

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO  
MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO

**RODRIGO VIEGA ALVES**

**FATORES DELIMITANTES NA IMPLEMENTAÇÃO DE UM  
SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS EM UM HOSPITAL  
PÚBLICO DO RIO GRANDE DO SUL**

Florianópolis  
2007

**RODRIGO VIEGA ALVES**

**FATORES DELIMITANTES NA IMPLEMENTAÇÃO DE UM  
SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS EM UM HOSPITAL  
PÚBLICO DO RIO GRANDE DO SUL**

Dissertação apresentada como requisito parcial à  
obtenção do Grau de Mestre em Administração.  
Universidade Federal de Santa Catarina.  
Programa de Pós-Graduação em Administração.

Orientador: Prof Dr. Altair Borgert

Florianópolis  
2007

**RODRIGO VIEGA ALVES**

**FATORES DELIMITANTES NA IMPLEMENTAÇÃO DE UM  
SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS EM UM HOSPITAL  
PÚBLICO DO RIO GRANDE DO SUL**

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do Grau de Mestre em Administração, na linha de pesquisa gestão de custos e finanças do Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina e aprovada em sua forma final, em 30 de julho de 2007.

---

Prof. Dr. Rolf Hermann Erdmann  
Coordenador do Curso

Banca Examinadora:

---

Prof. Dr. Altair Borgert  
Universidade Federal de Santa Catarina

---

Prof. Dr. Gerson Antônio de Ávila  
Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul

---

Prof. Dr. Rudimar Antunes da Rocha  
Universidade Federal de Santa Maria

Dedico este trabalho a minha noiva,  
Karine e a meus pais, Walter e Neuza,  
que me entenderam e me apoiaram em  
todos os momentos.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, pela sabedoria, pelo dom de acordar a cada manhã e sentir a vida.

Aos meus pais, que sempre estiveram ao meu lado e não mediram esforços para me dar uma educação adequada durante toda a minha vida.

A minha noiva, Karine, pela compreensão e ajuda para eu realizar este trabalho.

Ao Prof. Altair Borgert, orientador e amigo, meus sinceros agradecimentos pela paciência, pelos ensinamentos e orientação, pelo estímulo e confiança demonstrados e pelo compromisso assumido.

Ao Prof. Marcos Laffin, pelas horas de auxílio no início do trabalho e pelos ensinamentos demonstrados.

Ao Dr. Gerson Antonio de Ávila, pela ajuda prestada durante todo o trabalho e pela viabilidade do estudo no hospital.

À direção do Hospital do Estado do Rio Grande do Sul por permitir que o trabalho fosse realizado, e a todos os setores que contribuíram para que as informações fossem completas.

À Universidade Federal de Santa Catarina e, especialmente, ao Programa de Pós-Graduação em Administração, pela oportunidade de realizar o curso de mestrado.

A todos os professores que ministraram aulas durante o curso de mestrado, muito obrigado pelas oportunidades oferecidas para novos conhecimentos.

Aos amigos de curso Charles, Márcia, Jeane, e a todos os colegas do grupo de estudo coordenado pelo Professor Altair Borgert.

Aos amigos Boemia, Hermínia, Álvaro, Mastroiani e a minha irmã Daniele, pela compreensão e pelas palavras de incentivo.

E a tantos outros que participaram direta e indiretamente e que não estão citados neste trabalho, meu sincero obrigado.

## RESUMO

ALVES, Rodrigo Viega. **Fatores delimitantes na implementação de um sistema de gestão de custos em um hospital público do Rio Grande do Sul.** 2007. 102f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

Os hospitais são instituições com uma complexa estrutura organizacional, que apresentam dificuldade no processo de gerenciamento das suas atividades. Para facilitar a gestão hospitalar, a implementação de um sistema de custos é importante instrumento para dar apoio as decisões. Este trabalho analisou os fatores que facilitam ou dificultam o processo de implementação de sistemas de custos em um hospital público do Rio Grande do Sul, analisando os pontos de vistas de diferentes profissionais da área da saúde e de gestores do hospital. Além disso, fez uma análise das diferenças entre os dados colhidos com profissionais de nível técnico e superior a respeito da questão em foco. A pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso em hospital público do Rio Grande do Sul. Foram feitos levantamentos bibliográficos, aplicados questionário a profissionais da saúde e entrevistas não-estruturadas com gestores da instituição. Os sujeitos da pesquisa constituiu-se de 66 profissionais da saúde e funcionários da unidade de ortopedia do hospital. As quatro principais dificuldades encontradas no processo de implementação em ordem crescente foram: falta de planejamento de um projeto, falta de conhecimento para utilizar as informações, divisão existente entre a área da saúde e a administrativa e resistência cultural. Os quatro principais fatores que facilitariam o processo de implementação de um sistema de custos em ordem crescente foram: apresentação dos resultados e dos relatórios mensais das unidades do hospital, treinamento constante dos funcionários e treinamento por funcionários da empresa e não por consultores externos. Enfim, os resultados obtidos na presente pesquisa demonstram que a análise inicial das dificuldades e facilidades no processo de implementação do sistema de custos é fundamental para decidir qual o método de custeio adequado e planejar estratégias para combater dificuldades enfrentadas durante a execução do processo.

Palavras-Chave: Sistemas de custos, hospitais, processo de implementação.

## ABSTRACT

ALVES, Rodrigo Viegas. **Delimit factors of implementation of a system of management of costs in a public hospital of the Rio Grande Do Sul.** 2007. 102 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

The hospitals are institutions with a complex organizational structure, that present difficulty in the process of management of its activities. In one attempt to facilitate the hospital management, the implementation of a system of costs is an important instrument to support such decisions. This work analyzed the factors that facilitate or make it difficult during the process of implementation of systems of costs in a public hospital of the Rio Grande do Sul, analyzing the point of view from different health workers and from the managers of the hospital. Moreover, the author made an analysis of the differences between the data harvested with graduated professionals, technicians regarding the questions in focus. The research is characterized as a study of case in a public hospital located in Rio Grande do Sul. Bibliographical surveys were made and it was applied a questionnaire to professionals of the health as well as interviews not-structured were used to interview the managers of the institution. The subjects of the research consisted of sixty six professionals of the orthopaedic's unit. In one increasing order, the four main difficulties found in the process were: lack of planned project, lack of knowledge to use the information, existing gaps between the health and administrative area as well as cultural resistance to changes. In one increasing order, the four main factors that would facilitate the process of implementation of a system of costs were: the presentation of the results and the monthly reports of the units of the hospital, constant training of the employees and training for employees of the company and not for external consultants. At last, the results gotten in the present research demonstrate that the initial analysis of the difficulties and easinesses in the process of implementation of the system of costs is essential to decide which is the adequate method of expenditure and how to plan strategies to fight difficulties faced during the execution of the process.

Key-words: Systems of costs, hospitals, implementation process.



## **LISTA DE ILUSTRAÇÕES**

Quadro 1 – Características dos serviços e suas interfaces com o negócio em organizações hospitalares .....	28
Quadro 2 – Periódicos e congressos analisados .....	32

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Evolução da quantidade de artigos publicados no período.....	33
Tabela 2 – Área temática abordada .....	33
Tabela 3 – Profissionais da saúde do setor de ortopedia .....	65
Tabela 4 – Profissão exercida pelo participante da pesquisa.....	65
Tabela 5 – Tempo de experiência na profissão .....	66
Tabela 6 – Tempo de atuação no hospital .....	67
Tabela 7 – Carga horária semanal no hospital.....	68
Tabela 8 – Grau de escolaridade do participante da pesquisa .....	69
Tabela 9 – Participação em cargo administrativo.....	70
Tabela 10 – Importância das informações de custos .....	71
Tabela 11 – Conhecimento do sistemas de custos aplicado no hospital .....	72
Tabela 12 – Informações sobre o custo de cada atendimento realizado.....	73
Tabela 13 – Participação no processo de implementação do sistema de custos.....	74
Tabela 14 – Atitudes que facilitariam a colaboração dos funcionários no processo de implementação de um sistema de custos .....	76
Tabela 15 – Fatores culturais que dificultam a implementação de um sistema de custo .....	77
Tabela 16 – Dificuldades na implementação de protocolos .....	79
Tabela 17 – Fatores na estrutura administrativa que dificultam a implementação do sistema de custos .....	81

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
1.1	TEMA E PROBLEMA .....	16
1.2	OBJETIVOS.....	17
1.2.1	<i>Objetivo Geral</i> .....	17
1.2.2	<i>Objetivos Específicos</i> .....	17
1.3	JUSTIFICATIVA TEÓRICO-EMPÍRICA.....	18
1.4	ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO.....	20
<b>2</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>22</b>
2.1	UM BREVE HISTÓRICO DA ASSISTÊNCIA MÉDICA.....	22
2.2	A INSTITUIÇÃO HOSPITALAR.....	23
2.3	ADMINISTRAÇÃO DOS HOSPITAIS.....	29
2.4	ADMINISTRAÇÃO DO HOSPITAL PÚBLICO .....	30
2.5	AMOSTRA DE TRABALHOS PUBLICADOS SOBRE CUSTOS NA ÁREA DA SAÚDE .....	32
2.6	GESTÃO DE CUSTOS .....	33
2.7	CUSTOS EM HOSPITAIS .....	35
2.8	MÉTODOS DE CUSTEIO .....	36
2.8.1	<i>Custeio por absorção</i> .....	36
2.8.2	<i>Custeio direto ou variável</i> .....	39
2.8.3	<i>Unidade de esforço de produção (UEP)</i> .....	39
2.8.4	<i>Sistema de custeio ABC</i> .....	40

2.9	IMPLEMENTAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTOS .....	44
2.9.1	<i>Divisão existente entre a área da saúde e a administrativa.....</i>	47
2.9.2	<i>Participação da direção.....</i>	48
2.9.3	<i>Falta de planejamento do projeto .....</i>	49
2.9.4	<i>Falta de conhecimento para utilizar as informações.....</i>	50
2.9.5	<i>Resistência cultural .....</i>	51
2.9.6	<i>Treinamento por consultores.....</i>	54
2.9.7	<i>Utilização de software.....</i>	54
2.9.8	<i>Necessidade de treinamento.....</i>	55
2.9.9	<i>Estrutura administrativa .....</i>	56
2.9.10	<i>Inexistência de protocolos.....</i>	56
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA.....</b>	<b>59</b>
3.1	DELINEAMENTO DE PESQUISA.....	59
3.2	DEFINIÇÃO DE TERMOS.....	60
3.3	CONTEXTO E PARTICIPANTES DA PESQUISA .....	60
3.4	COLETA DE DADOS .....	61
3.5	ANÁLISE DOS DADOS .....	62
3.6	LIMITAÇÕES DA PESQUISA .....	62
<b>4</b>	<b>APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS.....</b>	<b>64</b>
4.1	LOCAL DE ESTUDO.....	64
4.2	PERFIL DOS PARTICIPANTES DA PESQUISA.....	65
4.2.1	<i>Quanto à profissão exercida pelo participante da pesquisa.....</i>	65
4.2.2	<i>Quanto ao tempo de experiência na profissão.....</i>	66
4.2.3	<i>Quanto ao tempo de atuação no hospital.....</i>	67
4.2.4	<i>Quanto à carga horária de trabalho semanal no hospital.....</i>	68
4.2.5	<i>Quanto ao grau de escolaridade do participante da pesquisa .....</i>	69
4.2.6	<i>Quanto à atuação dos entrevistados em cargo administrativo.....</i>	70
4.3	QUESTIONÁRIO COM OS PROFISSIONAIS DA SAÚDE .....	71

4.3.1	<i>Quanto à importância sobre as informações dos custos hospitalares.....</i>	71
4.3.2	<i>Quanto ao conhecimento sobre o sistema de custos que é aplicado no hospital.....</i>	72
4.3.3	<i>Quanto ao conhecimento sobre o custo de cada atendimento realizado na sua unidade.</i>	73
4.3.4	<i>Quanto à forma como o profissional de saúde participa do processo de implementação de um sistema de custos .....</i>	74
4.3.5	<i>Quanto às atitudes que facilitarão a colaboração dos funcionários no processo de implementação de um sistema de custos .....</i>	75
4.3.6	<i>Quanto aos principais fatores culturais que dificultarão o processo de implementação de um sistema de custos .....</i>	77
4.3.7	<i>Quanto ao protocolo de atendimento para padronizar as atividades dos profissionais da saúde</i>	79
4.3.8	<i>Quanto à estrutura administrativa.....</i>	80
4.3.9	<i>Dificuldades para implementação de um sistema de custos .....</i>	82
4.4	ENTREVISTA COM OS GESTORES .....	85
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>88</b>
5.1	CONCLUSÃO .....	88
5.2	RECOMENDAÇÕES .....	91
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>93</b>
	<b>APÊNDICES .....</b>	<b>99</b>
	<b>APÊNDICE A – PERFIL DO PARTICIPANTE DA PESQUISA: .....</b>	<b>100</b>
	<b>APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO COM OS PROFISSIONAIS DA SAÚDE. ....</b>	<b>101</b>
	<b>APÊNDICE C – ROTEIRO PARA AS ENTREVISTAS DOS GESTORES HOSPITALARES.....</b>	<b>103</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O atual cenário mercadológico mundial, que apresenta uma concorrência cada vez mais acirrada, tem forçado as organizações do setor da saúde a assumirem uma nova postura em relação aos seus controles internos. Uma tendência muito forte deste novo rumo empresarial é a transição da economia baseada na produção, para a economia baseada na prestação de serviços, a qual assume gradativamente maior representatividade do mercado de trabalho.

A competitividade é uma realidade para todos os setores da Economia. Devido à alta similaridade em qualidade e eficiência, que muitas empresas apresentam, os serviços de qualidade e preços competitivos passaram a ser um diferencial para o crescimento delas no mercado. Segundo Abbas (2001), devido à globalização da economia, a liderança em custos passou a ser uma vantagem competitiva das empresas. A perseguição ao menor custo, sem afetar a funcionalidade e a qualidade dos serviços, deve ser um objetivo permanente nas empresas que buscam a excelência empresarial.

Em decorrência disso, foi reduzida a margem de lucro das empresas, o que aproximou o limite entre o lucro e o prejuízo. Estes fatores levam as empresas a equipararem-se com ferramentas cada vez mais adequadas para obter informações.

Diante deste contexto, torna-se fundamental o uso de sistemas de informações que consigam reduzir o nível de incerteza dos processos decisórios, pois a informação deverá

proporcionar o conhecimento das atividades envolvidas na prestação do serviço (PATTIO, 2001). A utilização de sistemas de informações oportuniza maior controle organizacional, aumenta a utilização de mecanismos normativos e proporciona a centralização de poder.

O sistema de informações financeiras tem como principal objetivo fornecer, de maneira eficiente, informações relevantes sobre as atividades econômicas das organizações para todos aqueles que delas necessitam. A relevância dessas informações, nessa definição, depende da capacidade que elas têm de representar, de refletir as conseqüências financeiras das atividades econômicas sobre o patrimônio e os resultados das organizações.

O objetivo básico das informações financeiras é ajudar alguém a tomar decisões. Esse alguém pode ser o presidente de uma grande empresa, o administrador de um hospital, o prefeito de uma cidade, enfim, todos os envolvidos no processo de gestão de qualquer tipo de organização. O acesso a essa informação pode propiciar ao seu usuário uma tomada de decisão mais segura e mais condizente com a realidade financeira. Como principal ferramenta no fornecimento de informações financeiras está a Contabilidade (ALMEIDA, 2006).

De acordo com Abbas (2001), uma das áreas que mais precisa se modernizar são os hospitais, pois são organizações que ainda utilizam métodos contábeis tradicionais, que não levam ao efetivo conhecimento de seus custos. Para Raimundini et al. (2004), isto ocorre pela falta de ferramentas adequadas de gestão financeira e de custos na área da saúde.

Ela acrescenta que a apuração e o controle dos custos hospitalares constituem absoluta necessidade nas instituições hospitalares, pois, enquanto a apuração serve de instrumento eficaz de gerência e acompanhamento dos serviços, o controle permite a implantação de medidas corretivas que visem a um melhor desempenho das unidades.

Os serviços de saúde alcançaram avanços extraordinários nos últimos anos: a incorporação de tecnologias sofisticadas, transplantes de órgãos diversos, técnicas cirúrgicas

menos invasivas, e a genética. Estes avanços tecnológicos e científicos aumentaram a sobrevivência do ser humano, e este fator trouxe um grande impacto aos custos da saúde (SCARPI, 2004).

Ele acrescenta que este progresso não foi encontrado na gestão das organizações hospitalares. É inevitável a necessidade de adaptação ao novo ambiente, o que levará as instituições a serem geridas de forma profissional. De outro modo, elas dificilmente sobreviveriam neste ambiente de forte competitividade.

De acordo com Beulke e Bertó (2000), dentro de poucos anos, as instituições de saúde só conseguirão negociar preços e seus respectivos reajustes com os planos de saúde, a partir de uma apresentação do custo de cada serviço.

As empresas de saúde, em geral, raramente possuem alguma informação destes custos, mas devido à fase de transição em que se encontra o serviço de saúde, torna-se fundamental o controle destes custos para o gerenciamento, controle, formação de preço, tomada de decisão e negociação (SCARPI, 2004).

Na compreensão de Rocha (2004), independente do método a ser aplicado, deve haver um envolvimento de toda a organização, no processo de implementação de custos, no sentido de preparar o terreno para que as informações sejam as mais confiáveis e atendam às necessidades da organização. O processo deve ser feito por alguém de dentro da instituição, se possível, pelos gerentes dos setores da instituição, pois estes saberão que fatores são importantes dentro da cultura do hospital, para o funcionário ter maior comprometimento com o sistema.

Ela destaca que profissionais da saúde estão acostumados a tomar as suas decisões somente com o intuito de salvar a vida do paciente, sem seguir um padrão pré-determinado para diminuição de custos. Um sistema de controle leva-os ao sentimento de estarem sendo



vigiados dentro do hospital, principalmente quanto à sua produtividade. São exemplos desta situação: o colega de trabalho pode se tornar mais eficiente do que ele; a instituição pode perceber que está com número elevado de profissionais e demitir funcionários. Estes fatores podem induzir os funcionários a fornecerem informações de forma incorreta, dificultando a implementação do sistema.

Segundo Campos (1985), a formação das organizações hospitalares é vinculada à cultura profissional dos médicos e de seu corpo clínico, quanto à ação política na saúde que no seu âmbito se propõe. Este corpo clínico utiliza-se de meios tecnológicos disponíveis, muitas vezes, sem considerar os custos de oportunidade, colocando o modelo cultural médico em antagonismo com o modelo hospitalar de crescente profissionalização e de obediência à disciplina de grupo.

