contabilidade de custos e resultados esperados

EXISTÊNCIA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS E RESULTADOS ESPERADOS	QTDE
SIM	13
NÃO	8

Gráfico 47 – Não existência de contabilidade de custos e resultados esperados

NÃO EXISTÊNCIA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS E RESULTADOS ESPERADOS	QTDE
NÃO	16
SIM	9
NÃO RESPONDEU	3

Gráfico 48 – Integração da CC com CF e resultados esperados.

CONTABILIDADE DE CUSTOS INTEGRADA À CONTABILIDADE FINANCEIRA E RESULTADOS ESPERADOS	QTDE
NÃO	8
SIM	9

Gráfico 49 – Não integração da CC com a CF e resultados esperados

CONTABILIDADE DE CUSTOS NÃO INTEGRADA À CONTABILIDADE FINANCEIRA E RESULTADOS ESPERADOS	QTDE
NÃO	4
SIM	3
NÃO RESPONDEU	1

Gráfico 50 – Existência de um sistema orçamentário e os resultados esperados.

EXISTÊNCIA DE UM SISTEMA ORÇAMENTÁRIO E RESULTADOS ESPERADOS	QTDE
SIM	13
NÃO	13
NÃO RESPONDEU	1

Gráfico 51 – Não existência de um sistema orçamentário e resultados esperados

NÃO EXISTÊNCIA DE UM SISTEMA ORÇAMENTÁRIO E RESULTADOS ESPERADOS	QTDE
NÃO	11
SIM	8
NÃO RESPONDEU	2

Gráfico 52 - Existência de integração entre a área de custos e o orçamento e resultados esperados

EXISTÊNCIA DE INTEGRAÇÃO ENTRE ÁREA DE CUSTOS E O ORÇAMENTO, E RESULTADOS ESPERADOS	QTDE
SIM	9
NÃO	6
NÃO RESPONDEU	1

Apêndice 2– CARTA ÀS ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES



Universidade Federal de Uberlândia

Faculdade de Gestão e Negócios

Av. João Naves de Ávila, 2160 Bloco F, Sala 1F216 38400-902 Uberlândia/MG.

Fone: 3239-4525 / Fone fax – 3236-7515



Uberlândia, xxxx de xxxxx de 2005.

Ilmo Sr.

Fulano de Tal

Gerente de Negócios do Hospital _____

Prezado (a) Senhor (a):

Sou aluno do Curso de Mestrado em Administração da Universidade Federal de Uberlândia (UFU) - Faculdade de Gestão e Negócios, e, para obtenção do título de Mestre em Administração, estou desenvolvendo um trabalho de pesquisa que tem como objetivo obter alguns subsídios relativos à administração hospitalar e, mais especificamente, à gestão de custos, em organizações desse gênero, no âmbito da região do Triângulo Mineiro.

A preocupação com este assunto prende-se às mudanças que vêm ocorrendo nos diversos contextos, afetando os hospitais no que tange à gestão de custos, com um conseqüente aumento do nível de exigência quanto aos instrumentos de gestão de custos hospitalares mais utilizados em hospitais públicos e privados.

E, para isso, o *Hospital* _____ foi um dos escolhidos, por sua importância no cenário econômico-social, e pela aplicação da gestão de custos na instituição.

Trata-se de um trabalho científico visando a elaboração de uma Dissertação de Mestrado . A UFU, como centro de formação e difusão do conhecimento, atua ao longo de sua experiência em ensino, pesquisa e extensão com infra-estrutura similar às melhores universidades do país, oferecendo diversos programas e cursos necessários às práticas de gestão e administração, tanto na Graduação, quanto no Mestrado.

A pesquisa prevê a realização de entrevistas com profissionais do grupo gerencial, abordando sobre as práticas de gestão de custos hospitalares .

Dessa forma, solicito a sua colaboração nesta pesquisa, com as quais possa estabelecer contato, de acordo com os parâmetros de realização do trabalho e de sua disponibilidade.

Espero, assim, poder contar com a sua atenção e colaboração para ser agendada, no mês de agosto, a referida atividade. A proposta da entrevista é que a mesma seja feita pessoalmente , abordando questões objetivas e subjetivas que serão respondidas de acordo com a que julgar correto ou melhor represente o trabalho desenvolvido na instituição.

Gostaria de ressaltar a convicção da necessidade de integração entre as universidades e as organizações, permitindo a ampliação do conhecimento e agregando valor às atividades e resultados de ambas. Tal contribuição possibilita o desenvolvimento da pesquisa em Administração e, portanto, melhorias qualitativa e quantitativa da ciência administrativa como um todo.

Quaisquer esclarecimentos adicionais ou contatos poderão ser feitos via e-mail: rcm_professor@terra.com.br, ou por telefone: 3219-8480 – 9960-1251.

Atenciosamente,

ROBERTO COSTA MORAES

Mestrando em Administração

Apêndice 3 – QUESTIONÁRIO AOS GESTORES DAS ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES

Universidade Federal de Uberlândia



Faculdade de Gestão e Negócios
Av. João Naves de Ávila, 2160 Bloco F, Sala 1F216 38400-902
Uberlândia/MG.

Fone: 3239-4525 / Fone fax – 3236-7515

PESQUISA DE CAMPO**FORMULÁRIO PARA APLICAÇÃO DE QUESTIONÁRIO**

O PRESENTE INSTRUMENTO DE PESQUISA VISA IDENTIFICAR O GRAU DE ADERÊNCIA ENTRE O QUE ESTÁ PREVISTO NA LITERATURA A RESPEITO DE CUSTOS HOSPITALARES E A PRÁTICA ENCONTRADA NAS ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES

O FORMULÁRIO É DIVIDIDO EM 05(CINCO) MÓDULOS E OS QUESTIONAMENTOS ESTÃO DISPOSTOS NUMA ORDEM LÓGICA DE RACIOCÍNIO

OS DADOS SERÃO DESTINADOS EXCLUSIVAMENTE PARA A PESQUISA ACADÊMICA , SENDO TOTALMENTE MANTIDOS EM CONFIDENCIALIDADE .