A resistência cultural ocorre devido à mudança, que é uma ameaça, principalmente para aqueles que irão fazer parte deste processo. Os funcionários sentem-se ameaçados pelo novo sistema, pois eles podem se tornar ineficientes perante a direção, ou serem obrigados a mudar as suas rotinas, caso se constate que seus atuais procedimentos são muito onerosos para a empresa (COGAN, 1994).

Pelo fato de a maioria dos profissionais da área da saúde não estarem adaptados à utilização destes sistemas de controle, é preciso que seja feita a adaptação do sistema de custos à organização hospitalar para que possa ser legitimada. Para a legitimação, é importante a aceitação deste controle pela cultura da organização (ALVES; BORGERT; SCHULTZ, 2006).

## **1.1 TEMA E PROBLEMA**

Os sistemas de informações gerenciais só conseguem ser eficientes se houver harmonia entre os vários recursos físicos e humanos, o que nem sempre acontece. Geralmente

eles não estão articulados de forma apropriada e não respeitam a cultura da organização.

O sistema de informações de custos, objeto deste estudo, é um dos sistemas que apresentam maior forma de controle. Além desse fator, soma-se a isso, que, atualmente, os sistemas são informatizados, e fazem uma vigilância à distância, portanto tornam o sistema de controle mais rígido ainda e de mais difícil adaptação na organização hospitalar.

Os profissionais da saúde sempre foram protegidos pela sociedade, pois eles têm uma importância muito grande dentro dela, que é o poder de salvar vidas. Isso criou a cultura de que saúde não tem preço, uma cultura de comodismo e despreocupação em relação aos custos, o que acarreta muitas dificuldades para implantar um sistema de controle. Identificar quais seriam essas dificuldades ou facilidades e encontrar alternativas para superá-las é uma tarefa a ser conquistada.

A partir das colocações acima, formulou-se o seguinte problema:

**Quais os fatores delimitantes no processo de implementação de um sistema de custos em um hospital público do Rio Grande do Sul, segundo o ponto de vista dos profissionais da saúde?**

## **1.2 OBJETIVOS**

### **1.2.1 Objetivo Geral**

O objetivo geral deste trabalho consiste em identificar, segundo o ponto de vista dos profissionais de saúde, os fatores delimitantes no processo de implementação de um sistema de custos em um hospital público do Rio Grande do Sul.

### **1.2.2 Objetivos Específicos**

- a) Descrever o perfil dos profissionais da saúde;
- b) Identificar as dificuldades e facilidades encontradas, entre os profissionais de

saúde de nível superior e técnico;

- c) Analisar as diferenças de abordagem dos problemas de gestão sob a ótica dos profissionais de saúde e dos gestores do hospital.

### **1.3 JUSTIFICATIVA TEÓRICO-EMPÍRICA**

O ambiente hospitalar está se tornando competitivo pelas modificações no meio ambiente empresarial em nível mundial, exigindo nova organização, com adesão a conceitos que tornem o processo produtivo mais voltado ao cliente e possibilitem obtenção de melhores níveis de produtividade. Sendo assim, as informações de custo têm assumido papel de destaque nas organizações.

O processamento da informação faz parte de uma parcela substancial do trabalho dos profissionais de um hospital, sejam eles médicos, enfermeiros ou administradores. Hoje, um sistema de informações hospitalares eficiente tornou-se importante fator para atingir um alto nível na atenção e na pesquisa em saúde, assim como para alcançar um bom desempenho econômico no gerenciamento hospitalar (WINTER; HAUX, 1994).

As informações das dificuldades da implementação de um sistema de controle são importantes na implantação do sistema de custos e na escolha do sistema de custo ideal. Nela, existem muitos obstáculos, que levam os hospitais a não implementarem ou a aplicarem mal o sistema (ROCHA, 2004).

O segmento de prestação de serviços se destaca, mundialmente, no PIB dos países desenvolvidos e em desenvolvimento. No Brasil, o ano de 2002 apresentou-se como o maior empregador do país e o terceiro maior em rentabilidade, de acordo com dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatístico – IBGE (2005).

Carpintéro (1999) mostra que os gastos mundiais em saúde vêm crescendo, que as

economias desenvolvidas passaram de 2% a 3% do PIB no final dos anos 40, para 6% a 10% do PIB, no final dos anos 70. Em 1990, este gasto atingiu 1,7 trilhão de dólares, cerca de 8% da renda mundial. Esse fator ocorreu devido, principalmente, à extensão dos serviços de saúde a novas parcelas da população que antes não eram atendidas, à diversificação da oferta desses serviços e ao envelhecimento da estrutura etária da população.

De acordo com Lima e Lima (1998), os recursos das organizações de saúde têm sido desperdiçados com o mau uso da capacidade física instalada e das tecnologias médicas, má distribuição de pessoal e com a aquisição de produtos farmacêuticos de marca registrada e não-genéricos. Por isso o controle de custos é uma necessidade das organizações de saúde, visto que serve de ferramenta para subsidiar a tomada de decisões. O mesmo autor descreve que o controle de custos possibilita medidas de ajustes para a melhoria da qualidade, aumento dos níveis de produção e otimização do uso dos recursos.

Devido a isso, os usuários passarão a ter mais expectativas em relação ao atendimento oferecido, esperando sempre bom atendimento por profissionais qualificados, em uma unidade de saúde que seja capaz de oferecer custo mais baixo com serviço de qualidade.

Beulke e Bertó (2000) afirmam que a busca da qualidade total pela maioria das empresas pode ter o sistema de custos como um grande aliado, orientando as fases de identificação dos problemas e monitoramento das atividades.

Segundo Pattio (2001), importantes mudanças no setor hospitalar foram o advento da Lei nº 9.656/98 e a criação da Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS) que criou maior número de regulamentações, trazendo novas exigências e garantias para o consumidor. Em decorrência disso, as operadoras dos planos de saúde tiveram um aumento dos custos operacionais. Boa parte destes custos foi repassada para os prestadores de serviços de saúde, como alternativa vislumbrada pelos planos de saúde, a fim de manter sua sobrevivência.

Abbas (2001) afirma que não existem hospitais que cobrem taxas com embasamento técnico. Simplesmente os custos dos serviços são desconhecidos. Pior ainda: em regras gerais, quem estabelece o preço dos serviços são os compradores, talvez o único setor da economia onde isto ocorre.

Carpintéro (1999) menciona que nos últimos anos têm-se intensificado as referências sobre custos na área da saúde, e que isso ocorreu devido aos crescentes gastos públicos na área e à importância do gerenciamento dela.

A partir de uma pesquisa realizada durante o período de 2000 a 2004, em artigos de revistas sobre a área com conceitos A e B segundo o conceito Qualis, verificou-se que dos 5.656 artigos publicados analisados, foram encontrados apenas 179 artigos que tratam sobre gestão na área da saúde e, a partir destes, 36% abordam o tema finanças e contabilidade.

Os maiores meios de divulgação de artigos de administração e contabilidade com foco na área da saúde foram: Congresso Brasileiro de Custos, Encontro Nacional de Pós-Graduação em Administração (ENANPAD) e Revista de Administração Pública. O Congresso Brasileiro de Custos apresentou uma quantidade maior de artigos sobre custos na saúde. Este aumento, de pesquisas em custos na área da saúde vai ao encontro da necessidade das instituições do setor, que estão se aperfeiçoando cada vez mais neste assunto devido à alta competitividade.

Diante da complexidade do ambiente hospitalar e do número reduzido de trabalhos sobre o tema, principalmente das dificuldades ou facilidades do processo de implementação dos sistemas de custos nos hospitais, este trabalho busca suprir parte dessa necessidade.

#### **1.4 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO**

Considerando-se o problema de pesquisa e os objetivos propostos, o trabalho está organizado em cinco capítulos.

No capítulo 1, apresenta-se a idéia geral sobre o tema em estudo, salientando a importância dele. Também se evidenciam o problema de pesquisa, os objetivos gerais e específicos e a justificativa teórico-empírica do trabalho.

No capítulo 2, evidencia-se a fundamentação teórica do estudo, a qual contempla a organização hospitalar com breve histórico, administração hospitalar, conceituação dos custos, sistemas de custeio, administração hospitalar e dificuldades de implementação de um sistema de custos.

O capítulo 3 contempla a metodologia da presente pesquisa. Portanto são apresentados o delineamento da pesquisa, a definição de termos, o contexto e participantes da pesquisa, a coleta de dados, a análise deles e as limitações da pesquisa.

No capítulo 4, apresenta-se a análise e discussão de resultados. Este capítulo inicia-se com a contextualização do hospital, apresentando a estrutura e os dados do hospital. Em um segundo momento, foram apresentados os resultados e a discussão das respostas dos questionários.

Por fim, no capítulo 5, apresentam-se as conclusões do estudo e as recomendações para futuras pesquisas.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Este capítulo aborda a revisão da literatura relacionada ao assunto proposto, possibilitando o aprofundamento nos conceitos sobre o tema. Dessa forma, serão descritos alguns tópicos que serão a base conceitual do estudo, para alcançar os objetivos propostos.

### **2.1 UM BREVE HISTÓRICO DA ASSISTÊNCIA MÉDICA**

Segundo Rosen (apud Abbas, 2001), nos primórdios da civilização, a assistência médica caracterizou-se por um forte componente religioso e místico, as doenças eram ligadas ao sobrenatural e o médico fazia também o papel de sacerdote.

O primeiro registro histórico de hospitais no Brasil foi a Casa Misericórdia de Santos, fundada, em 1543, por Braz Cubas. No Brasil, a tradição portuguesa das Santas Casas de Misericórdia permitia o atendimento aos doentes, independente de sua condição financeira. Os hospitais de beneficência têm sua origem a partir da ação de imigrantes que distribuíam entre si os custos de construção e a manutenção da casa de saúde, garantindo o atendimento médico nas colônias. Este modelo estava baseado na proposta de outros hospitais europeus, que viam o hospital mais como uma atividade religiosa do que uma atividade médica (SIQUEIRA, 1985).

Segundo o mesmo autor, a primeira ação do Estado na saúde foi a criação de hospitais para atender às forças armadas, porém o controle das casas de misericórdia, aos poucos, foi

passado ao Estado para manter a assistência médica aos pobres.

Inicialmente os hospitais apresentavam caráter, unicamente, assistencialista sobrevivendo com recursos de doações e recursos fiscais. Com o passar dos anos, passaram a ter caráter previdencialista, com o desconto na folha de pagamento do trabalhador. O modelo assistencialista e previdencialista se uniram com o passar dos anos, formando o modelo universalista, dando acesso à assistência de saúde a todos. Esta medida proliferou o número de hospitais com e sem fins lucrativos pelo país (BITTENCOURT, 1999).

A evolução da rede hospitalar brasileira foi mais influenciada por necessidades sentidas, definições políticas localizadas ou por interesses de grupos, do que em função de uma política de saúde de caráter nacional. Isso levou ao quadro atual de sensíveis diferenças entre as necessidades reais e a oferta (MAIA,2000).

A divisão do trabalho e a especialização crescente aumentaram os investimentos no setor, atingindo a medicina como profissão. O antigo médico de família foi substituído por um profissional ultra-especializado que tem, entre si e o objeto de seu trabalho, todo um conjunto altamente custoso de recursos de diagnóstico e tratamento. O hospital se posicionou como o “locus central” do trabalho médico e este profissional depende do aparato técnico da ultra-especialização da medicina tecnológica para realizar suas atividades (SIQUEIRA, 1985).

## **2.2 A INSTITUIÇÃO HOSPITALAR**

O hospital constitui o elemento central da assistência à saúde pela concentração de recursos e competências específicas de atendimento, sendo o médico o principal responsável pela assistência. É estabelecida uma relação de dependência com este tipo de organização. Entretanto, com o desenvolvimento de novas abordagens muitas práticas coercitivas da instituição hospitalar passam a receber críticas a partir de seus próprios profissionais. Isto acaba por levar ao desenvolvimento de um novo modelo de atendimento em que alguns



princípios assumem maior importância (ANDERSON, 1992), tais como:

- a) o privilégio da atenção ambulatorial e domiciliar;
- b) a redução dos tempos de internação e o gerenciamento dos fatores de riscos a ela associados;
- c) a inserção na pesquisa médica e de tecnologia de parâmetros que enfoquem o atendimento fora do ambiente hospitalar;
- d) a instituição de novo desenho legal que promova o respeito a padrões de comportamentos éticos, especialmente em relação ao respeito à vontade do paciente e ao seu direito de informação.

Segundo dados do IBGE (2005), o número de unidades de saúde com internação do País, conveniados ao SUS até julho de 2003, era de 5.864, sendo 2.217 públicos, 3.497 privados e 150 universitários. Segundo dados desta pesquisa, o número de estabelecimentos privados apresentou taxa de crescimento anual negativa em todas as regiões, quando comparado com a pesquisa anterior. Em decorrência disso, no período de 2002 a 2005, aumentou a participação dos estabelecimentos públicos com internação. Este aumento da participação do setor público, entre os estabelecimentos com internação, não se deve apenas à redução do setor privado, mas também ao aumento do próprio setor público, que vem se intensificando nos últimos anos.

O IBGE (2005) também mostra que, dos 5.560 municípios brasileiros, seis ainda não contam com nenhuma unidade de saúde. O número caiu em relação a 2002, quando tal situação ocorria em 146 cidades, mas mesmo assim houve redução de quase 30 mil leitos. Em relação a este fato, o Brasil deixou de atender à recomendação da Organização Mundial de Saúde (OMS), que prevê 2,5 a 3 leitos para cada mil habitantes. Comparando com os dados de 2002, a média caiu de 2,7 para 2,4. Essa alteração foi influenciada pela redução da rede

privada que apresentou perda anual de 3,2% na quantidade de leitos.

Aproximadamente 51,0% dos postos de trabalho de nível superior estão em estabelecimentos de saúde com internação. Para os auxiliares e técnicos de enfermagem, os percentuais chegam a 70,7% e 73,3%, respectivamente. O setor público é responsável por 50,7% dos postos de trabalho de nível superior e por 54,1% dos de nível técnico/auxiliar (IBGE, 2005).

A complexidade da organização hospitalar conta com aspectos peculiares: existem várias funções para a realização da assistência, cada uma complementando a outra. Há uma elevada especialização, necessidade de uso de equipamentos de tecnologia avançada e toda essa estrutura precisa ser organizada para atender a uma demanda sem uniformidade (BELLE, 2002).

Dentre as funções existentes, há profissionais com alto nível de especialização (como médicos e enfermeiros), atividades com elevada escala de produção (como lavanderia, nutrição e higienização), atividades de uso intensivo de equipamento (como radiologia, laboratório e centro de tratamento intensivo), além das atividades administrativas e de engenharia de apoio (ABBAS, 2001).

Uma instituição hospitalar é uma organização que tem como objetivo promover a prevenção, o tratamento terapêutico, a reabilitação, o ensino e a pesquisa. O hospital presta serviço a pacientes em regime de internação, mas também oferece o atendimento a pacientes no ambulatório (TOGNON, 1999).

Drucker (1987), destaca que nos hospitais estão reunidos vários serviços e situações simultâneas. O hospital é um hotel com lavanderia, serviços médicos, limpeza, vigilância, restaurante, recursos humanos e relacionamento com o consumidor. Por possuir esse sistema complexo, os hospitais estão sujeitos a leis, normas, regulamentações e portarias vindas de

diversos órgãos e instituições.

O mesmo autor mostra o hospital como a organização do futuro, composta por muitos especialistas que dirigem e disciplinam o seu próprio desempenho. Em uma organização de saúde, constituída por especialistas, não se pode dizer como fazer o trabalho. Assim, elas precisam ser estruturadas em torno de metas que indiquem claramente as expectativas da direção para cada especialista em torno de uma realimentação organizada que compare os resultados com estas expectativas de desempenho, para que cada membro possa exercer um autocontrole.

Nas instituições hospitalares, quando o indivíduo procura a assistência médica, não o faz por livre vontade, mas sim por necessidade. Ao ingressar em um serviço de saúde, o indivíduo não sabe que tipo de intervenção irá sofrer ou que tipo exame ou medicamento irá consumir (MÉDICI; MARQUES, 1996).

A prestação de serviços na área da saúde apresenta um conjunto de princípios éticos e sociais que dificulta a definição de quem é o consumidor, quem é o fornecedor e quem é o prestador de serviços. Como exemplo, podemos citar as clínicas de Fisioterapia, em que se identificam, inicialmente, dois tipos de clientelas: a clientela médica e a do consumidor final, o paciente.

O serviço por definição é qualquer ação ou performance que uma parte pode oferecer a outra, essencialmente intangível e que não resulta na posse de algo, podendo sua produção estar ou não associada a um produto físico (SCARPI, 2004).

Os serviços apresentam quatro características que os identificam e diferenciam das atividades da indústria. São elas: intangibilidade, inseparabilidade, heterogeneidade e perecebilidade.

A **intangibilidade**, que é relacionada à natureza não-física dos serviços em relação aos

produtos, é uma das principais características dos serviços. O serviço de saúde é, possivelmente, o serviço mais intangível de todos. O paciente enfrenta dificuldades não apenas para avaliar a qualidade do serviço antes da aquisição, mas pode não ser capaz de avaliá-lo mesmo depois de recebê-lo.

Silva (2006) mostra que esta intangibilidade produz a necessidade de informações sobre os custos, incorporando todos os custos relacionados à organização aos objetos de custos preestabelecidos.

A **inseparabilidade**, que é outra característica dos serviços, caracteriza-se com o fato de que o consumo e a sua produção não podem ser separados.

Silva (2006) mostra que a inseparabilidade faz as empresas prestadoras de serviço investirem em programas de qualidade, que garantem um padrão de atendimento e execução constantes. Outro fator citado pela autora, gerado pela inseparabilidade entre o executor e o cliente, é a necessidade de investimento em estrutura física, pois o cliente pode associar a qualidade e o preço do serviço ao ambiente onde ele é atendido.

Outra característica presente é a **heterogeneidade**, que é a variação do desempenho na execução dos serviços que é maior do que na preparação de produtos na indústria. Nos serviços da saúde, o paciente apresenta imprevisibilidade de conduta, pois, em alguns momentos, pode estar sob o efeito subjetivo da dor; o profissional de saúde apresenta imprevisibilidade pela variedade de fatores que podem estar presentes em um tratamento e pela diferente formação de seus profissionais. Quanto à atuação dos profissionais, a padronização dos atendimentos através da utilização de protocolos pode diminuir a heterogeneidade.

A última característica é a **pericibilidade**, a qual nem todos os serviços a apresentam. Há serviços que podem ser oferecidos apenas uma vez, como exames de alta complexidade, e

outros serviços que duram determinados período de tempo como em alguns tratamentos fisioterapêuticos nos quais ocorre a reexecução do serviço (SILVA, 2006).

O Quadro 1 apresenta a relação, feita por Silva (2006), das quatro características dos serviços, com os negócios e com as atividades hospitalares. Este quadro mostra as várias peculiaridades dos serviços hospitalares, o que as torna um serviço complexo, no qual deve ser muito bem analisadas as suas características antes da implementação de um sistema de controle.

Características	Relacionamento com os negócios	Nas atividades hospitalares
Intangibilidade	Serviços não podem ser estocados.	Tratamentos prolongados podem ser considerados como serviços em execução, no caso o objeto de custo ser o paciente.
	Serviços não podem ser protegidos por meio de patentes.	O paciente normalmente tem grande vínculo com os profissionais que lhe atendem.
	Serviços não podem ser prontamente mostrados ou comunicados.	O tratamento depende muito da reação individual de cada paciente (idiosincrasia).
	Dificuldade em estabelecer preço.	A remuneração por procedimento estabelecida pelo SUS não é sensível a este fator.
Inseparabilidade	O consumidor está envolvido na produção.	Não há como separar o paciente do profissional da saúde durante o processo de realização do serviço.
	Outros consumidores estão envolvidos na produção.	A participação da família no processo de execução é, na maioria das vezes, imprescindível e inevitável.
	Dificuldade da produção em massa centralizada dos serviços.	Apesar de ser possível a padronização de procedimentos e atividades, é necessário estar atento às particularidades de cada paciente.
Heterogeneidade	Padronização e controle de qualidade são difíceis.	Hospitais são instituições altamente profissionalizadas e, normalmente, seus profissionais são pouco ligados à organização.
		Em muitos hospitais existe dupla linha de autoridade: administração e médicos.
		Não há tolerância a erros.
Percibilidade	Os benefícios dos serviços vencem rapidamente.	Grande necessidade de preenchimento e controle dos prontuários de atendimento.
	Os serviços podem ser repetidos freqüentemente para um cliente.	

Fonte: Adaptada de Silva (2006).

## **Quadro 1 – Características dos serviços e suas interfaces com o negócio em organizações hospitalares**

### **2.3 ADMINISTRAÇÃO DOS HOSPITAIS**

No setor da saúde, a transformação social e econômica e a crise financeira, somados ao aumento das exigências do consumidor com relação à qualidade dos serviços médico-hospitalares e à incorporação de novas tecnologias, têm feito com que os hospitais adotem modelos de gestão que ofereçam respostas satisfatórias e imediatas às demandas do novo contexto (BRITO, 1998).

O atendimento ao paciente no hospital é iniciado com a sua internação e é finalizado com a alta dele. Entre estes dois processos existem vários procedimentos exercidos pelos profissionais da saúde do hospital, A diversidade ocorre devido ao fato de que há diferentes patologias, e cada paciente responde de forma particularizada a uma mesma conduta de tratamento.

A maioria dos hospitais apresentam organizações conservadoras, nas quais a área gerencial fica geralmente em segundo plano, em relação a sua dimensão técnica e assistencial. Nesse contexto, a adoção de novas técnicas de gestão e a valorização da área gerencial, apresentam-se como fundamentais ao estímulo à mudança e aos ajustes necessários para garantir maior desenvolvimento organizacional.

De acordo com Picchiali (1998), alguns fatores apresentam-se como empecilhos às mudanças. Esses obstáculos ocorrem a partir da complexidade e variabilidade das ações hospitalares, de sua dificuldade de padronização, do aspecto ético ao tratar da vida humana, da cultura da urgência, culturas tradicionais e/ou vinculadas à administração por parte de instituições beneficentes, religiosas ou geridas por médicos, que não costumavam possuir uma visão gerencial do negócio.

Outra característica é que os clientes e a sociedade passaram a ser mais exigentes com

os serviços de saúde. Devido à conscientização de maior número de usuários sobre seus direitos como consumidor, os clientes tornaram-se mais exigentes com os serviços da saúde e passaram a requerer seus direitos, a exigir mais eficiência e qualidade dos prestadores de serviços.

Conforme Mintzberg (1995), é o profissional da assistência médica hospitalar que detém o planejamento e controle de sua atividade, sendo especializado em termos de sua execução, por áreas de especialidade médica. Geralmente tal profissional pode se sentir mais comprometido com as normas da sua profissão, do que com os objetivos organizacionais.

Um problema enfrentado na gestão das organizações de saúde é que normalmente, as unidades hospitalares são administradas por profissionais da área da saúde, muitas vezes médicos, que não têm conhecimento técnico suficiente para lidar com as questões administrativas complexas, existentes neste tipo de organização (CECÍLIO, 1997).

As atividades dos profissionais da saúde, desenvolvidas em suas organizações, de acordo com Baumgartner (2000), são uma das mais complexas, por serem atividades com dificuldade de mensurar os resultados e trabalho extremamente variável. Os custos não são lineares, tendo que ser apurado o custo médio do paciente por dia.

A atividade médica é cara, e a remuneração dos hospitais é muito baixa. Frequentemente não se tem como cobrar valor algum do paciente, o que acarreta prejuízos à instituição. Além disso, as diárias e taxas hospitalares são deficitárias, sendo compensadas, entre outras, pela comercialização de materiais e medicamentos.

#### **2.4 ADMINISTRAÇÃO DO HOSPITAL PÚBLICO**

Os hospitais públicos, que atendem a mais de 70% da população brasileira, assim como os hospitais privados, estão em um ambiente competitivo e racionalizador. Os hospitais públicos também estão expostos a complexas mudanças que incluem a reforma do Sistema de

Saúde, novos procedimentos e/ou equipamentos para diagnóstico e tratamento dos seus usuários (SHORT; PALMER; DAVID, 2002).

A diferença entre os hospitais públicos e os particulares está no financiamento. As organizações privadas são financiadas, em sua maior parte, pelos convênios existentes, e as organizações públicas são financiadas quase que exclusivamente por verbas do SUS. Desta forma, a estrutura e o funcionamento dessas organizações são bastante semelhantes e, sendo assim, as necessidades de apuração dos custos também (ALMEIDA, 2006).

Segundo o mesmo autor, as administrações públicas que conhecerem os custos das atividades realizadas na saúde e também nos departamentos e setores responsáveis pela prestação destes serviços terão uma informação importante para saber se o valor repassado pelo Governo Federal remunera em parte, ou totalmente, estas atividades, assim como também saber se está havendo desperdícios, ineficiência ou corrupção, e ainda, poder comparar com os valores que seriam pagos, caso determinado serviço fosse terceirizado.

Em estudo realizado por Almeida, Borba e Borgert (2003), foram apurados os custos de manutenção do laboratório vinculado a uma secretaria de saúde municipal. Os resultados mostraram que os recursos para mantê-lo são maiores que os recursos que seriam dispensados se tal serviço fosse terceirizado, fato que caracteriza esta atividade como deficitária.

Um fato importante é que as atividades públicas de saúde são sempre necessárias e o Estado não pode deixar de prestar determinado serviço à comunidade somente pelo fato de que o valor que está sendo repassado pelo órgão financiador não cobre os custos. O gestor deve saber qual atividade está dando lucro e qual está dando prejuízo para a instituição, podendo assim fazer ajustes para tornar a instituição viável financeiramente, com os recursos que ela possui.



## 2.5 AMOSTRA DE TRABALHOS PUBLICADOS SOBRE CUSTOS NA ÁREA DA SAÚDE

Com o objetivo de verificar a produção científica sobre gestão de custos na área da saúde, foi realizado um estudo, no qual foram analisados os artigos das edições publicadas entre 2000 e 2004 das revistas qualificadas como A e B pelo sistema Qualis na área Ciências Sociais Aplicadas I, disponíveis eletronicamente. Além desses periódicos, foram analisados ainda os anais do Congresso Brasileiro de Custos e do Encontro da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Administração – Enanpad realizados no mesmo período (2000 a 2004).

No total, foram analisados 5.656 artigos, disponíveis em 14 periódicos e anais de dois congressos. Os periódicos abordados são apresentados no Quadro 2:

<b>Periódico/Congresso</b>	<b>Classificação</b>	<b>Circulação</b>
Revista Brasileira de Ciências Sociais	A	Nacional
Organizações & Sociedade	A	Nacional
RAC (Revista de Administração Contemporânea)	A	Nacional
Revista Análise Econômica	B	Nacional
Cadernos EBAPE	B	Nacional
Revista Gestão & Produção	B	Nacional
READ (Revista Eletrônica de Administração)	B	Nacional
Caderno de Pesquisa em Administração da FEA-USP	B	Local
Revista Contabilidade & Finanças-USP	B	Local
RAE Eletrônica	B	Nacional
Revista Brasileira de Economia	A	Nacional
Revista de Economia Política	A	Nacional
Revista de Administração USP	A	Nacional
Estudos Econômicos	A	Nacional
ENAMPAD	A	Nacional
Congresso Brasileiro de Custos	B	Nacional

Fonte: Dados da pesquisa.

### Quadro 2 – Periódicos e congressos analisados

Na Tabela 1 verifica-se um acréscimo de artigos publicados na área da saúde. No total foram abordados 5.656 artigos, sendo 2.010 de periódicos e 3.646 de congressos, dentre os quais foram classificados 170 da área de gestão da saúde, sendo 68 deles publicados em

periódicos e 102 publicados nos anais dos congressos.

**Tabela 1 – Evolução da quantidade de artigos publicados no período**

Ano	Artigos publicados em periódicos			Artigos publicados em congressos			Total de artigos publicados		
	Total	Gestão da saúde	Percentual	Total	Gestão da saúde	Percentual	Total	Gestão da saúde	Percentual
2000	347	13	3,75%	519	7	1,35%	866	20	2,31%
2001	363	7	1,93%	579	15	2,59%	942	22	2,34%
2002	390	15	3,85%	736	22	2,99%	1.126	37	3,29%
2003	451	22	4,88%	769	25	3,25%	1.220	47	3,85%
2004	459	11	2,40%	1.043	33	3,16%	1.502	44	2,93%
<b>Total</b>	<b>2.010</b>	<b>68</b>	<b>3,38%</b>	<b>3.646</b>	<b>102</b>	<b>2,80%</b>	<b>5.656</b>	<b>170</b>	<b>3,01%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 2, os artigos foram separados por área conforme a categorização utilizada pela ENANPAD. Dos artigos que abordam o tema gestão de saúde 36%, ou seja, 62 dos publicados são do tema Finanças e Contabilidade, e, dentro dessa área, o tema Contabilidade de Custos é o que mais se destaca. Isso indica que está havendo número maior de pesquisas voltadas para os sistemas financeiros e contábeis das empresas da saúde.

**Tabela 2 – Área temática abordada**

Área de estudos	Número de artigos	%
Finanças e contabilidade	62	36%
Administração pública e gestão social	45	26%
Administração da informação	19	11%
Gestão ciência e tecnologia e inovação	18	11%
Estudos organizacionais	9	5%
Gestão de pessoas e relações de trabalho	9	5%
Gestão e operações de logística	3	2%
Marketing	3	2%
Estratégia em organizações	2	1%
Ensino e pesquisa em administração e contabilidade	0	0%
<b>TOTAL</b>	<b>170</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

## 2.6 GESTÃO DE CUSTOS

Segundo Martins (2003), custos são conceituados como o sacrifício financeiro que a empresa disponibiliza para obter um produto ou serviço que será utilizado para a produção de outro produto ou serviço.

A Contabilidade de Custos surgiu com o advento das indústrias, as quais necessitavam

de uma técnica para valorar os estoques com base nos valores pagos pelos fatores de produção utilizados. Com o passar do tempo, devido ao crescimento das indústrias e com o conseqüente aumento da distância entre administrador, ativos e pessoas administradas, a Contabilidade de Custos passou a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho de uma nova missão, a gerencial. Nesse seu novo campo, a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões (MARTINS, 2003).

A Contabilidade de Custos, de acordo com Leone (2000), tem como objetivo a determinação da rentabilidade, considerando-se o desempenho da entidade e de seus componentes em todos os sentidos. Também tem o objetivo de controle de custos das operações de cada atividade, no sentido de minimizá-los pela comparação entre os dados previamente estabelecidos e os dados que realmente ocorreram. E, por último, o objetivo de fornecer informações aos níveis gerenciais, para atender às funções de planejamento e tomada de decisões.

Hansen e Mowen (2001) mostram que dentro de um sistema de informações contábeis existem dois subsistemas principais: um sistema de contabilidade financeira e um sistema de contabilidade gerencial. A primeira é voltada a fornecer informações para o público externo; a segunda, para o público interno. Para realizar a gestão de custos, os administradores precisam das informações da contabilidade gerencial e da contabilidade de custos. Os mesmos autores informam que a gestão de custos identifica, coleta, mensura, classifica e relata informações úteis aos gestores para custeio, planejamento, controle e tomada de decisão.

Segundo Borgert (1999), a contabilidade gerencial, tradicionalmente, tem sido considerada como um sistema de apoio à decisão. Os conceitos mais comuns referem-se a sua capacidade de produzir informações para o uso interno das empresas.

Segundo Kaplan e Cooper (1998), a contabilidade gerencial é um sistema que coleta, classifica, sumariza, analisa e relata informações que ajudarão os gerentes em suas tomadas de

decisões e no controle das atividades. Esta coleta e análise, no entanto, devem ser não somente de dados financeiros e de custos, mas também de preços, vendas, demanda de produção, capacidade produtiva e outras medidas físicas de quantidades e capacidades empresariais.

Não somente empresas industriais, com o decorrer dos anos, passaram a utilizar a gestão de custos, mas organizações na área de prestação de serviços, comércio e, inclusive, organizações sem fins lucrativos, também passaram a utilizar informações da contabilidade de custos. Entre essas organizações há muita semelhança no seu funcionamento porque há dinheiro a ser ganho e gasto, orçamentos a serem preparados e observados, há necessidade de sistemas de controles e obrigação de usar os recursos sabiamente (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000).

A contabilidade de custos nas empresas industriais e nas de serviços não apresenta diferenças significativas. A grande diferença destas empresas é a diferença no foco da utilidade da informação.

## **2.7 CUSTOS EM HOSPITAIS**

Em uma organização hospitalar, podem-se entender como custos os gastos incorridos para a obtenção de um serviço prestado como, por exemplo, o custo com antibióticos para dar alta a um paciente com pneumonia. Um sistema de informações de custos serve como uma medida objetiva de desempenho das atividades executadas para o alcance dos objetivos propostos (ABBAS, 2001).

De Rocchi (1982) descreve que a apuração dos custos em organizações hospitalares é um trabalho complexo devido à diversidade dos serviços prestados que exige a perfeita delimitação dos centros de custo e um eficiente sistema de informações gerenciais.

No entender de Beulke e Bertó (2000), existem três financiadores dos sistemas de

saúde que são o SUS, os pacientes particulares e os pacientes conveniados. Nos últimos anos ocorreu uma mudança devido ao aumento considerável de pacientes conveniados e diminuição de pacientes particulares. Devido aos aumentos abusivos dos planos de saúde já começa a haver, no entanto, migração de pessoas para o SUS e para assistência particular novamente.

A tendência é que os preços dos serviços se tornem cada vez mais elevados no futuro, principalmente pela evolução tecnológica no setor e pelo aumento e melhor apuração dos custos nos hospitais com o aprimoramento dos sistemas de custeio (TORRES, 2006).

Outra característica importante, quando se analisa custo em hospitais, é que eles possuem áreas que precisam estar com uma estrutura montada e pronta para atuar, são as áreas de emergência, de pronto socorro e, em função destas, o centro cirúrgico que tem de estar sempre montado para uma cirurgia de emergência. Esse exemplo mostra como a ociosidade é alta em alguns procedimentos hospitalares.

## **2.8 MÉTODOS DE CUSTEIO**

Neste item serão analisados os principais métodos de custeio aplicados nas organizações hospitalares.

### **2.8.1 Custeio por absorção**

Na visão de Martins (2003), o custeio de absorção consiste na apropriação de todos os custos da produção aos bens elaborados. Gastos operacionais como vendas, administração e financiamentos são considerados despesas e, de acordo com a necessidade do trabalho, pode-se, ou não, utilizar a departamentalização.

Borgert (1999) mostra que o custeio por absorção é um método tradicional para a avaliação do desempenho dos produtos. Neste método, presume-se que os produtos e seus

correspondentes volumes de produção sejam os causadores dos custos nas empresas, os quais representam um importante indicador do desempenho operacional. Com o objetivo principal de atribuir valor aos produtos, formas alternativas de utilização do custeio por absorção alocam custos com base, por exemplo, no consumo de mão-de-obra direta e na quantidade de horas-máquinas utilizadas. No método de custeio de absorção, existe o conceito de departamentalização com a alocação dos custos, primeiramente, aos centros de custos e, num segundo momento, é alocado aos produtos.

Nas palavras do mesmo autor, as principais questões deste método, para fins de avaliação do desempenho dos produtos, apresentam algumas características, dentre as quais se destacam:

- a) relativo grau de subjetividade, mesmo quanto à valoração monetária dos produtos, uma vez que apropriam de forma integral os gastos da empresa aos produtos;
- b) atenção integral aos aspectos fiscais e, relativamente, às necessidades gerenciais das empresas em termos de apoio à decisão;
- c) não estabelece relação entre os diversos aspectos do ambiente organizacional com as questões econômico-financeiras das empresas.

Brimson (1996) mostra que os sistemas tradicionais de custos foram elaborados para épocas anteriores, quando a mão-de-obra direta e os materiais eram os fatores de produção determinantes, as despesas indiretas apoiavam o processo produtivo e existia um número limitado de produtos. Assim, a distorção gerada pela utilização de bases de rateio pré-determinadas e arbitrárias era pouco relevante, ou seja, os custos indiretos eram distribuídos com base no rateio da mão-de-obra, ou das horas-máquinas, o que lhes representava uma pequena parcela dos custos, logo, não alteravam muito o resultado final.

Ele também destaca que os sistemas tradicionais de custos apresentam números

distorcidos e agregados levando em conta padrões de comportamento errados. A informação é insuficiente e lenta e demora muito a ser produzida, dificultando as decisões e não estimulando as modificações necessárias para competir em um ambiente de negócios dinâmico.