PARA TIRAR QUALQUER DÚVIDA , ENTRE EM CONTATO COM (34)3219-8480 OU

rcm_professor@terra.com.br

SUA OPINIÃO É MUITO IMPORTANTE !

DADOS DO RESPONDENTE :

NOME : _____

FORMAÇÃO ACADÊMICA _____

FUNÇÃO / CARGO : _____

TEMPO DE SERVIÇO NA ORGANIZAÇÃO: _____

NESTE PRIMEIRO MÓDULO SERÃO FEITAS QUESTÕES RELATIVAS AOS ASPECTOS GERAIS DA ORGANIZAÇÃO.

MARQUE COM UM "X" A OPÇÃO QUE FOR DA SUA ESCOLHA

MÓDULO 1 – ASPECTOS GERAIS DA ORGANIZAÇÃO HOSPITALAR
--

1-QUAL É A CONFIGURAÇÃO JURÍDICA DA ORGANIZAÇÃO ?

- (1) COM FINS LUCRATIVOS (2) SEM FINS LUCRATIVOS

2 – QUAL É A MODALIDADE DA ORGANIZAÇÃO ?

(1) HOSPITAL GERAL (CLÍNICA MÉDICA, CLÍNICA CIRÚRGICA, OBSTÉTRICA E PEDIÁTRICA)

(2) HOSPITAL UNIVERSITÁRIO

(3) HOSPITAL ESPECIALIZADO.

QUAL ESPECIALIDADE:_____

(4) SANTA CASA

(5) OUTROS . ESPECIFIQUE

3 – QUAL É A QUANTIDADE DE LEITOS DISPONÍVEIS ATUALMENTE ?

(1) ATÉ 100

(2) DE 101 A 200

(3) DE 201 A 300

(4) DE 301 A 400

(5) MAIS DE 400

4 – QUAL É O SETOR A QUE PERTENCE A ORGANIZAÇÃO (PODE SER ESCOLHIDA MAIS DE UMA OPÇÃO)?

(1) PRIVADO

(2) PÚBLICO FEDERAL

(3) PÚBLICO ESTADUAL

(4) PÚBLICO MUNICIPAL

(5) FILANTRÓPICO -

5- QUAL É A QUANTIDADE DE EMPREGADOS NA ORGANIZAÇÃO ?

- (1) ATÉ 50
- (2) DE 51 A 100
- (3) DE 101 A 150
- (4) DE 151 A 200
- (5) MAIS DE 200

6- QUAL É O EFETIVO DO CORPO DE EMPREGADOS DA ÁREA DE SAÚDE ?

	MÉDICOS	ENFERMEIROS NÍVEL SUPERIOR	ENFERMEIROS NÍVEL TÉCNICO	AUXILIAR DE ENFERMAGEM
(1) até 20				
(2) de 21 a 40				
(3) de 41 a 60				
(4) de 61 a 80				
(5) mais de 80				

NESTE MÓDULO SERÃO ABORDADAS AS QUESTÕES RELATIVAS À ESTRUTURA ADMINISTRATIVA DA ORGANIZAÇÃO

MÓDULO 2 – QUANTO AOS ASPECTOS ADMINISTRATIVOS

1- A ORGANIZAÇÃO POSSUI UMA ÁREA QUE CONTROLA CUSTOS E RESULTADOS (CONTROLADORIA) OU ÁREA SIMILAR ?

- (1) SIM (2) NÃO

2- CASO A RESPOSTA ACIMA SEJA POSITIVA (RESPOSTA - 1),A ORGANIZAÇÃO POSSUI EM SEU QUADRO DE PESSOAL UM PROFISSIONAL ESPECÍFICO PARA ESSA ÁREA (CONTROLLER) ?

- (1) SIM (2) NÃO

3- DENTRO DA ESTRUTURA ADMINISTRATIVA , A ORGANIZAÇÃO POSSUI MATERIAL BIBLIOGRÁFICO ESPECIALIZADO EM ADMINISTRAÇÃO HOSPITALAR , ENVOLVENDO A ÁREA DE CUSTOS HOSPITALARES ?

- (1) SIM (2) NÃO

4- EXISTEM ESTUDOS OU PROJETOS NA ÁREA ADMINISTRATIVA ENVOLVENDO A QUESTÃO DOS CUSTOS HOSPITALARES ?

(1) SIM (2) NÃO

5- CASO A RESPOSTA DA QUESTÃO ANTERIOR SEJA NEGATIVA (RESPOSTA - 2), QUE ASPECTOS PODERIAM JUSTIFICÁ-LA ?

- (1) FALTA DE INTERESSE GERAL
- (2) FALTA DE CONSCIENTIZAÇÃO DO PÚBLICO INTERNO
- (3) FALTA DE RECURSOS MATERIAIS E/OU FINANCEIROS
- (4) FALTA DE INCENTIVO DA ALTA ADMINISTRAÇÃO
- (5) FALTA DE CONHECIMENTO CIENTÍFICO

NESTE MÓDULO SERÃO ABORDADAS AS QUESTÕES RELATIVAS À ÁREA CONTÁBIL DA ORGANIZAÇÃO

MÓDULO 3 – QUANTO ÀS QUESTÕES CONTÁBEIS

1. À ESTRUTURA DE CONTROLE E GERENCIAMENTO DA CONTABILIDADE DA ORGANIZAÇÃO ?

(1) É PRÓPRIA (2) É TERCEIRIZADA

2- EXISTE UMA CONTABILIDADE DE CUSTOS NA ORGANIZAÇÃO COMO SUPORTE ÀS DECISÕES GERENCIAIS ?

(1) SIM (2) NÃO

3- CASO A RESPOSTA DA QUESTÃO ANTERIOR FOI POSITIVA (RESPOSTA - 1) ESTA CONTABILIDADE DE CUSTOS ESTÁ INTEGRADA À CONTABILIDADE FINANCEIRA ATRAVÉS DE MEIOS ELETRÔNICOS ?