Raimundini et al. (2004) mostram que os hospitais que utilizam o sistema de custeio tradicional revelam deficiência na geração de informações. Isso acontece devido ao critério utilizado para alocar os custos indiretos ser subjetivo e arbitrário, o que acaba ocasionando variação no custo dos procedimentos. Outra deficiência é que este sistema trata o custo paciente-dia como fixo em qualquer procedimento, desconsiderando sua variação, por exemplo, no tempo utilizado para atender o paciente. Devido a esses fatos as informações são imprecisas para a gestão e a tomada de decisão.

As principais deficiências encontradas nos sistemas convencionais de contabilidade de custos, segundo Martins (2003) são as seguintes:

- a) distorções no custeio dos produtos devido aos rateios arbitrários dos custos indiretos, quando do uso dos custeios que promovem tais rateios;
- b) utilização de um pequeno número de bases de rateio;
- c) não-mensuração dos custos da não-qualidade, ou melhor, os provocados por falhas internas e externas como, por exemplo, retrabalho;
- d) não-segregação dos custos das atividades que não agregam valor;
- e) não-utilização do conceito de custo-meta ou custo alvo;
- f) não-consideração das medidas de desempenho de natureza não-financeira (indicadores físicos de produtividade).

### **2.8.2 Custeio direto ou variável**

Na compreensão de Martins (2003), o custeio direto ou variável caracteriza-se por alocar somente os custos variáveis, ficando os custos fixos separados e considerados como despesas do período, incorporados diretamente ao resultado. Este método é importante na tomada de decisão e no critério de alocar de forma mais direta possível os custos.

O objetivo principal desse sistema de custeamento é determinar a margem de contribuição de cada produto. Tal tipo de custeio evita as possíveis distorções da apropriação dos custos fixos e reduz o lucro do exercício, uma vez que os custos fixos são contabilizados totalmente como despesas, não sendo incorporados ao valor dos estoques.

Segundo Borgert (1999), no custeio variável, a mensuração dos custos dos produtos é composta de menor arbitrariedade e de melhor comparabilidade que a metodologia do custeio por absorção. Além disso, o resultado global da empresa medido através do custeio variável é mais informativo à administração por trabalhar com os custos variáveis e tratar os custos fixos contabilmente como se fossem despesas, uma vez que são repetitivos e independentes dos diversos produtos e das unidades produzidas. A estrutura geral de apropriação de custos pelo método do custeio variável segue, aproximadamente, os mesmos passos do custeio por absorção, com o diferencial de alocar apenas os custos variáveis aos produtos.

### **2.8.3 Unidade de esforço de produção (UEP)**

De acordo com Kliemann Neto (1994), esse método define uma unidade de medida comum para o conjunto de atividades desenvolvidas pela estrutura produtiva da empresa e caracteriza as unidades básicas de produção como postos operativos.

Para Borgert e Silva (2005), o método da UEP cria uma relação proporcional entre os vários esforços de produção utilizados na produção de um bem ou de um serviço que, comparativamente a outro bem ou serviço, utiliza os mesmos esforços, porém em intensidades



diferentes. Ou seja, a UEP cria uma unidade homogênea de medida capaz de agrupar e quantificar produtos ou serviços distintos, que facilita o processo de mensuração e controle dos mesmos.

Em Martins (2003, p. 312),

[...] o método das Unidades de Esforço de Produção (UEP) consiste na construção e utilização de uma unidade de medida dos esforços e recursos aplicados na produção de vários produtos.

Essa medida deve ser homogênea, de forma que possa servir de denominador comum a todos os produtos.

Allora e Allora (1995, p. 15) relata que

[...] a Unificação da Medida da Produção, assim obtida, transforma, do ponto de vista estatístico, as indústrias de produção diversificada em produtores de um só produto, e confere a elas todas as facilidades que gozam as indústrias de fabricação única no exercício de sua gestão.

Bornia (2002, p. 139) ressalta que o objetivo do método da UEP é transformar produtos em uma mesma unidade de medida “capaz de permitir a simplificação do processo de controle de gestão”.

O mesmo autor apresenta alguns fatores restritivos para a sua utilização, dentre os quais se destacam:

- a) não-mensuração de materiais diretos;
- b) não-permissão de análise das despesas da estrutura;
- c) não-identificação de melhorias;
- d) consideração de informações somente referente a gastos de transformações.

#### **2.8.4 Sistema de custeio ABC**

De acordo com Nakagawa (2001), esse método assume o pressuposto de que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que

fabrica. Os produtos surgem como consequência das atividades consideradas necessárias para fabricá-los e ou comercializá-los e como forma de atender às necessidades, às expectativas e aos anseios dos clientes. O ABC busca ‘rastrear’ os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos com as atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços.

O mesmo autor mostra que o ABC demonstra a relação entre recursos consumidos (o que foi gasto: água, luz, salários), atividades executadas (em que foi gasto: produção, informática, vendas) e os objetos de custos ou serviços (para que foi gasto: produto A, produto B, atividade X).

O ‘rastreamento’ realizado pelo ABC em uma primeira etapa identifica, classifica e mensura como as atividades consomem os recursos para, numa segunda etapa, identificar como os produtos consomem as atividades de uma empresa (NAKAGAWA, 2001). Desta forma, as informações obtidas pelo ABC permitem o gerenciamento das atividades que envolvem o processo produtivo.

Segundo Abbas (2001), pode-se dizer que os principais objetivos do ABC são:

- a) apurar com maior precisão os custos dos produtos ou serviços;
- b) dar subsídios para a análise na tomada de decisão;
- c) uniformizar a linguagem, bem como divulgá-la para todas as áreas da empresa;
- d) determinar a eficiência e a eficácia das atividades executadas;
- e) identificar novas atividades, com a finalidade de melhorar o desempenho da empresa no futuro;
- f) detectar as atividades que estão onerando o produto/serviço;
- g) determinar quais as atividades que podem ser executadas por terceiros com menor

custo e maior eficiência;

- h) servir como base para novas estratégias competitivas;
- i) possibilitar um cálculo com maior precisão em seus preços de venda.

De acordo com Leone (2000), ao longo do tempo, o ABC tem se modificado e aprimorado com o objetivo de permitir a análise de custos, considerando-se:

- a) visão econômica de custeio: analisa, de forma vertical, os custos aos objetos de custeio, via atividade realizada em cada área da empresa;
- b) visão de aperfeiçoamento de processo: analisa, de forma horizontal, os custos, buscando identificar o custo dos processos através de suas atividades em cada uma das áreas da empresa.

Ainda, segundo o mesmo autor, a análise vertical fornece informações que já estavam contempladas, o que, em geral, se classifica como “Primeira Geração do ABC” ao passo que a análise horizontal pertence à “Segunda Geração do ABC”.

Bornia (2002), Brimson (1996) e Kaplan e Cooper (1998) defendem a idéia de que os principais fatores que proporcionaram o desenvolvimento do ABC foram:

- a) prática da contabilidade gerencial divorciada das necessidades financeiras;
- b) insatisfação com os dados de custos apurados pelos sistemas tradicionais que distorcem os custos dos serviços, atribuindo custos indiretos aos produtos, de acordo com bases de rateio arbitrárias (geralmente horas de mão-de-obra direta, horas-máquina ou custo de material);
- c) competitividade mercadológica, ou seja, o mercado está cada vez mais competitivo, sendo necessários sistemas de custos gerenciais que gerem informações para melhoria nos processos;

d) busca pela excelência empresarial.

O ABC tem se apresentado como o método mais adequado para fornecer informações necessárias ao gerenciamento das empresas, comparativamente aos métodos tradicionais. Conforme Martins (2003) e Borgert (1999), existem, porém, fatores restritivos que devem ser considerados:

- a) elevado tempo para implantação;
- b) subjetividade na definição de alguns direcionadores de custos, o que pode gerar informações apoiadas em bases pouco representativas;
- c) elevado custo de implantação e manutenção do sistema;
- d) impossibilidade de exatidão das informações geradas quando os direcionadores de custos estão relacionados a critérios ligados ao volume de produção.

Baumgartner (2000), em seu estudo, fez uma comparação entre os sistemas de custeio por absorção e o sistema ABC. A diferença constatada apontou que com o sistema ABC é possível identificar os custos que dependem do tempo de permanência do paciente e aqueles que ocorrem apenas uma vez (custos de internação e de alta). Outra constatação refere-se ao fato de que o sistema ABC possibilita a análise das atividades, permitindo aperfeiçoar o processo de prestação de serviço.

Costa (2001), em seu estudo em uma clínica pediátrica, localizada na cidade do Rio de Janeiro, destaca que a implantação do sistema ABC é mais complexa que a do sistema de custeio por absorção e afirma a necessidade de criar um projeto piloto e formar um banco de dados de fácil acesso e compreensão. Outro fator que o autor cita é a necessidade de mudar a cultura hospitalar e de adequar a estrutura organizacional ao sistema de custos.

Pattio (2001), no seu estudo do processo de implementação do sistema ABC na Casa de Saúde Santa Maria, em Colatina, Espírito Santo, constatou que as informações geradas

pelo sistema de custeio por absorção, utilizado pelo hospital, já não atendiam a administração e de que o custo dos serviços prestados estava distorcido, na medida em que os custos indiretos aumentavam na estrutura de custos e os critérios de rateio eram arbitrários e subjetivos. Com a implementação do sistema ABC, o hospital passou a conhecer as rotinas hospitalares, racionalizou as atividades que não agregavam valor e melhorou a execução dos processos de prestação do serviço.

Segundo Raimundini et al. (2004), que fizeram uma revisão bibliográfica das implementações do sistema ABC, a identificação dos direcionadores de custos foi a etapa mais difícil em todo o processo de implementação do sistema nos estudos analisados, devido à falta de dados sistematizados. Através dos direcionadores, foi possível conhecer a capacidade ociosa das atividades e analisar aquelas que agregam valor.

Ele também mostra que a pesquisa permitiu melhor compreensão do inter-relacionamento das atividades, o que possibilitou o redesenho do fluxo dos processos na prestação do serviço, Essa mudança causou a redução de custos e a identificação de ociosidade dos recursos disponíveis, principalmente humanos e tecnológicos. Isso permitiu a tomada a decisão de terceirizar algumas atividades.

O Custeio Baseado em Atividades apresenta muitas dificuldades na sua implantação na prática e alto custo. No entanto, uma aplicação desse sistema de custeio em uma empresa de pequeno porte pode ser implantada a um baixo custo, bastando para isso algumas simplificações e adaptações nos conceitos básicos do método (AVILA; SANTOS, 2000).

## **2.9 IMPLEMENTAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTOS**

Carpintéro (1999) destaca que, em instituições da saúde, a grande complexidade na implementação de sistemas de custeio são as numerosas atividades desempenhadas nos hospitais e a complexidade delas. Identifica como passos para a implantação: a identificação

dos custos por macrossetores; a identificação dos centros de custos constantes dos macrossetores; e o nível dos objetos de custos (atividades, procedimentos, produtos). A implantação de padrões deve, segundo ele, ser o próximo passo, e finalizar na implantação de programas de melhoria contínua.

Antes da implantação de um sistema de custos, analisam-se muitos fatores como as características culturais da instituição, os objetivos com que a instituição está querendo implementar o sistema de custos e os recursos financeiros disponíveis para a implementação do sistema de custos.

Segundo Villas Boas e Pimenta (1999), na implantação de um sistema de custos é importante que se tenha uma boa avaliação sobre as vantagens e limitações dos métodos de custeio, as técnicas, os procedimentos e os critérios que serão adotados, tentando, assim, verificar quais as opções mais adequadas em função das informações desejadas e do custo para implementação e manutenção de tal sistema.

Na implantação de um sistema de custos, inicialmente deve-se discutir a melhor forma de o fazer, levando em conta a característica estrutural de cada empresa e tendo envolvimento da direção e de todos os setores envolvidos no processo de implantação. O que vai reduzir os custos das instituições são as ações gerenciais tomadas pela direção e não a metodologia de custos adotada (ROCHA, 2004).

Os sistemas de custos em hospitais devem objetivar não somente a determinação dos preços dos serviços, mas também a uma análise interna que permita um melhor conhecimento dos resultados da gestão e uma melhoria no funcionamento da organização (ABBAS, 2001).

O sistema de custeio tem que definir a forma mais adequada de medir o custo da produção e as despesas de administração, mercadológicas e financeiras inerentes. Os sistemas de custos devem levar em consideração a qualidade do pessoal envolvido na sua alimentação

e no seu processamento, a necessidade de informação do usuário final, a correspondência exata de sua adaptação às condições específicas da empresa, a utilização de quantidades físicas associadas aos valores monetários e, acima de tudo, a relação entre a sua utilidade e as dificuldades para a sua elaboração (PATTIO, 2001).

A implementação de um sistema de custos é um processo complexo, no entanto os benefícios que a sua implantação trazem para a empresa valem o sacrifício enfrentado. O que se deve observar é como as informações vão servir dentro do processo organizacional da empresa.

Outro fator importante é que os resultados conseguidos por um sistema de custos não são imediatos, necessitando que os implementadores do processo saibam respeitar as etapas presentes na elaboração e implantação do sistema de custos.

Na visão de Martins (2003), a demora na apresentação de resultados se deve porque nenhum sistema é capaz de resolver todos os problemas, e porque, para atingir sua capacidade de funcionar como instrumento de administração, precisa desenvolver-se e aprimorar-se.

O mesmo autor mostra que o sucesso de um sistema de informações depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar. Assim, se não houver o comprometimento total daqueles que exercerão algum papel no processo de implantação, o sistema de custos se tornará inviável.

Leone (2000) diz que, para implementação de um sistema de custos, deve-se inicialmente fazer um trabalho grande junto ao responsável de cada uma das atividades, outro fator importante é a organização do processo, para que as informações sejam bem processadas pela organização.

Um estudo realizado no HIAE (Hospital Israelita Albert Einstein) de São Paulo, após quatro anos da sua implementação, destacou que é possível conhecer os custos de todos os

serviços, que o apoio da alta administração é essencial para a equipe gestora do sistema implementar, o sistema ABC, e que é necessário dispor de recursos para investimentos (consultoria, profissionais especializados). Também verificou que nem todos os gestores das áreas estão aptos para entender e analisar os processos (mesmos os administrativos), devido à falta de interesse, aptidão e conhecimento, e que ainda não há software de sistema de informações em uso que dê suporte ao sistema ABC (CHING. 2001).

Pattio (2001) mostrou as principais dificuldades associadas à implementação do sistema ABC no seu estudo que foram: falta de software específico disponível no mercado; não-adequação do sistema de informação do hospital ao sistema de custeio; e não-aceitação de alguns funcionários, devido a mudanças na estrutura organizacional e à exigência de controles mais rígidos.

Entre as dificuldades para a implementação do sistema ABC estão a falta de um sistema de informações de controles internos eficazes, de uma infra-estrutura adequada para a aplicação, de funcionários aptos às mudanças necessárias e de profissionais qualificados para implementação do sistema (RAIMUNDINI et al., 2004).

A seguir serão relacionadas algumas das dificuldades ou facilidades encontradas no processo de implementação de um sistema de custos no setor hospitalar.

### **2.9.1 Divisão existente entre a área da saúde e a administrativa**

A falta de comunicação entre os gerentes administrativos e os membros do corpo clínico é um grande problema para implementação de qualquer sistema de custeio. Há um conflito velado dentro da instituição hospitalar, pois se criou a imagem de que o grupo da saúde é muito mais importante na organização que os demais grupos pela sua responsabilidade na restauração da saúde. Dessa maneira, esse grupo desempenha seu trabalho de forma independente, o que contribui para a ausência de planejamento e controle



das atividades (GONÇALVES, 2001).

Esta valorização da atividade exercida pelo profissional da saúde, especialmente do médico, dificulta a implementação de um sistema de custos, pois este profissional tem dificuldades de aceitar sistemas de controles no ambiente hospitalar onde ele, historicamente, foi soberano sem ter que respeitar o controle de suas atividades.

Tal conflito existente entre a área da saúde e a área administrativa torna a comunicação difícil. As gerências acabam por não se importar com os custos dos demais setores. Devido a isso, há necessidade de criar uma visão nos funcionários de que o trabalho de um interfere no trabalho do outro, melhorando a comunicação dentro dos setores do hospital (ROCHA, 2004).

Outro fator que causa a divisão entre a área da saúde e a área administrativa é o citado por Mintzberg (1995), o qual mostra que o profissional da assistência médica hospitalar é quem detém o planejamento e o controle de sua atividade, sendo especializado em termos de sua execução, por áreas de especialidade médica. Geralmente este profissional pode se sentir mais comprometido com as normas da sua profissão, do que com os objetivos organizacionais, tendo mais dificuldade de aceitar os sistemas de controle.

### **2.9.2 Participação da direção**

A participação da direção na implementação de um sistema de custos é importante para mostrar a importância do projeto para a instituição. Cabe à direção mostrar as vantagens das ferramentas gerenciais que poderão ser utilizadas inclusive para facilitar a atuação do profissional da saúde.

Outro fator importante é que todos os diretores devem ser incluídos. Nas instituições hospitalares, com a dicotomia existente entre a área administrativa e a área da saúde, é necessário que as duas áreas tenham comprometimento e um envolvimento no processo. Se

não houver a participação do gerente da área clínica, os profissionais da saúde acharão que se trata de uma ação do setor administrativo e não se comprometerão com a implantação (ROCHA, 2004).

É necessário que o apoio dos líderes da instituição não se limite à expressão verbal, mas também em atitudes como providenciar recursos para o projeto, conseguir tempo para ele e para os funcionários para participarem do processo, acompanhar o processo, participar dos treinamentos e discutir a melhor forma de apurar as informações.

De acordo com Rocha (2004), quando os funcionários percebem que a iniciativa tem a participação e o envolvimento de seus diretores e gerentes, eles se sentem impelidos e motivados a fazer parte do projeto. O fato de a direção estar comprometida leva o consultor ou gerente de custos a se aliar à execução do projeto de implementação e não apenas a se responsabilizar por ele.

Em instituições filantrópicas e públicas, nas quais a direção muda com certa frequência, ocorre um grande problema para implementação de sistemas de controle, pois necessita, primeiramente, a aceitação do modo de gerenciar do novo comandante a não ser pelo fato de que o sistema esteja de tal forma incorporado na cultura da instituição que sua manutenção ocorra sem problemas. Também se torna necessário que a nova equipe diretiva esteja comprometida com a manutenção do sistema.