(1) SIM (2) NÃO

4-SE A RESPOSTA DA QUESTÃO Nº 2 FOI POSITIVA (RESPOSTA -1) A CONTABILIDADE SE UTILIZA DOS RELATÓRIOS DISPONIBILIZADOS PELA CONTABILIDADE DE CUSTOS ?

(1) SIM (2) NÃO

5- SE A RESPOSTA DA QUESTÃO Nº 2 FOI POSITIVA (RESPOSTA - 1), ESSES INSTRUMENTOS OU MEIOS DE ACOMPANHAMENTO POSSIBILITAM A CONTROLADORIA MENSURAR O DESEMPENHO ECONÔMICO DA ORGANIZAÇÃO ?

(1) SIM (2) NÃO

6- SE A RESPOSTA DA QUESTÃO Nº 2 FOI NEGATIVA (RESPOSTA -2) QUAL O SUPORTE UTILIZADO PARA A TOMADA DE DECISÕES ?

(1) TABELAS

(2) GRÁFICOS

(3) NÚMEROS SETORIAIS

(4) RELATÓRIOS ISOLADOS

(5) FORMULÁRIOS PRÓPRIOS

7- AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA ORGANIZAÇÃO SÃO ANALISADAS PERIODICAMENTE?

(1) SIM (2) NÃO

8- CASO A RESPOSTA DA QUESTÃO ANTERIOR FOI POSITIVA (RESPOSTA-1) QUAL A PERIODICIDADE?

- a. MENSAL,
- b. TRIMESTRAL,
- c. SEMESTRAL,
- d. ANUAL,
- e. OUTRA. ESPECIFIQUE_____

NESTE MÓDULO SERÃO ABORDADOS QUESTIONAMENTOS RELATIVOS AOS CUSTOS HOSPITALARES

MÓDULO 4 – QUANTO AOS SISTEMAS DE CUSTEIO HOSPITALAR
--

1-EXISTEM RELATÓRIOS PARA EVIDENCIAR A GESTÃO DE CUSTOS ?

(1) SIM (2) NÃO

2- CASO A ÚLTIMA RESPOSTA SEJA POSITIVA (RESPOSTA - 1), QUAL É A PERIODICIDADE DE EMISSÃO DOS RELATÓRIOS DE CUSTOS ?

- (1) SEMANAL
- (2) QUINZENAL
- (3) MENSAL
- (4) TRIMESTRAL
- (5) OUTRO. ESPECIFIQUE :

3 - CASO A RESPOSTA DA QUESTÃO Nº 1 SEJA POSITIVA (RESPOSTA - 1), QUAL É O TIPO DE ANÁLISE REALIZADA SOBRE OS RELATÓRIOS DE CUSTOS (PODE SER FEITA A OPÇÃO POR MAIS DE UMA RESPOSTA) ?

- (1) ANÁLISE DA EVOLUÇÃO DE CUSTOS
- (2) ANÁLISE DOS CENTROS DE CUSTOS
- (3) ANÁLISE DOS CUSTOS TOTAIS
- (4) ANÁLISE DO IMPACTO DOS CUSTOS NO RESULTADO DA ORGANIZAÇÃO.
- (5) OUTRAS MODALIDADES DE ANÁLISE . ESPECIFIQUE: _____

4 - DE MANEIRA GERAL A ORGANIZAÇÃO ADOTA QUE MÉTODO(S) DE CUSTEIO NA APURAÇÃO DOS SEUS CUSTOS ? (A QUESTÃO ADMITE MAIS DE UMA RESPOSTA)

- (1) CUSTEIO POR ABSORÇÃO
- (2) CUSTEIO DIRETO OU VARIÁVEL
- (3) CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC)
- (4) CUSTEIO RKW
- (5) NÃO ADOTA

5 - NO SISTEMA ATUAL OCORRE A SEPARAÇÃO ENTRE CUSTOS FIXOS E VARIÁVEIS ?

- (1) SIM (2) NÃO

6 - NO SISTEMA ATUAL OCORRE A SEPARAÇÃO ENTRE CUSTOS DIRETOS E INDIRETOS ?

- (1) SIM (2) NÃO

- 7 - QUANTO AO CRITÉRIO DE RATEIO DOS CUSTOS INDIRETOS , A ORGANIZAÇÃO UTILIZA QUAIS CRITÉRIOS ?
- (1) MÃO-DE-OBRA DIRETA
 - (2) MATERIAIS DIRETOS
 - (3) OUTRO CRITÉRIO . ESPECIFIQUE : _____
 - (4) NÃO UTILIZA
- 8- SE A ORGANIZAÇÃO UTILIZA A CONTABILIZAÇÃO DE CUSTOS , QUANTO AOS CRITÉRIOS PARA A DETERMINAÇÃO DO CUSTO DO PACIENTE-DIA , A ORGANIZAÇÃO UTILIZA :
- (1) ALOCAÇÃO DIRETA DE CUSTOS INCORRIDOS NO PRONTUÁRIO DE CADA PACIENTE
 - (2) CUSTO MÉDIO UNITÁRIO TOMADO EM CADA DEPARTAMENTO , CONSOLIDANDO O CUSTO MÉDIO UNITÁRIO
 - (3) OUTRO CRITÉRIO . ESPECIFIQUE:
- 9- O MÉTODO DE CUSTEIO ATUAL TEM PROPORCIONADO OS RESULTADOS ESPERADOS PELA ORGANIZAÇÃO ?
- (1) SIM (2) NÃO
- 10- CASO A RESPOSTA DA QUESTÃO ANTERIOR TENHA SIDO “NÃO” QUAIS SERIAM AS JUSTIFICATIVAS PARA TAL FATO ?
- (1) FALTA DE ESTRUTURA DE CUSTOS
 - (2) FALHA NA ESCOLHA DO CRITÉRIO DE RATEIO
 - (3) FALTA DE DESENVOLVIMENTO DE SISTEMAS INTEGRADOS
 - (4) FALTA DE PESSOAL QUALIFICADO
 - (5) FALTA DE DEFINIÇÃO DE METAS A SEREM ATINGIDAS
 - (6) OUTRA . ESPECIFIQUE :
- 11- QUANTO AO SISTEMA DE CUSTEIO ABC (CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES) , A ORGANIZAÇÃO TEM :
- (1) NENHUM CONHECIMENTO
 - (2) POUCO CONHECIMENTO
 - (3) BOM CONHECIMENTO , MAS NÃO ADOTA
 - (4) BOM CONHECIMENTO E JÁ ADOTOU EM CASOS ESPECÍFICOS
 - (5) BOM CONHECIMENTO E ADOTA INTEGRALMENTE

12 - QUANTO À QUESTÃO ANTERIOR , SE A RESPOSTA FOI A ALTERNATIVA Nº (3) , QUAIS SERIAM AS RAZÕES PARA A NÃO-ADOÇÃO DO REFERIDO SISTEMA ?

- (1) FALTA DE RECURSOS PARA A IMPLANTAÇÃO
- (2) FALTA DE VONTADE POLÍTICA PARA A IMPLANTAÇÃO
- (3) COMPLEXIDADE NA OPERACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA
- (4) O SISTEMA NÃO APRESENTA OS RESULTADOS ESPERADOS
- (5) OS AGENTES ENVOLVIDOS (OPERACIONAL) NÃO ASSIMILARAM AS VANTAGENS DO SISTEMA
- (6) OUTRAS. ESPECIFIQUE: _____

13 – A ORGANIZAÇÃO TEM A PERCEPÇÃO DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO DOS DIVERSOS SERVIÇOS OFERECIDOS?

- (1) SIM (2) NÃO

14- A ORGANIZAÇÃO REALIZA A ANÁLISE DO PONTO DE EQUILÍBRIO CONTÁBIL?

- (1) SIM (2) NÃO

15 - A ORGANIZAÇÃO REALIZA A ANÁLISE DO PONTO DE EQUILÍBRIO ECONÔMICO?

- (1) SIM (2) NÃO

NESTE ÚLTIMO MÓDULO SERÃO TRATADOS OS ASPECTOS ORÇAMENTÁRIOS DA ORGANIZAÇÃO

MÓDULO 5 – QUANTO AOS ASPECTOS ORÇAMENTÁRIOS
--

1- A ORGANIZAÇÃO POSSUI UM SISTEMA ORÇAMENTÁRIO ?

- (1) SIM , TOTALMENTE IMPLANTADO
- (2) SIM , EM FASE DE IMPLANTAÇÃO
- (3) NÃO

2- A ORGANIZAÇÃO POSSUI APENAS ALGUMA ÁREA ESPECÍFICA QUE UTILIZA SISTEMA ORÇAMENTÁRIO ?

- (1) SIM (2) NÃO

3- SE A RESPOSTA À QUESTÃO Nº 1 FOI NEGATIVA , A ORGANIZAÇÃO PLANEJA IMPLANTAR UM SISTEMA ORÇAMENTÁRIO ?

(1) SIM (2) NÃO

4- SE A RESPOSTA À QUESTÃO Nº 1 FOI POSITIVA , EXISTE UM CONTROLE DE DISCREPÂNCIAS E DESVIOS ENTRE O ORÇADO E O REALIZADO ?

(1) SIM (2) NÃO

5 - SE A RESPOSTA À QUESTÃO Nº 1 FOI POSITIVA , EXISTE UMA INTEGRAÇÃO EM TERMOS DE INFORMAÇÃO ENTRE O SISTEMA DE CUSTOS E O ORÇAMENTO DA ORGANIZAÇÃO ?

(1) SIM (2) NÃO

6 – SE A RESPOSTA À QUESTÃO Nº 1 FOI POSITIVA , A CONTROLADORIA OU ÁREA SIMILAR PARTICIPA ATIVAMENTE NO PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO DA ORGANIZAÇÃO ?

(1) SIM (2) NÃO

ESPAÇO PARA OS COMENTÁRIOS ADICIONAIS (CRÍTICAS E SUGESTÕES PARA A REFORMULAÇÃO DO QUESTIONÁRIO)

TÉRMINO DO QUESTIONÁRIO

MUITO OBRIGADO !

ANEXOS

Anexo 1- REDE HOSPITALAR DO BRASIL

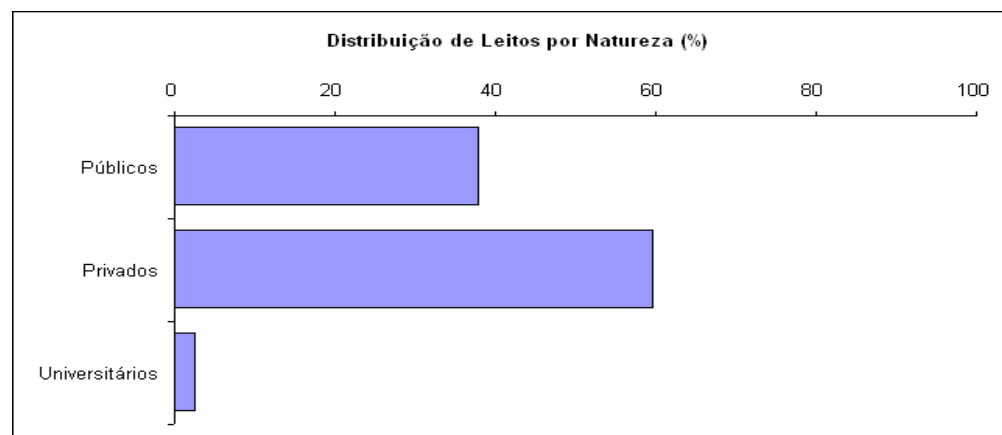
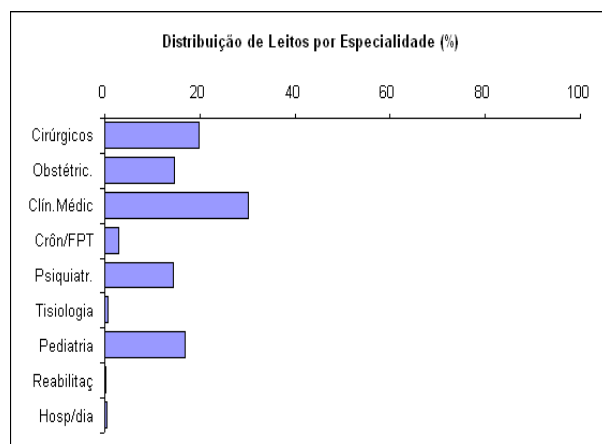
Brasil