### **2.9.3 Falta de planejamento do projeto**

Nas palavras de Rocha (2004), antes de implementar um projeto, deve-se verificar qual a visão de custos que a empresa pretende abordar, a saber, a financeira, a operacional ou a estratégica. A visão financeira é a visão do que aconteceu com os custos no passado, tem o objetivo de informar o setor financeiro. A visão operacional focaliza o momento atual, tem o objetivo de auxiliar gerentes e encarregados a executar melhoria nos processos, por isso, são

relatórios setoriais com muitos dados de medidas físicas e de periodicidade diária ou até horária. A visão estratégica é a visão que antecipa o que pode acontecer no futuro, esta visão tem o objetivo de auxiliar a tomada de decisões estratégicas que permitam mudar os custos futuros.

Ela também mostra, o que acontece com a maioria das instituições hospitalares é que como não há nada implantado, quando resolvem gastar recursos para a implantação, querem que sejam geradas informações referentes às duas visões: estratégica e operacional, ao mesmo tempo. Isso exige que o tempo de implantação e os recursos gastos sejam ainda maiores, e o projeto muito mais complicado de ser finalizado.

Deixar claros os objetivos do projeto é um dos fatores mais importante no planejamento dele, pois poderão se direcionar os recursos, para alcançar o que a empresa espera alcançar no final do projeto.

O fato de os processos atravessarem diversos departamentos da empresa é essencial ao planejamento do projeto, para que a organização esteja toda envolvida com o sucesso do processo. Quando os funcionários participam da implementação do sistema de custos, quando juntos enxergam o desenho do esquema do processo que desempenham e percebem suas atividades interligadas às atividades dos demais, se comprometam mais com a organização (ROCHA, 2004).

A mesma autora também mostra, muitas situações acontecem em que o gerente de determinada área esteja com a visão voltada apenas para o sucesso dos objetivos de sua área que acaba não enxergando o processo como um todo, não se envolvendo e, muitas vezes, não colaborando para mudanças importantes.

#### **2.9.4 Falta de conhecimento para utilizar as informações**

Quando uma empresa opta por implantar um sistema de custos, um dos motivos que a

levam a isso é a necessidade de conhecer e reduzir seus custos. Na realidade, essa redução só acontece na medida em que as informações começam a chegar, e as pessoas começam a tomar atitudes em relação aos dados obtidos. Para que isso ocorra, é preciso dar treinamento para os funcionários a fim de que eles saibam melhor utilizar as informações e aplicá-las da melhor maneira para reduzir custos (ROCHA, 2004).

Se a empresa não utiliza as informações provenientes do sistema de custos por falta de conhecimento de seus funcionários, os únicos resultados percebidos serão os custos com o desenvolvimento e a implementação e o custo contínuo com a manutenção do sistema, até que seja aposentado.

Outro problema é o fato de muitos administradores hospitalares não terem formação em área administrativa, realidade de grande parte dos hospitais. Isso confirma a falta de habilidade da maioria dos administradores no uso das informações geradas pelo sistema. Acreditam que, após a implantação, tudo será resolvido em relação aos custos, mas, quando têm as informações nas mãos, não sabem muito bem o que fazer com elas.

Os profissionais de saúde, durante a formação profissional, assimilam conhecimentos técnicos da área e outros conhecimentos; o administrativo, por exemplo, quase não é abordado, ou seja, os profissionais da saúde, na maioria dos hospitais, não possuem conhecimentos para utilizar informações geradas por um sistema de custos. Esse fato contribui para que fiquem com receio dos sistemas de controle, pois eles não conhecem as variáveis deste sistema a ser implementado.

### **2.9.5 Resistência cultural**

Pelo fato de a maioria dos profissionais da área da saúde não estar adaptada à utilização dos sistemas de controle, é preciso que seja feita a adaptação do sistema de custos à cultura da organização hospitalar para que esta possa ser legitimada (ALVES; BORGERT;

SCHULTZ, 2006).

Para a legitimização, é importante a aceitação do controle pela cultura da organização. A cultura é uma característica de cada nação, povo, comunidade, família ou organização e, conseqüentemente, percebida individual e diferentemente, de acordo com os parâmetros individuais e as percepções internas e externas, a cultura pode ser compreendida como um somatório de valores e crenças compartilhadas pelos integrantes de um grupo social (SALGUES et al., 2005).

Para Mintzberg et al. (2000), a cultura organizacional passa a ser a mente da organização, a crença comum que se reflete nas tradições e nos hábitos, bem como em manifestações mais tangíveis (histórias, símbolos, ou mesmo edifícios e produtos); em certo sentido, a cultura representa a força vital da organização, a alma de seu corpo físico.

Segundo Silva (2000), a cultura delimita a ação dos administradores, mais que a atuação desses interfere na cultura, assim como na atuação de todos os membros da organização. As características particulares de poder e legitimidade, no entanto, conferem aos administradores um poder de ação, em situações normais, que implica, por exemplo, a implantação de novos sistemas, que podem não de maneira proposital e planejada, interferir na cultura organizacional, transformando-a.

Nas organizações hospitalares, a cultura predominante na organização é fator fundamental para a implementação de um sistema de controle de custos. Segundo Salgues et al. (2005), devido ao fato de a cultura organizacional ser um conjunto de valores e experiências compartilhadas pelos membros do grupo, à medida que vão sendo aceitos, cristalizam-se no inconsciente grupal, e, a partir daí, começam a guiar o comportamento do grupo, tornando, assim, a cultura um sistema de controle. Ela ocorre de forma aparentemente natural, na qual os membros estão envolvidos com objetivos organizacionais comuns. Essa disseminação natural dos valores culturais se dá principalmente através da liderança que vai

guiar o comportamento dos membros na empresa, onde cada líder assume papel fundamental no processo.

Na interpretação de Motta e Caldas (1997), nas culturas coletivas, a pressão social externa é a principal forma de controle. Assim, é muito grande a força da vergonha ou da desonra. Já nas culturas individualistas, o controle é exercido principalmente por meio da pressão interna, exercendo a culpa papel primordial.

Essa modalidade de controle organizacional através da cultura dá suporte para acirramento dos controles centralizadores representados pelo modo burocrático, em grande parte, inseridos nas novas tecnologias de informação e gestão, que permitem vigilância à distância. Nesta forma velada em que se transformou o controle organizacional, é necessário um líder com apelo carismático para personalizar as estruturas de legitimação (SILVA, 2002).

Para a implementação de um sistema de custos em hospitais, é fundamental que o sistema de custos seja adaptado à cultura da organização. No entanto, em muitos casos, a cultura da organização e de seus indivíduos pode ser adaptada a este sistema de custos. Para que a cultura sirva de efetivo sistema de controle, o papel da liderança é fundamental na adaptação do sistema.

A resistência cultural é uma das principais dificuldades na implementação de um sistema de custos, principalmente porque o funcionário não quer mudar a sua rotina diária, tem receio da competição interna entre as unidades do hospital ou do colega de profissão. Também tem receio de que, com a aplicação do sistema de custos, a instituição possa perceber que o seu trabalho não é muito eficiente (ALVES; BORGERT; SCHULTZ, 2006).

Outra cultura presente nas instituições hospitalares é a de que não é necessário um envolvimento das pessoas, pois o esforço para implementar um sistema de custos não terá grande duração. Logo haverá mudança na direção ou se cansarão e tudo será abandonado. A

dificuldade que os profissionais da saúde enfrentam, ao lidar com controles e ao seguir protocolos para diminuir custos, ocorre por fato de se confrontarem com situações com as quais não estavam acostumados a lidar, porque eram soberanos em sua atividade (ROCHA, 2004).

### **2.9.6 Treinamento por consultores**

Nas organizações hospitalares, quase a totalidade dos processos, na sua execução, envolve profissionais da área da saúde com visão de que o mais importante é o paciente e a restauração da saúde dele. Se tais profissionais não forem envolvidos nos levantamentos desde o início, haverá dificuldade de conseguir sua colaboração.

De acordo com Rocha (2004), os consultores devem agir apenas como facilitadores no processo para que os funcionários os implementem sozinhos, pois o fato de se ter alguém de fora da organização fazendo o levantamento das atividades leva os funcionários a se isentarem de envolvimento no processo. Os funcionários ficam com a impressão de que o projeto não é da instituição, e sim dos consultores.

A equipe de implementação deve ser constituída por profissionais oriundos de cada área do processo, qualquer indivíduo envolvido deve ter conhecimento de todo processo, ou seja, o processo deve ser o mais descentralizado possível. Outra vantagem da descentralização do processo é maior independência em relação aos consultores do processo.

Na interpretação de Player, Keys e Lacerda (1997), no sistema ABC, a identificação de atividades e dos geradores de custos deveria ser efetuada, principalmente, por não-contadores, pois a identificação das atividades e dos geradores de custos devem ser feitos por aqueles que mais conhecem o trabalho, ou seja, os profissionais do hospital.

### **2.9.7 Utilização de software**

O aporte financeiro necessário para implementação de um sistema de custos é fator

muito importante para os hospitais, principalmente para hospitais públicos. No entanto, a maioria dos métodos de custeio precisa da utilização de um software, para melhor aplicação do método.

Almeida e Mello (2004), em seu estudo, mostraram que o uso intenso da tecnologia pelos profissionais da saúde tem aumentado nos últimos anos, o fator importante para isto é o rejuvenescimento do efetivo de médicos. As gerações mais antigas tendem a ser substituídas por novos profissionais, cuja formação profissional privilegia a tecnologia.

A maioria dos hospitais apresenta como dificuldade na implementação de sistemas de custeio a aquisição de um software para o acompanhamento de seus custos. O método ABC é o que apresenta maior necessidade da utilização. No custeio por absorção, a necessidade é de menor importância. No entanto, na maioria dos casos da aplicação dos métodos de custeio por absorção, são aplicados com a utilização apenas de planilhas eletrônicas (ROCHA, 2004).

### **2.9.8 Necessidade de treinamento**

Durante a implementação de um sistema de custos em um hospital, é necessário realizar muito treinamento com os funcionários da instituição, e depois, durante a manutenção do sistema deve ser feito retreinamento constante para reafirmar os pontos importantes do sistema e motivar os funcionários.

Em ambiente hospitalar, retirar um profissional do atendimento aos pacientes, para fazer treinamentos com objetivos administrativos, pode significar a morte de um paciente. Por isso deve-se fazer um planejamento, levando em conta o número de funcionários da instituição, para que todos os funcionários envolvidos no processo de implementação tenham tempo para participar dos treinamentos.

A motivação do funcionário para participar dos treinamentos e para a aplicação do sistema será maior quando ele verificar que o seu emprego não corre nenhum risco com a



implementação e entender como funciona o processo e a importância dele como facilitador do seu trabalho, no intuito de melhorar a gestão do hospital.

Nas palavras de Rocha (2004), tanto a equipe de implementação, quanto os funcionários que estão usando as informações do sistema precisam ser treinados. Para que as pessoas realmente se integrem ao processo de implementação do sistema de custos, é necessário que elas entendam exatamente como acontece todo o levantamento das informações e o objetivo de todo o processo. No sistema ABC, o elevado tempo de implementação e o treinamento constante facilitam a boa assimilação pelos funcionários do hospital.

### **2.9.9 Estrutura administrativa**

A estrutura administrativa apresentada ao longo dos anos nos hospitais e ainda presente em algumas instituições passam a ser um grande empecilho para implementação de um sistema de custos.

Tais instituições apresentam geralmente um gestor hospitalar despreparado, na maioria das vezes um profissional de saúde que não apresenta conhecimento administrativo adequado para gerenciar uma organização complexa como o hospital.

Os hospitais apresentam, em grande maioria, estruturas administrativas muito centralizadas, que apresentam organizações burocráticas e lentas, nas quais qualquer ação tomada pela direção passa por vários setores do hospital até ser executada. Os gestores de unidade possuem pequena autonomia o que torna o sistema administrativo lento.

### **2.9.10 Inexistência de protocolos**

O grande desafio é como controlar os custos, mantendo a qualidade no padrão de atendimento no ambiente hospitalar. A busca por qualidade, custos e efetividade leva médicos, administradores e planos de saúde a buscarem mudanças, a desenvolverem novos

métodos, e um dos caminhos é a implementação de protocolos (TORRES, 2006).

Os protocolos são padronizações de procedimentos médicos, indicadores das rotinas que devem ser adotadas com o paciente, a equipe médica definirá a técnica usada no procedimento, os exames diagnósticos pré e pós-operatórios, os materiais e medicamentos necessários, o tipo de internação e a quantidade de procedimentos ideais. No entanto há uma dependência da reação do paciente ao tratamento que independe das ações realizadas, pois o que em um paciente proporciona uma melhora significativa, em outro pode não ter um resultado tão eficiente (ROCHA, 2004).

Conforme Saraiva (2001), devido à diversidade de formação de cada médico e à maneira própria de diagnosticar, fica difícil seguir um protocolo definitivo. Neste caso, o protocolo surge como mero roteiro, que não será seguido obrigatoriamente, mas deverá ser analisado quando for determinar uma conduta de atendimento, a fim de se otimizar o resultado do tratamento. Os hospitais que conseguem fazer a padronização dos procedimentos através de protocolos médicos têm maior facilidade de custear seus serviços, pois, assim, haverá homogeneidade maior nos tratamentos dos pacientes, podendo ter melhor quantificação dos procedimentos.

Torres (2006) mostra, em sua dissertação, que a utilização de protocolos diminui os custos diretos. Os custos diretos são custos variáveis e estão diretamente relacionados aos centros de custos que são da responsabilidade médica e, levando em consideração que os médicos são responsáveis por 75% dos custos da organização, verifica-se que diminuindo os custos diretos pode ser possível a diminuição dos custos.

Outro fator importante do trabalho de Torres é a redução do tempo de internação dos pacientes tanto no pré como no pós-operatório. Tal redução proporciona ao paciente uma recuperação mais rápida, diminuindo o risco de infecções, e também aumenta a disponibilidade dos leitos dos hospitais, fator importante principalmente em hospitais com

atendimento exclusivamente do SUS, onde há falta de leitos hospitalares (TORRES, 2006).

Para Martin, Rieira e Garcia (2002 apud TORRES, 2006), os protocolos têm os seguintes objetivos:

- a) melhorar a qualidade da prática clínica reflete-se sobre a parte clínica e a evidência científica disponível;
- b) orientar o processo de tomada de decisões clínicas evita decisões inapropriadas da prática médica;
- c) proporcionar a utilização adequada das tecnologias médicas evitando expor o paciente a procedimentos diagnósticos e terapêuticos desnecessários;
- d) facilitar a defesa médica em caso de eventuais litígios.

O grande problema dos protocolos, segundo Wolf et al. (1999), é o fato de as recomendações estarem erradas ou ocorrer má interpretação da equipe médica.

Utilizando como base o aprofundamento sobre o tema pesquisado, será apresentado no próximo capítulo a metodologia do trabalho, e a seguir a apresentação e discussão dos dados.

### **3 METODOLOGIA**

Este capítulo trata do método de pesquisa utilizado neste trabalho. Inicia pelo delineamento da pesquisa, classificando-a. Em seguida, são expostas as definições de termos, contexto e sujeitos da pesquisa, a coleta e análise dos dados. O capítulo encerra com as limitações da pesquisa.

#### **3.1 DELINEAMENTO DE PESQUISA**

Neste trabalho, optou-se por pesquisa descritiva. Selltiz; Wrightsman; Cook,(1987) descrevem que os estudos descritivos visam a apresentar as características de uma situação, grupo ou indivíduo ou a determinar a frequência com que ele ocorre.

Quanto à forma de abordagem do problema, pode-se classificá-la como qualitativa, pois tem orientação à análise das dificuldades ou facilidades dos profissionais de saúde no processo de implementação de um sistema de custos no contexto da instituição hospitalar, considerando a cultura existente e o âmbito de tempo atual. Segundo Richardson (1989), a abordagem qualitativa justifica-se por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social.

Esta pesquisa também se caracteriza pela utilização de estudo de caso. Para Gil (1992), o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimento amplo e detalhado do mesmo.

A maior dificuldade que pode ser constatada no estudo de caso, segundo Goode e Hatt (1979), é a resposta do pesquisador. Ele chega a ter a falsa sensação de certeza sobre suas próprias conclusões.

### 3.2 DEFINIÇÃO DE TERMOS

**Processo de implementação** – Neste trabalho foi considerado processo de implementação, todo o processo evolutivo do sistema, ou seja, um sistema de custos sempre estará em um processo de implementação enquanto estiver em execução. Segundo Bueno (2000), processo de implementação são períodos de evolução de um sistema em execução.

**Fatores que facilitam** – Segundo Ferreira (1986) é aquilo que contribui para um resultado sem apresentar uma barreira ou um obstáculo a alguma coisa.

**Fatores que dificultam** – Segundo Ferreira (1986) é aquilo que contribui para um resultado apresentando uma barreira ou um obstáculo.

Neste trabalho, os fatores apresentados podem facilitar ou dificultar o processo de implementação de um sistema de custos, ou seja, o fator cultural em uma instituição pode representar facilidade em uma instituição e dificuldade em outra, na qual esteja sendo implementado o sistema de custos.

### 3.3 CONTEXTO E PARTICIPANTES DA PESQUISA

Nesta pesquisa os sujeitos da pesquisa caracterizam-se como sendo os profissionais de saúde do setor de Ortopedia de um Hospital Público do Rio Grande do Sul.

Foi do entendimento do pesquisador, em conjunto com o seu orientador, que seria importante a realização da pesquisa em uma instituição pública que já possuía um sistema de custos aplicado por um longo período.

Escolheu-se o setor de ortopedia do hospital, pois é o serviço de referência no Rio

Grande do Sul e também por possuir 102 funcionários contratados para esse setor. Escolheu-se um hospital público no estado do Rio Grande do Sul, em função de ser o Estado onde o pesquisador reside e desta forma, deixa a pesquisa menos onerosa.

A identidade do hospital pesquisado e das pessoas entrevistadas na pesquisa foi preservada, devido à solicitação da instituição.

Os participantes da pesquisa foram médicos, auxiliares ou técnicos de Enfermagem, técnicos gessistas, enfermeiras (os) e fisioterapeutas. Nesta pesquisa, conforme daos apresentados na tabela 4 foram entrevistados sessenta e seis funcionários do setor de ortopedia do hospital, ou seja, 64,70% dos funcionários do setor . Não se conseguiu entrevistar número maior de funcionários, pois alguns profissionais que são do setor de ortopedia, estão atuando em outro setor do hospital, e alguns profissionais se recusaram a responder o questionário ou não o devolveram.