Número de Hospitais e Leitos por Natureza do Prestador segundo Especialidade
Jul/2003

Natureza	Hospitais	Leitos										Leitos UTI
		Total	Cirúrgicos	Obstétric.	Clín.Médic	Crôn/FPT	Psiquiatr.	Tisiologia	Pediatria	Reabilitaç	Hosp/dia	
Públicos	2.217	123.371	23.070	19.476	37.335	4.345	13.447	1.660	22.784	636	618	3.215
- Federal	18	1.245	511	143	366	2	7	6	208	2	-	102
- Estadual	597	63.371	12.219	7.093	16.611	3.999	11.491	1.471	9.431	581	475	2.287
- Municipal	1.602	58.755	10.340	12.240	20.358	344	1.949	183	13.145	53	143	826
Privados	3.497	277.100	50.147	40.638	84.121	7.223	48.262	621	44.455	538	1.095	5.707
- Contratados	1.802	130.030	21.023	17.064	31.168	3.136	35.488	18	21.279	159	695	1.921
- Filantrópicos	1.693	146.992	29.110	23.538	52.936	4.087	12.774	603	23.165	379	400	3.786
- Sindicato	2	78	14	36	17	-	-	-	11	-	-	-
Universitários	150	41.120	14.219	4.242	11.799	1.324	1.951	228	6.897	49	411	2.967
- Ensino	11	1.035	207	198	279	-	199	-	152	-	-	67
- Pesquisa	136	39.468	13.851	3.938	11.306	1.321	1.738	228	6.626	49	411	2.844
- Privados	3	617	161	106	214	3	14	-	119	-	-	56
Total	5.864	441.591	87.436	64.356	133.255	12.892	63.660	2.509	74.136	1.223	2.124	11.889

Leitos por 1.000 habitantes: (Jul/2003) 2,5

Fonte: SIH/SUS



Anexo 2- REDE HOSPITALAR DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Unidade da Federação: Minas Gerais - MG

Número de Hospitais e Leitos por Natureza do Prestador segundo Especialidade

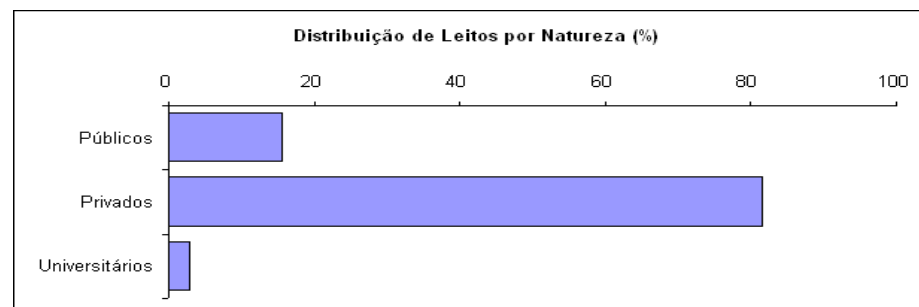
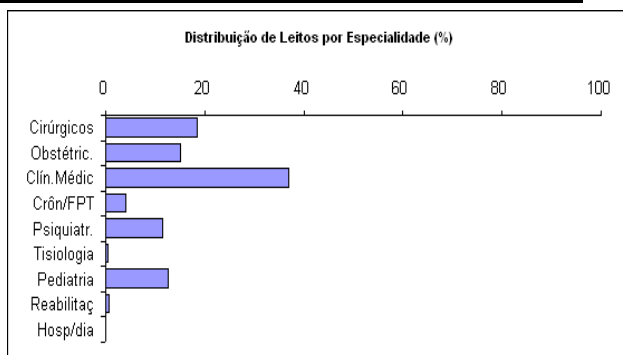
Jul/2003

Natureza	Hospitais	Leitos										Leitos UTI
		Total	Cirúrgicos	Obstétric.	Clín.Médic	Crôn/FPT	Psiquiatr.	Tisiologia	Pediatria	Reabilitaç	Hosp/dia	
Públicos	98	7.089	775	725	2.255	1.250	789	213	1.008	74	-	93
- Federal	2	97	20	20	28	-	-	-	29	-	-	-
- Estadual	17	3.785	229	104	821	1.240	779	208	330	74	-	45
- Municipal	79	3.207	526	601	1.406	10	10	5	649	-	-	48
Privados	511	35.648	6.446	6.191	13.766	585	4.411	-	4.009	210	30	597
- Contratados	183	12.877	2.011	1.712	3.957	272	3.640	-	1.255	30	-	208
- Filantrópicos	328	22.771	4.435	4.479	9.809	313	771	-	2.754	180	30	389
- Sindicato	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Universitários	18	4.608	1.570	271	1.516	47	230	21	938	15	-	284
- Ensino	3	132	23	22	57	-	-	-	30	-	-	9
- Pesquisa	15	4.476	1.547	249	1.459	47	230	21	908	15	-	275
- Privados	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Total	627	47.345	8.791	7.187	17.537	1.882	5.430	234	5.955	299	30	974

Leitos por 1.000 habitantes: (Jul/2003)

2,6

Fonte: SIH/SUS



Anexo 3 – REDE HOSPITALAR DE UBERLÂNDIA - MG

Município: Uberlândia - MG

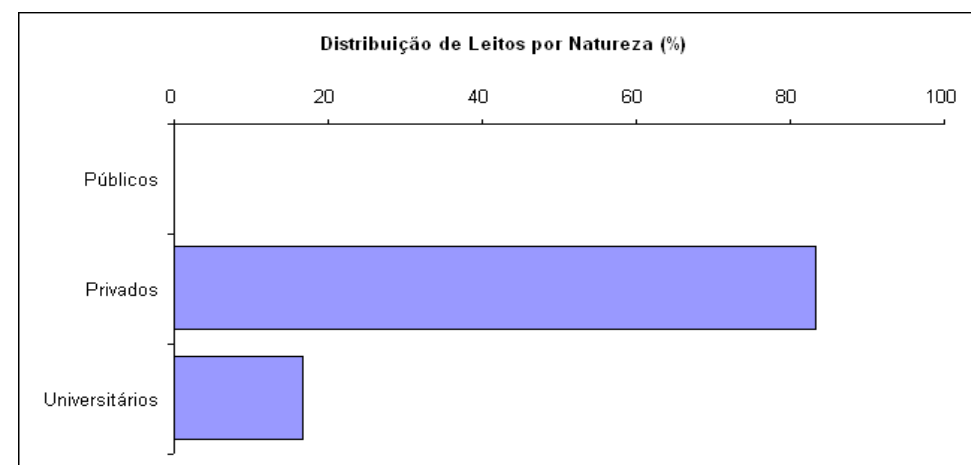
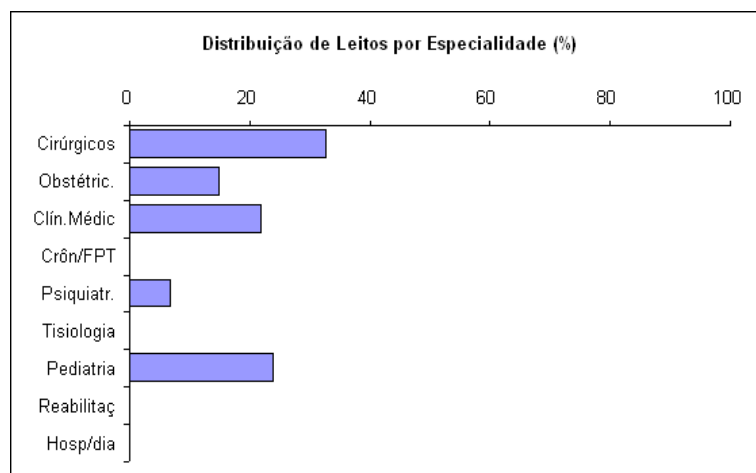
Número de Hospitais e Leitos por Natureza do Prestador segundo Especialidade

Jul/2003

Natureza	Hospitais	Leitos										Leitos UTI
		Total	Cirúrgicos	Obstétric.	Clín.Médic	Crôn/FPT	Psiquiatr.	Tisiologia	Pediatria	Reabilitaç	Hosp/dia	
Públicos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Federal	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Estadual	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Municipal	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Privados	5	249	65	58	54	-	-	-	72	-	-	8
- Contratados	5	249	65	58	54	-	-	-	72	-	-	8
- Filantrópicos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Sindicato	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Universitários	1	401	147	39	88	-	44	-	83	-	-	34
- Ensino	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Pesquisa	1	401	147	39	88	-	44	-	83	-	-	34
- Privados	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Total	6	650	212	97	142	-	44	-	155	-	-	42

Leitos por 1.000 habitantes: (Jul/2003) 1,2

Fonte: SIH/SUS



Anexo 4– REDE HOSPITALAR DE UBERABA-MG

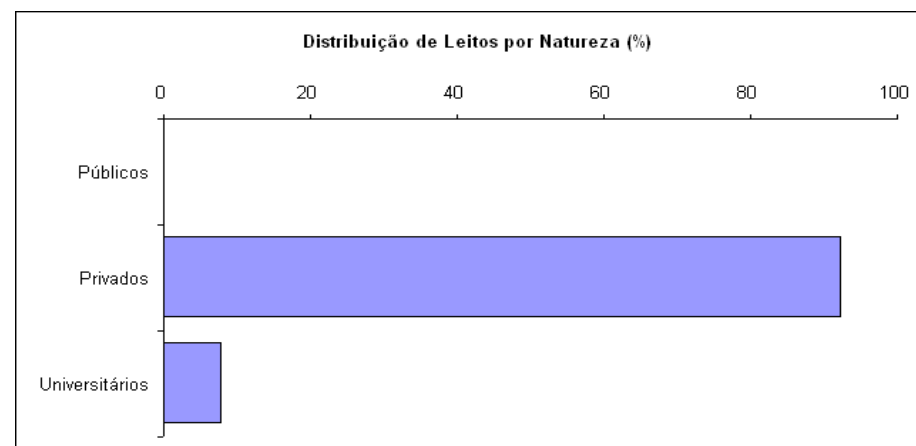
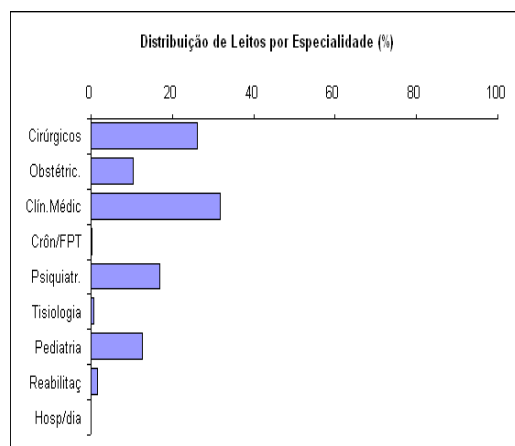
Município: Uberaba - MG

Número de Hospitais e Leitos por Natureza do Prestador segundo Especialidade
Jul/2003