### **3.4 COLETA DE DADOS**

A primeira etapa da pesquisa se deu por meio de pesquisa bibliográfica que aconteceu por diversos meios de coleta, com diversos tipos de materiais como, por exemplo, revistas, livros, páginas da internet e dissertações. O objetivo de tal etapa foi tomar conhecimento dos trabalhos de pesquisa existentes na área de custos hospitalares e buscar a fundamentação teórica para o trabalho a realizar.

A segunda etapa foi a aplicação de entrevistas não-estruturadas com os gestores administrativos do hospital e com aplicação de questionários a profissionais da saúde. O questionário e a entrevista foram elaborados com base na revisão bibliográfica feita, verificando as principais facilidades e dificuldades na implementação de sistemas de custos na bibliografia. Para Richardson (1989), os questionários cumprem pelo menos duas funções: descrever as características e medir determinadas variáveis de um grupo social. Segundo ele, a

melhor forma para interagir com outro ser humano é a interação face a face, que é um caráter inquestionável de proximidade entre as pessoas. Segundo o autor, a entrevista é uma técnica importante que permite o estreitamento da relação entre pessoas.

Segundo Rudio (1986), a diferença entre um e outro está na forma de obtenção dessas informações, visto que, no questionário, as indagações são feitas por escrito ao informante, o qual responde também por escrito ao pesquisador, enquanto, na entrevista, as perguntas são feitas oralmente ao entrevistado, ficando a cargo do entrevistador a responsabilidade pelas anotações das respostas.

Desta forma, o autor menciona que há menos possibilidades de os participantes da pesquisa não responderem ao questionário ou deixarem algumas perguntas em branco.

### **3.5 ANÁLISE DOS DADOS**

Os dados qualitativos serão levantados através de questionários com os funcionários, e as entrevistas com os gestores servirão para a identificação de atividades e processos, como também para maior entendimento da empresa.

No estudo, os dados serão analisados através da técnica de análise de conteúdo, técnica que, segundo Triviños (1987) é utilizada para estudar o material qualitativo. Ela pode ser definida como o conjunto de técnicas de análise de comunicações obtidas através de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição de conteúdo das mensagens, cujos indicadores qualitativos ou não permitem a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção e recepção das mensagens.

### **3.6 LIMITAÇÕES DA PESQUISA**

Por se tratar de uma pesquisa social que envolve o comportamento humano; o estudo enfrenta limitações, devendo-se, nesse caso, observar atentamente as respostas obtidas, pois

nem sempre os entrevistados apresentam a mesma predisposição para participar de pesquisas.

Em se tratando de um estudo de caso, Gil (1992) explicita que os resultados obtidos neste tipo de pesquisa não permitem sua generalização aos demais estudos.

O fato do hospital exigir sigilo do nome da instituição dificultou uma análise mais profunda do caso estudado, tornando-se, assim, uma limitação da pesquisa.

Uma outra limitação do estudo que se deve considerar é a inferência do pesquisador na interpretação dos questionários e entrevistas e nas conclusões obtidas nas observações realizadas.



## **4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS**

Neste capítulo, são apresentados o local de estudo com a estrutura da organização, dados do hospital e também são apresentados os resultados da pesquisa, obtidos através dos questionários aplicados, bem como análises e discussões correspondentes.

### **4.1 LOCAL DE ESTUDO**

O hospital escolhido localiza-se no Rio Grande do Sul (RS). Especializado em Traumatologia e Cirurgia do Trauma, recebe pacientes com traumatismos, oriundos da região da Grande Porto Alegre, Estado do Rio Grande do Sul, e do sul do Estado de Santa Catarina. É composto por 281 leitos, 34 consultórios, 1.026 funcionários, abrangendo área total de 18.325 m<sup>2</sup>.

Em 2006, foram realizadas 224.954 consultas e 144.711 consultas de emergência. Também foram feitas 7.231 internações, 7.231 cirurgias, 7.694 exames de ambulatório e 136.901 exames radiológicos.

Os usuários do Sistema Único de Saúde (SUS) representam 100% dos serviços prestados. A população atendida é originária 50% da cidade de Porto Alegre, 40% da Região Metropolitana e 10% de outros municípios do Estado e do Brasil.

O setor de ortopedia do hospital apresenta 123 leitos, possui a média de 220 internações por mês, 174 cirurgias por mês, 1.716 consultas ambulatoriais por mês e 4.880

consultas emergênciais.

A Tabela 3, abaixo, apresenta o número de profissionais que trabalham no setor de ortopedia:

**Tabela 3 – Profissionais da saúde do setor de ortopedia**

Função exercida	Quantidade	Percentual
Médico	42	41,17%
Auxiliar/Técnico enfermagem	31	30,39%
Técnico gessista	18	17,64%
Enfermagem	8	7,84%
Fisioterapeuta	2	1,96%
Total	102	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

## 4.2 PERFIL DOS PARTICIPANTES DA PESQUISA

As perguntas elaboradas procuraram verificar o perfil dos participantes em relação aos critérios: cargo ocupado, tempo de experiência e nível de estudo, a fim de qualificar os participantes para validação dos resultados da pesquisa.

### 4.2.1 Quanto à profissão exercida pelo participante da pesquisa.

Esta questão verificou quais as profissões exercidas pelos participantes da pesquisa dentro do hospital pesquisado.

**Tabela 4 – Profissão exercida pelo participante da pesquisa**

Função exercida	Quantidade	Percentual
Médico	25	37,87%
Auxiliar/Técnico enfermagem	24	36,36%
Técnico gessista	10	15,15%
Enfermagem	6	9,09%
Fisioterapeuta	1	1,15%
Total	66	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Dos participantes da pesquisa 37,87% exerce a função de médico. A segunda categoria com maior número de funcionários foram técnicos e auxiliares de enfermagem, profissão de nível técnico, com elevado número de funcionários em qualquer setor hospitalar, 36,36%.

Nota-se, na Tabela 4, que 15,15% dos participantes da pesquisa ocupam o cargo de Técnico Gessista, profissão de nível técnico presente em grande número em setores de Ortopedia e Traumatologia do hospital. Enfermeiros com nível superior representaram 9,09% dos sujeitos de pesquisa, e os fisioterapeutas representaram 1,15% dos integrantes da pesquisa.

Somando-se o percentual de médicos, enfermeiros, fisioterapeuta, obtém-se a total de 48,49% de profissionais com curso superior. Os técnicos gessistas e de enfermagem são a categoria mais prevalente entre participantes do estudo, representam 51,51%. Nas próximas questões será feita a comparação entre as respostas dos profissionais de nível superior com os de nível técnico para verificar se há diferença no ponto de vista entre estas duas categorias.

#### 4.2.2 Quanto ao tempo de experiência na profissão.

Esta questão procurou identificar o tempo de experiência dos participantes da pesquisa na profissão exercida no hospital, a fim de verificar se os inquiridos tinham tempo suficiente de experiência na profissão para conhecimento das dificuldades e facilidades do exercício da profissão e dar respaldo às respostas obtidas na pesquisa.

**Tabela 5 – Tempo de experiência na profissão**

Tempo de formação	Nível superior		Nível técnico		Total	
	Quantidade	Percentual	Quantidade	Percentual	Quantidade	Percentual
Menos de um ano	2	6,25%	0	0%	2	3,03%
Entre um e dois anos completos	5	15,63%	1	2,94%	6	9,09%
Entre três e cinco anos completos	4	12,50%	4	11,76%	8	12,12%
Mais de cinco anos	21	65,62%	29	85,30%	50	75,76%
<b>Total</b>	<b>32</b>	<b>100%</b>	<b>34</b>	<b>100%</b>	<b>66</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Nesta questão, 75,76 % dos participantes da pesquisa indicaram “mais de cinco anos” de formação profissional. Acredita-se que isso se deve ao fato de a instituição ser pública e a rotatividade de profissionais pequena, pois os profissionais, na sua maioria, são concursados e

estão há muitos anos no hospital. Tal fator respalda maior embasamento às respostas obtidas, pois os profissionais da saúde puderam tecer suas opiniões com maior segurança. Quanto aos demais participantes da pesquisa, 3,03% informaram “menos de um ano” de atuação, 9,09% informaram “entre um e dois anos completos” de exercício na função atual e 12,12%, “entre três a cinco anos completos”.

Na comparação entre os profissionais de nível técnico com os de nível superior, constatou-se a existência de número maior de profissionais com nível técnico, com tempo maior de formação em relação aos profissionais de nível superior.

Segundo o ponto de vista dos gestores do hospital, o fato de ter mais experiência na profissão ajuda no processo de implementação de um sistema de custos.

#### 4.2.3 Quanto ao tempo de atuação no hospital

Esta questão procurou identificar o tempo de experiência dos participantes da pesquisa, dentro do hospital, para verificar se vivenciaram tempo de experiência suficiente para respaldar as respostas obtidas na pesquisa e corroborar com as respostas da questão do tempo de formação.

**Tabela 6 – Tempo de atuação no hospital**

Tempo de experiência	Nível superior		Nível técnico		Total	
	Quantidade	Percentual	Quantidade	Percentual	Quantidade	Percentual
Menos de um ano	2	6,25%	2	5,88%	4	6,06%
Entre um e dois anos Completos	8	25,00%	11	32,35%	19	28,79%
Entre três e cinco anos Completos	5	15,63%	4	11,76%	9	13,62%
Mais de cinco anos	17	53,12%	17	50,00%	34	51,51%
<b>Total</b>	<b>32</b>	<b>100%</b>	<b>34</b>	<b>100%</b>	<b>66</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Cerca de 51,51% dos participantes da pesquisa indicaram “mais de cinco anos” no exercício de sua profissão no hospital. Acredita-se que isto se justifica pelo fato da baixa rotatividade em hospitais públicos, citado na questão anterior. Este fator deu maior

embasamento às respostas obtidas, pois os profissionais da saúde, além de terem longo tempo de formação, também apresentam, na maioria, muitos anos de exercício na instituição pesquisada.

Quanto aos demais participantes da pesquisa, 28,79% informaram ter “entre um e dois anos completos” de exercício da função atual. Isso se deve principalmente aos técnicos e auxiliares de enfermagem que apresentaram 32,35% com atuação entre “um e dois anos completos”. Finalmente, 13,62% dos entrevistados apresentaram “entre três a cinco anos completos” e apenas 6,06% com “menos de um ano”.

Comparando o tempo de atuação dos profissionais com nível superior com os de nível técnico, verificou-se que nos dois casos houve a prevalência de profissionais com mais de cinco anos na instituição, o que não apresenta diferença significativa entre os níveis.

Sob o ponto de vista dos gestores, o elevado tempo de atuação do profissional no hospital facilita o processo de implementação de um sistema de custos, no entanto o gestor contábil falou que este fato também dificulta o processo, pois os profissionais já estão acostumados com uma rotina diária dentro do hospital, e tornam-se mais resistentes à mudança.

#### 4.2.4 Quanto à carga horária de trabalho semanal no hospital

Esta questão procurou identificar a carga horária de trabalho semanal do profissional no hospital, com a intenção de verificar se o tempo de permanência do profissional no local de trabalho pode dar embasamento às respostas obtidas.

**Tabela 7 – Carga horária semanal no hospital**

Carga horária semanal	Nível superior		Nível técnico		Total	
	Quantidade	Percentual	Quantidade	Percentual	Quantidade	Percentual
Até 10 horas	0	0%	4	11,77%	4	6,06%
De 10h a 20 horas	0	0%	0	0%	0	0%
De 20h a 30 horas	4	12,50%	3	8,82%	7	10,61%
Mais de 30 horas	28	87,50%	27	79,41%	55	83,33%
Total	32	100%	34	100%	66	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Aproximadamente 83,33% dos funcionários trabalham “mais de 30 horas” no hospital, 10,61% “entre 20 e 30 horas” e 6,06% atuam “até 10 horas” no hospital. O fato de a maioria trabalhar mais de 30 horas dá maior confiança às respostas obtidas, pois tais profissionais, provavelmente, ficam muitas horas por semana dentro do hospital, podendo observar as principais virtudes e os principais defeitos da instituição.

Na comparação do ponto de vista entre os profissionais de nível técnico e superior, não houve alteração significativa nas respostas.

No ponto de vista dos gestores, este fato também facilita o processo de implementação de um sistema de custos.

#### **4.2.5 Quanto ao grau de escolaridade do participante da pesquisa**

Esta questão procurou verificar a escolaridade do participante da pesquisa, se tem ou não curso superior completo, realizou ou está cursando pós-graduação. A realização de curso de pós-graduação é mais um item que verificou a validação das respostas obtidas nas entrevistas.

**Tabela 8 – Grau de escolaridade do participante da pesquisa**

Escolaridade	Quantidade	Percentual
Sem curso superior	34	51,52%
Especialização	21	31,81%
Graduação	10	15,15%
Doutorado	1	1,52%
Mestrado	0	0%
Total	66	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Entre os sujeitos da pesquisa, 51,52% não tiveram acesso ao curso superior, visto que a maioria dos profissionais do setor são técnicos gessistas e técnicos de enfermagem. Dos 48,48% de profissionais com curso superior que responderam à questão, 15,15% são graduados, 31,81% fizeram curso de especialização, sendo a maioria na área de Ortopedia e

Traumatologia e nenhum dos indivíduos pesquisados cursou especialização na área administrativa. Quanto aos itens Mestrado e Doutorado, apenas um profissional da saúde os completou.

Os gestores relatam que a baixa escolaridade dificulta o processo de implementação do sistema de custos.

#### 4.2.6 Quanto à atuação dos entrevistados em cargo administrativo

Esta questão verificou se o participante da pesquisa já ocupou cargo administrativo em alguma empresa, avaliou a experiência em algum cargo administrativo com o intuito de aumentar a confiança nas respostas.

**Tabela 9 – Participação em cargo administrativo**

Participação em Cargo Adm.	Nível superior		Nível técnico		Total	
	Quantidade	Percentual	Quantidade	Percentual	Quantidade	Percentual
Não	30	93,75%	33	97,06%	63	95,46%
Sim	2	6,25%	1	2,94%	3	4,54%
Total	32	100%	34	100%	66	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Nesta questão 95,46% dos participantes da pesquisa não ocuparam cargo administrativo dentro de alguma empresa da saúde, enquanto 4,54% ocuparam. Os resultados demonstram a pequena experiência administrativa dos entrevistados, fato que pode dificultar o processo de implementação de um sistema de custos, pois os indivíduos pesquisados não possuem experiência administrativa. Não há alteração significativa nas respostas obtidas entre os profissionais de nível técnico e superior.

A questão mostra também a dificuldade de profissionais da saúde entenderem informações gerenciais. Além de não ocuparem cargos administrativos, tais profissionais, na sua formação, recebem ensinamentos em grande maioria técnicos da área de formação e poucos ensinamentos administrativos.

### 4.3 QUESTIONÁRIO COM OS PROFISSIONAIS DA SAÚDE

O questionário com os profissionais da saúde procurou verificar a importância e o modo como os profissionais participam do sistema de custos, e as principais dificuldades ou facilidades no processo de implementação do sistema de custos. As alternativas neste questionário não foram excludentes, ou seja, os funcionários do setor de ortopedia poderiam escolher mais de uma alternativa.

#### 4.3.1 Quanto à importância sobre as informações dos custos hospitalares

Esta questão tem o intuito de verificar a importância dos custos hospitalares para os profissionais da saúde. A pesquisa mostrou que a maioria dos entrevistados, 69,12%, considera que as informações de custos hospitalares “são importantes para melhorar a gestão hospitalar”. Cerca 19,12% avaliam que “é bom para o setor administrativo do hospital”, 10,29% “não souberam opinar” e apenas 1,47% afirmam que o setor “não ajuda em seu trabalho”. Não houve alteração significativa entre as respostas dos profissionais de nível técnico e superior.

**Tabela 10 – Importância das informações de custos**

Importância das informações de custos hospitalares	Nível superior		Nível técnico		Total	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
São importantes, pois ajudam a melhorar a gestão hospitalar	23	76,67%	24	63,16%	47	69,12%
É bom para o setor administrativo do hospital	4	13,33%	9	23,68%	13	19,12%
Não sei responde, melhor não opinar	3	10,00%	4	10,53%	7	10,29%
Não ajuda no meu trabalho	0	0%	1	2,63%	1	1,47%
Não tem importância	0	0%	0	0%	0	0%
<b>Total</b>	<b>30</b>	<b>100%</b>	<b>38</b>	<b>100%</b>	<b>68</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Esta análise mostra que os profissionais da saúde no hospital pesquisado consideram importante a informação de custos para a gestão hospitalar, fator que pode ser considerado positivo para o processo de implementação de um sistema de custos, pois os profissionais



reconhecem a importância das informações de custos para a gestão hospitalar.

Os gestores do setor contábil e do setor de ortopedia também consideraram muito importante o sistema de custos para a administração do hospital.

#### 4.3.2 Quanto ao conhecimento sobre o sistema de custos que é aplicado no hospital

Esta pergunta questiona os profissionais de saúde sobre o conhecimento a respeito do sistema de custos aplicado no hospital. O estudo revelou que 68,75% dos funcionários do hospital “não conhecem o sistema de custos aplicado”, 26,75% informa que “conhece o sistema de custos, mas não participa do processo” e somente 1,56% “conhece o sistema e todas as suas implicações”.

**Tabela 11 – Conhecimento do sistema de custos aplicado no hospital**

O que o Sr(a) sabe sobre o sistema de custos que é aplicado no hospital?	Nível superior		Nível técnico		Total	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Não conheço o sistema de custos	23	85,19%	21	56,76%	44	68,75%
Conheço o sistema, mas não participo do processo	4	14,81%	13	35,14%	17	26,57%
Conheço o sistema e todas as suas implicações técnicas	0	0%	1	2,70%	1	1,56%
Conheço o sistema e participo do sistema dando informações quando questionado	0	0%	1	2,70%	1	1,56%
Conheço o sistema e participo de reuniões para discutir a manutenção e os resultados dos custos hospitalares	0	0%	1	2,70%	1	1,56%
<b>Total</b>	<b>27</b>	<b>100%</b>	<b>37</b>	<b>100%</b>	<b>64</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados acima demonstram a pequena participação dos funcionários no processo de implementação do sistema de custos do hospital. Isso pode demonstrar que os profissionais não participaram de nenhum treinamento no processo de implementação do sistema de custos.

Na análise comparativa de respostas de profissionais de nível superior e técnico, constatou-se que maior número de profissionais de nível técnico responde que “conhece o

sistema de custos, mas não participa do processo”.

O diretor do setor de ortopedia constata que “conhece o sistema de custos aplicado no hospital, mas não participa do processo”, inclusive ele relata receber apenas a informação que “a unidade tem que diminuir os custos”.

#### 4.3.3 Quanto ao conhecimento sobre o custo de cada atendimento realizado na sua unidade.

Esta pergunta verifica se os profissionais da saúde têm conhecimento do custo de cada atendimento na sua unidade de trabalho. Esta pergunta tem o intuito de comparar e confirmar as respostas da pergunta anterior. A maioria, 63,08 % não tem informações sobre o custo de cada atendimento em sua unidade”, 12,3% “não souberam opinar”, 18,46% disseram “ter informações parciais”, 3,08% disseram “não ter informação e consideram isso sem importância” e 3,08% disseram “ter informações sobre o custo de atendimento na unidade em que trabalham”. Durante análise comparativa entre profissionais de nível técnico e superior não se verificou diferença significativa nas respostas.

**Tabela 12 – Informações sobre o custo de cada atendimento realizado**

O Sr(a) sabe se existe no hospital a informação sobre o custo de cada atendimento realizado pelos profissionais de saúde de sua unidade?	Nível superior		Nível técnico		Total	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Não tenho informações sobre os atendimentos da unidade	18	64,29%	23	62,16%	41	63,08%
Sim, mas tenho informações parciais	5	17,86%	7	18,92%	12	18,46%
Não sei responder, melhor não opinar	1	3,57%	7	18,92%	8	12,30%
Sim, eu tenho informações sobre os atendimentos da unidade em que trabalho	2	7,14%	0	0%	2	3,08%
Não, e acho esta informação sem importância	2	7,14%	0	0%	2	3,08%
<b>Total</b>	<b>28</b>	<b>100%</b>	<b>37</b>	<b>100%</b>	<b>65</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Esta questão corrobora com a questão anterior, a qual informa que os funcionários possuem pouca ou nenhuma informação sobre os custos do hospital e, provavelmente não utilizam as informações gerenciais que o sistema de custos poderia fornecer.

O gestor do setor de ortopedia diz não receber informações sobre os custos da sua unidade, mas o gestor contábil informa que todas as unidades do hospital recebem um demonstrativo de resultados por mês.

#### 4.3.4 Quanto à forma como o profissional de saúde participa do processo de implementação de um sistema de custos

Esta questão tenta verificar como os profissionais participam do processo de implementação de um sistema de custos. A resposta mais assinalada corresponde a 41,82% dos entrevistados, o que indica participação do processo e “fornece informações quanto à quantidade gasta em atividades com materiais”, 27,27% assinalaram que participam “de outra forma”, e todos os que responderam à questão discursiva não participam de forma alguma do processo, 21,82% “utilizam protocolos de atendimento que são referenciados pelo hospital” e também 9,09% participam “analisando os resultados de sua unidade”..

**Tabela 13 – Participação no processo de implementação do sistema de custos**

De que forma você participa do processo de implementação do sistema de custos?	Nível superior		Nível técnico		Total	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Fornecendo informações quanto à quantidade gasta em suas atividades com materiais para a equipe de custos	10	33,33%	13	52,00%	23	41,82%
De outra forma	9	30,00%	6	24,00%	15	27,27%
Utilizando protocolos de procedimentos que são referenciados pelo hospital	11	36,67%	1	4,00%	12	21,82%
Analisando os resultados de minha unidade de custos	0	0%	5	20,00%	5	9,09%
Participando de treinamentos de sistema de custos	0	0%	0	0%	0	0%
<b>Total</b>	<b>30</b>	<b>100%</b>	<b>25</b>	<b>100%</b>	<b>55</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Um fato observado é que os profissionais com nível superior responderam em maior percentual à utilização de protocolos de procedimentos que são referenciados pelo hospital, quando comparados com os profissionais de nível técnico.

Esta questão evidencia que 11 participantes não assinalaram nenhuma alternativa, o que provavelmente sinaliza o fato de que eles não participam de nenhuma forma do processo. Somados aos 15 participantes que afirmam não participar de forma alguma do processo, são 26 profissionais que não assinalaram nenhum dos itens quanto à participação no processo de implementação do sistema de custos.

Esta questão mostra que muitas das pessoas que assinalaram não conhecer o sistema de custos implementado no hospital na Tabela 13, participam de maneira indireta do processo de implementação do sistema de custos.

#### **4.3.5 Quanto às atitudes que facilitariam a colaboração dos funcionários no processo de implementação de um sistema de custos**

Esta questão mostra quais fatores facilitariam a colaboração dos funcionários no processo de implementação de um sistema de custos. Aproximadamente 40,54% dos entrevistados informaram que a “apresentação dos relatórios mensais das unidades” facilitaria a colaboração, 29,72% propuseram o “treinamento constante dos funcionários”.

As questões menos assinaladas pelos funcionários do hospital foram: 10,82% para o “treinamento realizado por profissionais da empresa e não por consultores externos”, 6,75% “uma estrutura da organização hospitalar mais descentralizada”, 5,40% para “participação financeira dos funcionários nos lucros do hospital” com o sistema de custos e 4,06% foram as respostas referentes à instituição ter “funcionários com carga horária elevada, se possível,

com dedicação exclusiva”.

Uma observação importante é o fato de que a atitude mais assinalada na questão é muito simples de ser implementada e com baixo custo para a instituição e sem mudanças profundas.

O item funcionários com carga horária elevada foi pouco assinalado, pois o hospital já possui funcionários com carga horária elevada.

**Tabela 14 – Atitudes que facilitariam a colaboração dos funcionários no processo de implementação de um sistema de custos**

Quais atitudes do hospital facilitariam a colaboração dos funcionários no processo de implementação de um sistema de custos?	Nível superior		Nível técnico		Total	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Apresentação dos resultados e dos relatórios mensais das unidades do hospital	14	41,18%	16	40,00%	30	40,54%
Treinamento constante dos funcionários	10	29,41%	12	30,00%	22	29,72%
Treinamento realizado por profissionais da empresa e não por consultores externos	5	14,70%	3	7,50%	8	10,82 %
Uma estrutura da organização hospitalar mais descentralizada	1	2,94%	4	10,00%	5	6,75%
Participação financeira dos funcionários nos lucros que o hospital tiver com a redução de despesas referentes à aplicação do novo sistema	0	0%	4	10,00%	4	5,40%
Funcionários com uma carga horária elevada se possível com dedicação exclusiva ao hospital	3	8,83%	0	0%	3	4,06%
Outra atitude	1	2,94%	1	2,50%	2	2,70%
<b>Total</b>	<b>34</b>	<b>100%</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>	<b>74</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Outro fato que chama a atenção é o baixo percentual de funcionários favoráveis a participação financeira com os resultados da implementação de custos, ou seja, os funcionários não desejam ser melhor remunerados para participarem do sistema.

O gestor contábil apresentou como atitudes a apresentação de resultados e dos

relatórios mensais das unidades do hospital e treinamento constante de funcionários. Já o gestor da unidade de ortopedia concorda com o gestor contábil nas duas atitudes verificadas acima e acrescenta também como atitudes importantes, o treinamento realizado por profissionais da empresa e não por consultores externos e uma estrutura da organização mais descentralizada.

#### 4.3.6 Quanto aos principais fatores culturais que dificultariam o processo de implementação de um sistema de custos

A resistência cultural é uma das principais dificuldades no processo de implementação de um sistema de custos. “A resistência à mudança da rotina diária dentro do hospital” foi o item mais citado, com 38,30%; o “receio de que seja levada em consideração apenas a quantidade e não a qualidade” foi citada em 35,11%; a resposta à “cultura de que o hospital deve se preocupar somente em curar os pacientes, não importando os custos” representou 15,96% dos sujeitos; “o receio de que a administração hospitalar verifique que a sua produção dentro do hospital está muito baixa” foi assinalado por 6,38%, e o “corporativismo dos profissionais de saúde”, por apenas 3,19% dos participantes da pesquisa.

**Tabela 15 – Fatores culturais que dificultam a implementação de um sistema de custo**

Quais os principais fatores culturais que dificultariam o processo de implementação de um sistema de custos?	Nível superior		Nível técnico		Total	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
A resistência à mudança da rotina diária dentro do hospital	13	31,71%	23	43,40%	36	38,30%
Receio de que seja levada em conta apenas a quantidade e não a qualidade	19	46,34%	14	26,41%	33	35,11%
A cultura de que o hospital tem que se preocupar somente em curar os pacientes, não importando o quanto isto vai custar para a organização	6	14,63%	9	16,98%	15	15,96%
Receio de que a administração hospitalar verifique que a sua produção dentro do hospital está muito baixa.	1	2,44%	5	9,43%	6	6,38%

Corporativismo dos profissionais da saúde	2	4,88%	1	1,89%	3	3,19%
Outro fator	0	0%	1	1,89%	1	1,06%
<b>Total</b>	<b>41</b>	<b>100%</b>	<b>53</b>	<b>100%</b>	<b>94</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com as respostas, verifica-se que o profissional tem dificuldade em aceitar a mudança de sua rotina diária, principalmente pelo fato de a maioria dos funcionários trabalharem na instituição há muitos anos. Este resultado confirma a análise de Cogan (1994), o qual afirma que a resistência cultural deve-se à mudança, pois os profissionais sentem o seu cargo ameaçado e, algumas vezes, boicotam a implementação do sistema de custos. Na visão do gestor contábil do hospital, esta é a principal barreira cultural existente no hospital.

“O receio de que os trabalhos dos profissionais ou da unidade sejam avaliados mais quantitativamente do que qualitativamente” é muito verificado na implementação de sistemas de custos em empresas, pois o sistema de custos é assimilado pelas pessoas como um índice quantitativo. Um exemplo deste receio, no hospital, é o funcionário que atender o maior número de pacientes em menor tempo ser mais valorizado que o profissional que atender menor número de pacientes no mesmo tempo, não importando a qualidade do atendimento dos dois profissionais.

A questão que aborda a “cultura do hospital em se preocupar somente em curar os pacientes sem se importar com os custos da instituição”, citada por Rocha (2004) como uma das principais dificuldades culturais, tendo em vista que os profissionais da saúde costumam tomar suas decisões somente com o intuito de salvar a vida do paciente, não se confirmou como a principal barreira cultural na visão dos profissionais da saúde.

A questão sobre o receio de verificar que a produção individual está baixa não foi muito assinalada, apesar de os profissionais terem receio de serem analisados sob a ótica de privilegiar a quantidade e não a qualidade.

O questionamento sobre corporativismo dos profissionais da saúde foi o menos assinalado, apesar de algumas profissões da área da saúde, principalmente a médica e a enfermagem, exercerem corporativismo.

#### 4.3.7 Quanto ao protocolo de atendimento para padronizar as atividades dos profissionais da saúde

O protocolo é importante instrumento no intuito de tentar padronizar as atividades dos profissionais da saúde. O principal fator apresentado nas respostas foi a “divisão existente entre a área da saúde e a área administrativa” com 34,88%; em segundo lugar, surgiu a “resistência cultural dos profissionais da saúde” com 27,90%; a terceira opção mais assinalada foram os “protocolos mal formulados” com 23,26%; a “diferente formação dos profissionais da saúde” com 10,47 % veio a seguir e, por último, com 3,49% foi assinalada a opção “de outra forma”.

**Tabela 16 – Dificuldades na implementação de protocolos**

O protocolo de tratamento serve para padronizar atividades no intuito de facilitar o controle de custos e reduzi-los. Quais seriam as principais dificuldades para implementação dos protocolos?	Nível superior		Nível técnico		Total	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Divisão existente entre a área da saúde e a área administrativa	15	36,59%	15	33,33%	30	34,88%
Resistência cultural dos profissionais da saúde.	8	19,51%	16	35,56%	24	27,90%
Protocolos mal formulados, o que pode levar risco ao paciente.	11	26,83%	9	20,00%	20	23,26%
Diferente formação dos profissionais da saúde.	7	17,07%	2	4,44%	9	10,47%
De outra forma	0	0%	3	6,67%	3	3,49%
<b>Total</b>	<b>41</b>	<b>100%</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>	<b>86</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

A questão mostrou que a “divisão existente entre a área administrativa e a área da saúde” é o principal empecilho para instalação de protocolos, isto provavelmente se deve ao fato de os protocolos precisarem ser analisados pelas duas áreas, levando em conta os custos e



as características da patologia tratada.

O item “resistência cultural dos profissionais” deve-se ao fato de já estarem acostumados com suas rotinas diárias, tratando do paciente segundo o seu próprio roteiro de tratamento. Essa informação é confirmada pela questão anterior, na qual a resistência à mudança da rotina diária foi o item mais assinalado.

“Protocolos mal formulados que levam risco ao paciente” foi o terceiro item mais assinalado. Wolf et al. (1999) citam que esta é a principal dificuldade da implementação de protocolos. Os protocolos podem também ser mal formulados pela dificuldade de serem elaborados, devido à divisão existente entre a área administrativa e a área da saúde.

“Diferente formação dos profissionais foi a quarta alternativa mais assinalada”. Apesar de ser citada por Torres (2006) como uma das principais dificuldades para implementar protocolos, os profissionais do hospital não consideraram esse fato tão relevante.

Os profissionais de nível superior avaliam que a “divisão existente entre a área da saúde e a administrativa” é a principal dificuldade da implementação de protocolos, enquanto os profissionais de nível técnico consideraram mais importante a “resistência cultural dos profissionais de saúde”.

O gestor do setor de ortopedia relatou que as principais dificuldades são: a “resistência cultural dos profissionais da saúde” e a “divisão existente entre a área da saúde e a administrativa”. O gestor contábil não opinou sobre as principais dificuldades, mas confirmou serem importantes os protocolos para a padronização dos procedimentos, pois facilitam o controle dos custos.

#### **4.3.8 Quanto à estrutura administrativa**

O item estrutura administrativa visa a facilitar o processo de implementação de um sistema de custos. Com 46,51% a “divisão existente entre a área administrativa e a área da

saúde” foi o mais assinalado pelos profissionais. Com 19,77% a “estrutura centralizada da administração hospitalar” obteve a segunda preferência; com 15,11%, a “falta de tecnologia” foi a terceira mais assinalada. A “não-participação da direção” na implementação obteve o índice de 6,98% e “profissionais com pequena carga horária no hospital” (6,98%) foram as alternativas com menor aceitação.

A “falta de tecnologia” foi bem assinalada pelo fato de o hospital pesquisado não possuir boa estrutura tecnológica, havendo poucos terminais de computadores disponíveis.

A “estrutura centralizada da administração hospitalar”, como segunda opção, entrou em contradição com a resposta da Tabela 14, na qual uma estrutura mais descentralizada foi o item menos votado com 6,75%.

**Tabela 17 – Fatores na estrutura administrativa que dificultam a implementação do sistema de custos**

Quais os fatores na estrutura administrativa do hospital que mais dificultam o processo de implementação de um sistema de custos?	Nível superior		Nível técnico		Total	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Divisão existente entre as áreas administrativas e profissionais da saúde.	19	45,24%	21	47,73%	40	46,51%
Estrutura centralizada da administração hospitalar	9	21,43%	8	18,18%	17	19,77%
Falta de tecnologia. Ex: computadores, software	7	16,67%	6	13,64%	13	15,11%
Não-participação da direção na implementação	3	7,14%	3	6,82%	6	6,98%
Muitos profissionais com pequena carga horária no hospital, o que diminui o comprometimento com a organização.	4	9,52%	2	4,54%	6	6,98%
Outro Fator	0	0%	4	9,09%	4	4,65%
<b>Total</b>	<b>42</b>	<b>100%</b>	<b>44</b>	<b>100%</b>	<b>86</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

A “não-participação da direção” não foi muito assinalada nesta questão. Isso pode ser explicado provavelmente pelo fato de ser uma instituição pública e os principais diretores terem cargos políticos, o que pode justificar, sob a ótica dos funcionários, pouca importância

às figuras diretivas.

A alternativa “muitos profissionais com pequena carga horária no hospital, fato que pode diminuir o comprometimento com a organização”, foi a menos assinalada, pois, no hospital, a maioria dos funcionários tem uma carga horária elevada.

“A divisão existente entre a área administrativa e a área da saúde” mostrou o principal problema da estrutura administrativa. Esta alternativa também foi considerada a principal dificuldade para a implementação de protocolos.

#### **4.3.9 Dificuldades para implementação de um sistema de custos**

Esta pergunta, no questionário, verificou as principais dificuldades encontradas para implementação de um sistema de custos em ordem crescente. Os itens escolhidos foram adaptados do estudo realizado por Rocha (2004).

Na tabela 18 é apresentada a dificuldade em ordem crescente de dificuldade. Foi utilizada uma escala de 1 a 10, no qual os participantes da pesquisa assinalaram o número 1 para o item considerados de maior dificuldade até o 10, o de menor dificuldade. Na análise dos dados foi feito o somatório dos números assinalados pelos profissionais que responderam ao questionário e, ao lado, foi analisada a média das respostas. Os itens que apresentaram menor pontuação no somatório foram considerados os itens que apresentam a maior dificuldade no processo de implementação, e os com maior pontuação no somatório com menor dificuldade no processo de implementação de custos.

O item “falta de planejamento do projeto” foi considerado o maior dificuldade pelos profissionais da saúde. Este dado pode ser explicado pelo fato de a maioria dos funcionários não participarem do processo e não conhecerem os seus resultados.

“Falta de conhecimento para utilizar as informações” foi considerado a segunda maior dificuldade. Para um sistema de custos dar certo, segundo Rocha (2004), é preciso os

profissionais da saúde valerem-se das informações para tomar as atitudes. Para que isso ocorra, é preciso oportunizar treinamento aos funcionários a fim de que saibam melhor utilizar as informações e aplicá-las de maneira que reduzam custos. Esta opção escolhida pelos funcionários pode ser justificada pelo fato de não terem tido treinamento no hospital, quando do processo de implementação do sistema de custos.