Natureza	Hospitais	Leitos										Leitos UTI
		Total	Cirúrgicos	Obstétric.	Clín.Médic	Crôn/FPT	Psiquiatr.	Tisiologia	Pediatria	Reabilitaç	Hosp/dia	
Públicos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Federal	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Estadual	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Municipal	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Privados	12	657	144	82	170	2	162	-	97	-	-	41
- Contratados	6	166	50	34	62	1	1	-	18	-	-	24
- Filantrópicos	6	491	94	48	108	1	161	-	79	-	-	17
- Sindicato	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Universitários	1	330	113	20	144	-	4	6	28	15	-	18
- Ensino	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Pesquisa	1	330	113	20	144	-	4	6	28	15	-	18
- Privados	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Total	13	987	257	102	314	2	166	6	125	15	-	59

Leitos por 1.000 habitantes: (Jul/2003) 3,7

Fonte: SIH/SUS



Anexo 5 – REDE HOSPITALAR DE PATOS DE MINAS –MG

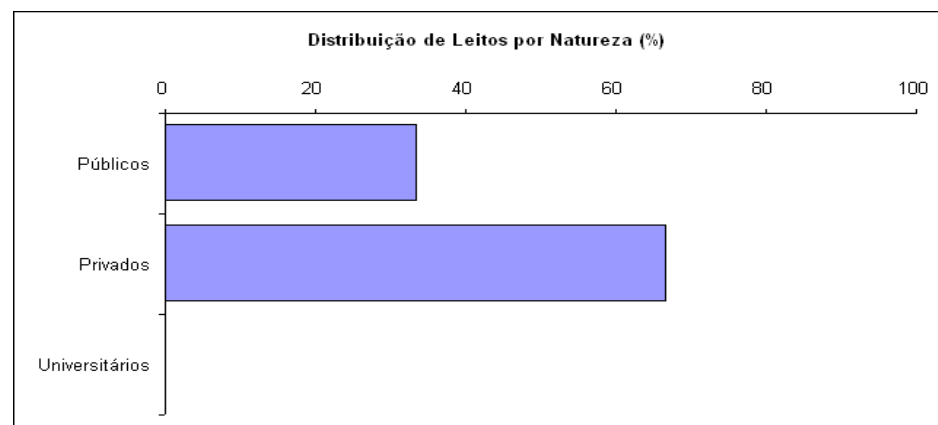
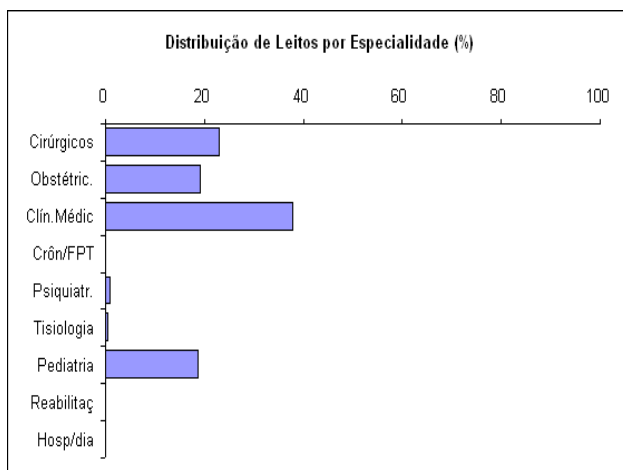
Município: Patos de Minas - MG

Número de Hospitais e Leitos por Natureza do Prestador segundo Especialidade
Jul/2003

Natureza	Hospitais	Leitos										Leitos UTI
		Total	Cirúrgicos	Obstétric.	Clín.Médic	Crôn/FPT	Psiquiatr.	Tisiologia	Pediatria	Reabilitaç	Hosp/dia	
Públicos	1	70	5	3	39	-	2	1	20	-	-	-
- Federal	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Estadual	1	70	5	3	39	-	2	1	20	-	-	-
- Municipal	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Privados	2	139	43	37	40	-	-	-	19	-	-	16
- Contratados	2	139	43	37	40	-	-	-	19	-	-	16
- Filantrópicos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Sindicato	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Universitários	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Ensino	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Pesquisa	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Privados	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Total	3	209	48	40	79	-	2	1	39	-	-	16

Leitos por 1.000 habitantes: (Jul/2003) 1,6

Fonte: SIH/SUS



Anexo 6- REDE HOSPITALAR DE ARAGUARI-MG

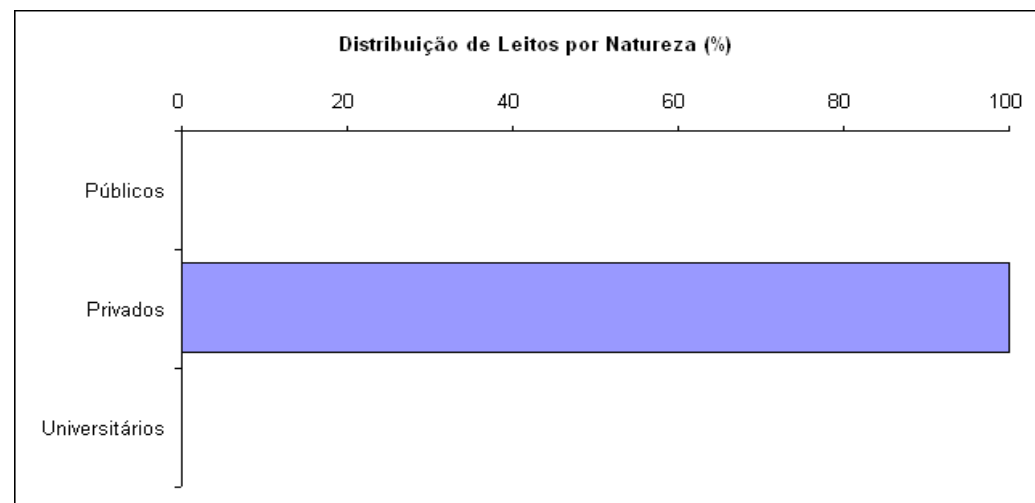
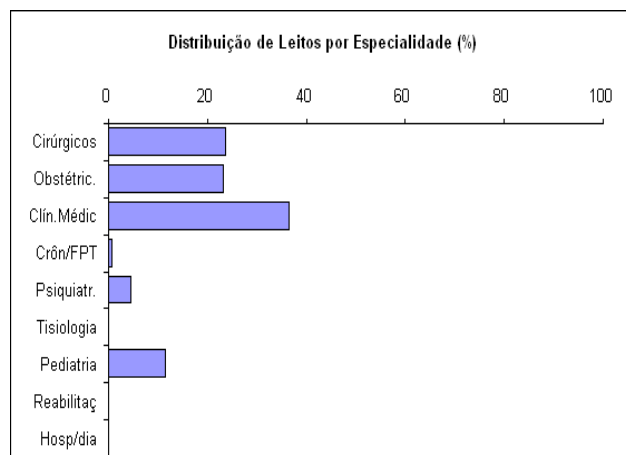
Município: Araguari - MG

Número de Hospitais e Leitos por Natureza do Prestador segundo Especialidade
Jul/2003

Natureza	Hospitais	Leitos										Leitos UTI
		Total	Cirúrgicos	Obstétric.	Clín.Médic	Crôn/FPT	Psiquiatr.	Tisiologia	Pediatria	Reabilitaç	Hosp/dia	
Públicos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Federal	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Estadual	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Municipal	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Privados	5	263	62	61	96	2	12	-	30	-	-	8
- Contratados	4	161	37	39	55	1	-	-	29	-	-	8
- Filantrópicos	1	102	25	22	41	1	12	-	1	-	-	-
- Sindicato	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Universitários	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Ensino	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Pesquisa	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Privados	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Total	5	263	62	61	96	2	12	-	30	-	-	8

Leitos por 1.000 habitantes: (Jul/2003) 2,5

Fonte: SIH/SUS



Anexo 7 – REDE HOSPITALAR DE ITUIUTABA – MG

Município: Ituiutaba - MG

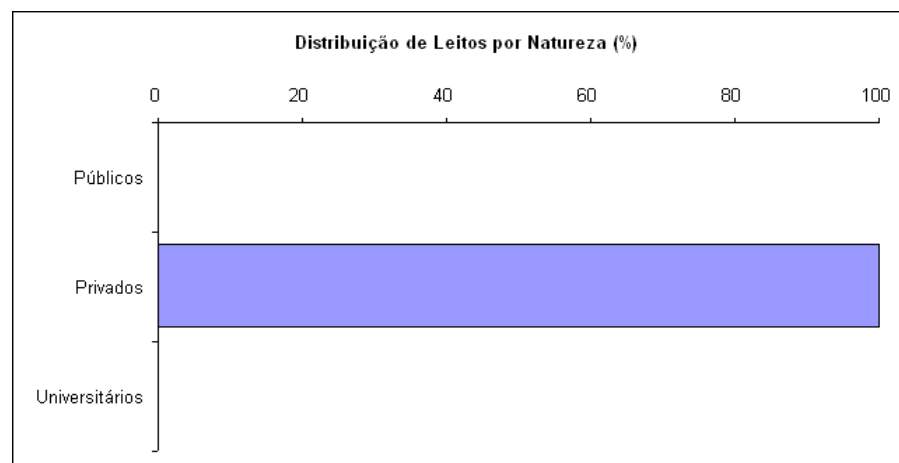
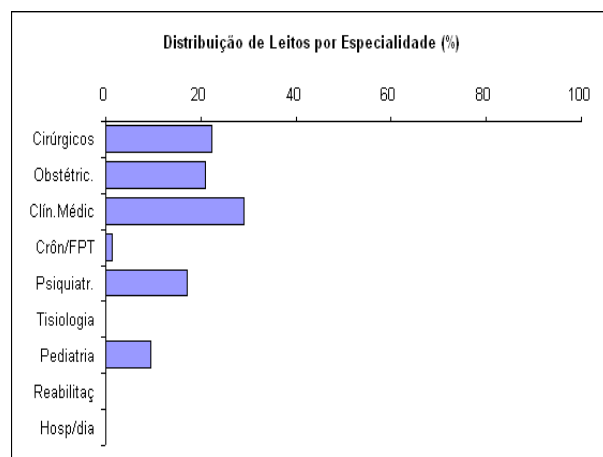
Número de Hospitais e Leitos por Natureza do Prestador segundo Especialidade

Jul/2003

Natureza	Hospitais	Leitos										Leitos UTI
		Total	Cirúrgicos	Obstétric.	Clín.Médic	Crôn/FPT	Psiquiatr.	Tisiologia	Pediatria	Reabilitaç	Hosp/dia	
Públicos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Federal	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Estadual	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Municipal	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Privados	7	320	71	67	93	4	55	-	30	-	-	10
- Contratados	5	186	59	50	61	4	4	-	8	-	-	6
- Filantrópicos	2	134	12	17	32	-	51	-	22	-	-	4
- Sindicato	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Universitários	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Ensino	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Pesquisa	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Privados	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Total	7	320	71	67	93	4	55	-	30	-	-	10

Leitos por 1.000 habitantes: (Jul/2003) 3,5

Fonte: SIH/SUS



Anexo 8 – REDE HOSPITALAR DE ARAXÁ-MG

Município: Araxá - MG

Número de Hospitais e Leitos por Natureza do Prestador segundo Especialidade Jul/2003												
Natureza	Hospitais	Leitos										Leitos UTI
		Total	Cirúrgicos	Obstétric.	Clín.Médic	Crôn/FPT	Psiquiatr.	Tisiologia	Pediatria	Reabilitaç	Hosp/dia	
Públicos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Federal	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Estadual	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Municipal	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Privados	3	281	29	27	83	78	1	-	33	-	30	4
- Contratados	1	70	10	10	47	1	1	-	1	-	-	-
- Filantrópicos	2	211	19	17	36	77	-	-	32	-	30	4
- Sindicato	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Universitários	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Ensino	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Pesquisa	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Privados	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Total	3	281	29	27	83	78	1	-	33	-	30	4

Leitos por 1.000 habitantes: (Jul/2003) 3,4

Fonte: SIH/SUS