**Tabela 18 –Dificuldades para implementação de um sistema de custos**

Quais as maiores dificuldades enfrentadas na implementação de um sistema de custos?	1		2		3		4		5		6		7		8		9		10		TOTAL	
	NS	NT	NS	NT	NS	NT	NS	NT	NS	NT	NS	NT	NS	NT	NS	NT	NS	NT	NS	NT	NS	NT
Falta de um planejamento do projeto	6	8	9	3	0	1	2	4	4	4	0	1	0	0	2	1	0	2	2	0	88	85
Falta de conhecimento para utilizar as informações	4	7	2	6	6	1	1	1	0	3	4	2	4	1	3	1	1	0	0	2	115	88
Divisão existente entre a área da saúde e a área administrativa	5	3	3	2	2	2	6	3	4	4	1	3	3	2	0	1	0	3	1	1	98	122
Resistência cultural	4	2	5	5	2	3	0	3	2	3	1	0	2	3	1	2	3	3	5	0	135	112
Falta de treinamento	0	1	0	3	3	6	2	5	6	0	3	2	8	5	2	1	0	0	1	1	147	110
Estrutura administrativa	0	3	2	3	3	0	5	0	4	1	6	7	2	1	3	6	0	3	0	0	127	138
Inexistência de protocolos	3	0	4	0	2	3	2	2	3	0	1	2	4	6	2	2	3	5	1	4	127	172
Treinamento por consultores	0	0	0	2	4	3	2	2	0	5	1	2	0	3	6	6	7	1	5	0	187	136
Não-participação da direção	3	0	0	0	1	5	4	4	1	1	4	3	2	2	4	3	3	1	3	5	154	187
Utilização de software	0	0	0	0	2	0	1	0	1	3	4	2	0	1	2	1	8	6	7	11	197	215

Fonte: Dados da pesquisa.

“A divisão existente entre área da saúde e administrativa” foi a terceira opção prioritária. Este fato repete-se na Tabela 16 e na Tabela 17, quando esta alternativa foi considerada como principal dificuldade da estrutura administrativa. Esse fator foi considerado pelo gestor do setor de ortopedia como a principal dificuldade para a implementação do sistema de custos. Na percepção dos profissionais de nível superior, tal alternativa foi considerada a segunda maior dificuldade.

“A resistência cultural” que Rocha (2004) trata como uma das principais dificuldades

na implementação de um sistema de custos, na visão dos profissionais da saúde deste estudo, aparece como a quarta maior dificuldade no processo de implementação de um sistema de custos.

“A falta de treinamento” foi a quinta alternativa de maior dificuldade. Isso se explica por estar diretamente associada à falta de conhecimentos para utilizar as informações, pois o treinamento é o principal meio para oportunizar conhecimento aos funcionários do hospital, o que reafirma a importância das informações para os funcionários que participarão do processo.

“A estrutura administrativa” foi considerada a sexta maior dificuldade. A avaliação feita pelos funcionários mostrou que no hospital pesquisado ela não é uma das principais dificuldades, fato também confirmado pelos gestores do hospital.

“A inexistência de protocolos” surgiu como o sétimo item em dificuldades. No entanto, na visão dos profissionais de nível superior, ela foi considerada a quarta maior dificuldade. Este item foi o que mostrou maior disparidade na comparação do ponto de vista dos profissionais de nível superior e técnico.

“O treinamento por consultores” foi o oitavo item na escala de dificuldade. Este dado pode ser explicado pelo fato de a maioria dos profissionais da saúde não ter participado ativamente do processo de implementação de um sistema de custos.

A “não-participação da direção” foi considerada a nona maior dificuldade. Ao contrário da visão dos profissionais da saúde, o gestor contábil considerou este fato como a principal dificuldade.

A “utilização de software” ocupa o último na escala de dificuldades. Como afirma Almeida e Mello (2004), o uso intenso da tecnologia pelos profissionais da saúde tem aumentado nos últimos anos, e o principal problema para implementação seria o custo do

software.

#### **4.4 ENTREVISTA COM OS GESTORES**

Nesta pesquisa, foram realizadas duas entrevistas com os gestores, com o diretor do setor de ortopedia, que é médico e está no cargo há dois anos e com o assessor administrativo do setor de controladoria do hospital, profissional formado em Ciências Contábeis que trabalha há sete anos no hospital.

A direção do hospital aceitou a realização da pesquisa desde que fosse preservada a identidade do hospital, observou-se receio dos diretores quanto às respostas que os funcionários iriam fornecer ao pesquisador. Por se tratar de uma organização pública e existirem muitos cargos comissionados, verificou-se forte influência política na instituição.

Segundo o gestor contábil o método de custeio aplicado no hospital é o absorção. Este método foi implantado em 1997, o gestor do setor de ortopedia não tem nenhum conhecimento sobre as especificidades técnicas do método de custeio.

Os dois gestores enfatizaram a importância do sistema de custos para o hospital. O gestor contábil falou da importância de saber quanto custa o serviço e do sistema de custos do hospital dar mais transparência aos números da administração, fator importante para qualquer instituição, principalmente quando se trata de hospital público.

Quanto à participação dos profissionais de saúde, o gestor contábil enfatizou que apenas os gestores da unidade tinham acesso aos resultados pelo sistema de custos e que estes utilizavam tais informações como ferramentas para melhor gerenciar a sua unidade. No entanto, o gestor do setor de ortopedia relatou que não recebe relatórios da administração do hospital apenas recebe, em alguns momentos, a orientação de redução de custos.

Quanto à interferência da cultura no processo de implementação de um sistema de

custos, o gestor contábil enfatizou a questão da resistência à mudança dos profissionais da saúde. Já o gestor da ortopedia relatou que a principal dificuldade é a divisão existente entre a área administrativa e a área da saúde.

Quanto à questão de comunicação, o gestor da ortopedia relatou que não há boa comunicação entre os setores e que há divisão entre a área administrativa e a área da saúde. Ele citou como exemplo episódios da aquisição de próteses erradas devido à falta de comunicação entre o setor de compras do hospital e o setor técnico da ortopedia. O gestor da contabilidade relatou que não há boa comunicação entre os setores, devido, principalmente, ao fato de os administradores desconhecerem as particularidades técnicas da área da saúde e não terem conhecimentos técnicos referentes às informações do setor administrativo do hospital.

Quanto ao aproveitamento das informações do sistema de custos, o gestor contábil, mostrou que não são utilizadas na sua totalidade. Embora sejam utilizadas, não há conhecimento suficiente dos profissionais da saúde para utilização das informações do sistema. O gestor do setor de ortopedia relata não ter acesso às informações geradas pelo sistema de custos.

Quanto à utilização de protocolos no hospital, o gestor da ortopedia relata que não há sistema e que seria importante a implementação de protocolos para maior controle no setor. Identifica a cultura da organização como a maior dificuldade para a implementação, pois, no hospital, não há cultura de utilização de protocolos. Para o gestor contábil, os protocolos são importantes para maior padronização dos serviços, fato que facilitaria o mapeamento dos custos.

Os dois gestores concordaram que uma estrutura administrativa mais descentralizada facilitaria o processo, principalmente por se tratar de um hospital público. O gestor enfatizou que deve ser uma descentralização com autonomia.

Segundo eles, profissionais com mais experiência na profissão e com carga horária mais elevada no hospital facilitariam também o processo de implementação do sistema de custos.

A apresentação dos resultados através de relatórios mensais das unidades do hospital e treinamento constante de funcionários foram aspectos apresentados que facilitariam o processo de implementação de um sistema de custos.



## **5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES**

Neste capítulo, serão apresentadas as conclusões do trabalho e as recomendações para trabalhos futuros.

### **5.1 CONCLUSÃO**

As organizações hospitalares, assim como empresas de outras áreas, necessitam de informações de custos para superar a competitividade que existe em seu segmento.

Os hospitais, devido a seu grande valor social, por tratarem de vidas humanas na sua prestação de serviços, tornam-se empresa com enorme importância, na sociedade, pois é inimaginável um paciente não receber determinado medicamento por falta de planejamento de recursos do hospital. Por isso há a necessidade de mais informações e de informações confiáveis para que a organização continue a atender as vidas que dela dependem.

A implementação de um sistema de custos que se torne adequado à realidade da empresa, que respeite o nível em que se encontra a estrutura organizacional e gere informações adequadas é fundamental para um bom resultado. As informações geradas pelo sistema são importantes ferramentas que podem servir de apoio à tomada de decisões de profissionais em diversos níveis hierárquicos da empresa.

Através da pesquisa bibliográfica e dos resultados obtidos com o estudo, tornou-se possível mapear as principais facilidades e dificuldades no processo de implementação do

sistema de custos. As principais dificuldades encontradas em ordem crescente foram:

- a) falta de planejamento de um projeto;
- b) falta de conhecimento para utilizar as informações;
- c) divisão existente entre a área da saúde e a administrativa;
- d) resistência cultural, falta de treinamento;
- e) estrutura administrativa;
- f) inexistência de protocolos;
- g) não- participação da direção;
- h) treinamento por consultores e;
- i) utilização de software.

Os fatores que facilitariam o processo de implementação de um sistema de custos em ordem crescente foram:

- a) apresentação dos resultados e dos relatórios mensais das unidades do hospital;
- b) treinamento constante dos funcionários e;
- c) treinamento por funcionários da empresa e não por consultores externos.

Quanto ao objetivo específico, 'descrever o perfil do participante da pesquisa' verificou-se que os fatores tempo de formação, tempo de atuação no hospital, carga horária semanal identificam participantes com muito tempo de experiência e carga horária elevada na instituição e, portanto, capacitados para responder aos questionários.

Quanto ao objetivo específico, "analisar as diferenças de abordagem dos problemas de gestão sob a ótica dos profissionais de saúde e dos gestores do hospital", na maioria das questões, verificou-se semelhança de pensamento entre as partes. A principal divergência foi

o gestor contábil relatar que todas as unidades teriam acesso aos relatórios mensais de custos das unidades, fato que não foi confirmado pelo gestor da unidade de ortopedia e pelos profissionais de saúde.

Outra diferença encontrada na percepção foi que os gestores indicaram como a principal dificuldade para o processo de implementação do sistema de custos a divisão existente entre a área da saúde e a administrativa, relatando a dificuldade de comunicação entre os setores do hospital. Os profissionais da saúde, no entanto, relataram que a falta de planejamento de um projeto e a falta de conhecimento para utilizar as informações seriam principais dificuldades do processo de implementação de um sistema de custos. Quanto às facilidades, os profissionais da saúde e os gestores concordaram que a falta de treinamento e a apresentação mensal de relatórios das unidades seriam fatores que facilitariam o processo de implementação.

Quanto ao objetivo específico “identificar as dificuldades e facilidades encontradas entre os profissionais de nível técnico e superior do setor de ortopedia do hospital” foi verificado que na maioria das questões houve semelhança no ponto de vista. Uma diferença encontrada foi o número maior de técnicos que informa conhecer o sistema de custos e suas implicações, mas não participa do processo, quando comparado com os profissionais de nível superior. Outra diferença encontrada foi que os profissionais de nível superior relataram ser a utilização de protocolos mais importante quando comparado com as respostas de nível técnico.

Outra diferença foi que os profissionais de nível superior consideraram como dificuldade o item “resistência cultural” tendo em vista o receio de que se privilegie a quantidade à qualidade, enquanto os profissionais de nível técnico consideraram “a resistência à mudança” como a principal dificuldade.

O sistema de custos aplicado no hospital pesquisado é um sistema que serve para

verificar somente os custos dos setores do hospital, deixando de ser uma ferramenta gerencial no apoio a tomada das decisões para os gestores do hospital. Não há a participação dos profissionais de saúde e dos gestores da unidade, os resultados obtidos pelo sistema não são fornecidos as unidades do hospital.

Os resultados da pesquisa mostram que a maioria dos profissionais da saúde não conhece o sistema de custos, que não houve planejamento na implementação do sistema e que não houve treinamento durante o processo. Além desses problemas na implantação do sistema, o hospital apresenta algumas dificuldades como: a divisão existente entre a área administrativa e da saúde, resistência à mudança, e também falta de conhecimento dos profissionais da saúde para utilizar as informações administrativas.

Os resultados também mostraram que os profissionais da saúde estão interessados em participar do processo e que atitudes como, fornecer relatórios dos custos da unidade e realizar de treinamentos sobre o sistema, ajudariam no processo de implementação do sistema.

Enfim, os resultados obtidos na presente pesquisa demonstram que a análise inicial das dificuldades e facilidades para o processo de implementação do sistema de custos faz um diagnóstico dos pontos de vista dos funcionários e dos gestores do hospital, na tentativa de combater as principais dificuldades e utilizar as facilidades encontradas no intuito de facilitar a aplicação do sistema de custos. Portanto, com a análise feita, pode-se decidir qual o método de custeio adequado e planejar estratégias para combater dificuldades enfrentadas durante a execução do processo.

## **5.2 RECOMENDAÇÕES**

Diversos trabalhos têm mostrado a aplicação de um método específico, geralmente o sistema ABC, em determinados setores de um hospital e poucos trabalhos têm tratado

especificamente das dificuldades ou facilidades no processo de implementação de sistemas de custos.

Recomenda-se que novos trabalhos possam fazer a avaliação do processo de implementação de sistemas de custos com ampliação do universo de análise do tema, ou seja, que a realização da pesquisa contemple hospitais privados ou que compare dados obtidos em hospital público e privado.

Recomenda-se que novos trabalhos comparem as dificuldades de implementação em hospitais com diferentes sistemas de custeio.

## REFERÊNCIAS

ABBAS, K. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. 2001. 155 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

ALLORA, F.; ALLORA V. **UP' unidade de medida de produção**: para custos e controles gerenciais das fabricações. São Paulo: Pioneira; 1995.

ALMEIDA, A. G. **A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública**: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do Estado de Santa Catarina. 2006. Dissertação (Mestrado em Administração) – Curso de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

ALMEIDA, A. G.; BORBA, J.A.; BORGERT, A. Gestão de custos na saúde pública: custos e resultado em um laboratório municipal de análises clínicas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 10., 2003, Guarapari. **Anais...** Guarapari: ABC, 2003.

ALMEIDA, G. W.; MELLO, R. C. Uso de novas tecnologias de informação por profissionais da área da saúde na Bahia. **Revista de Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 8, n. 3, p. 9-27, jul./set. 2004.

ANDERSON, H. Hospitals Seek New Ways to Integrate Health Care, **Hospitals and Health Networks**, nº 7, p. 26 –36, 1992.

ALVES, R.V.; BORGERT, A.; SCHULTZ, C.A. A influência da cultura organizacional na implementação de um sistema de controle de custos em hospitais. XXVI Encontro Nacional de Engenharia de produção, outubro, 2006. Fortaleza. **Anais...** Fortaleza: ENEGEP, 2006.

AVILA, M. G.; SANTOS, L. C. D. Custeio baseado em atividades em pequenas empresas: o caso Máster. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 7., 2000, Recife. **Anais...** Recife: ABC, 2000.

BAUMGARTNER, R. R. Avaliação da aplicabilidade do custeio ABC (activity based costing) na atividade hospitalar. In: ENCONTRO DA ANPAD, 24., 2000, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: Anpad, 2000.

BELLE, H. B. M.. **Sistema de controle econômico-financeiro para um laboratório de análises clínicas e banco de sangue**. 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio José. **Gestão de custos e resultado na saúde**. São Paulo: Saraiva, 2000.

BITTENCOURT, O. N. S. **O emprego do método de custeio baseado em atividades – activity based costing – (ABC) – como instrumento de apoio à decisão**. 1999. 196 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Escola de Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.

BORGERT, A.; SILVA, M. Z. Método de custeio híbrido para gestão de custos em uma empresa prestadora de serviços. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., 2005, Itapema. **Anais...** Itapema, 2005.

BORGERT, Altair. **Construção de um sistema de gestão de produtos à luz de uma metodologia construtiva multicritério**. 1999. 441 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRIMSON, James. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.

BRITO, M. J. M. **O enfermeiro na função gerencial: desafios e perspectivas na sociedade contemporânea**. 1998. 176 f. Dissertação (Mestrado em Enfermagem) – Escola de Enfermagem, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte.

BUENO, S. **Minidicionário da língua portuguesa**. São Paulo: FTD, 2000.

CAMPOS, A C. **Política de Saúde. Conferência sobre Políticas de Desenvolvimento Econômico e Social**. Lisboa, IED, 1985.

CARPINTÉRO, J. N. C. Custos na área da saúde: considerações teóricas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6., 1999, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ABC, 1999.

CECÍLIO, L. C. O. A modernização gerencial dos hospitais públicos: o difícil exercício da mudança. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 31, n. 3, p. 36-47, 1997.

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

COGAN, S.. **Activity based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial**. São Paulo: Thomson Pioneira, 1994.

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 e Pesquisa em Administração, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.

DE ROCCHI, C. A. Apuração de custos em estabelecimentos hospitalares. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 41, p.19-27, 1982.

DRUCKER, P. F. **Inovação e espírito empreendedor (entrepreneurship): prática e princípios**. 2 ed. São Paulo: Thomson Pioneira, 1987.

FERREIRA, A.B.H. Novo dicionário aurélio da língua portuguesa. 2 ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1992.

GONÇALVES, M. A.. Informações de custos, serviços de saúde e modos de governança: um estudo da administração de hospitais públicos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 8., 2001, São Leopoldo. **Anais...** São Leopoldo: ABC, 2001. CD-ROM.

GOODE, W. J.; HATT, P. K. **Métodos em pesquisa social**. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1979.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Thomson Pioneira, 2001.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000. 717 p.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Pesquisa anual de serviços**. Rio de Janeiro, v. 4, 2002. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em: 01 jul. 2005.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.

KLIEMANN NETO, F. J. Gerenciamento e controle da produção pelo método de esforço de produção. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 1., 1994, São Leopoldo. **Anais...** São Leopoldo: ABC, 1994.

LEONE, G. S. G. **Custos: um enfoque administrativo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2000.



LIMA, C. R. M., LIMA, C. R. M. A avaliação do custo-eficácia das intervenções em organizações de saúde. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 38, n. 2, p. 62-73, abr. /jun. 1998.

MAIA, T. L. **Sistemas de avaliação de desempenho em unidades hospitalares**: uma aplicação do serviço de transplante de medula óssea – HC / UFPR. 2000. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEDICI, A. C.; MARQUES, R. M. Sistemas de custos como instrumento de eficiência e qualidade dos serviços de saúde. **Cadernos Fundap**, São Paulo, n. 19, p. 47-59, jan./abr. 1996.

MINTZBERG, H. **Criando organizações eficazes**: estruturas em cinco configurações. São Paulo: Atlas, 1995.

MINTZBERG, H.; Ahlstrand, B.; Lampel, J. **Safári de estratégia**: um roteiro pela selva do planejamento estratégico. Porto Alegre: Bookman, 2000.

MOTTA, F. C. P.; CALDAS, M. P. **Cultura organizacional e cultura brasileira**. São Paulo: Atlas, 1997.

NAKAGAWA, M. **ABC**: custeio baseado em atividades. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PATTIO, M. L. P. **O impacto do sistema ABC no controle organizacional da Casa de Saúde Santa Maria**. 2001. 95 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

PICCHIAI, D. **Mudanças em instituições hospitalares**: análise do processo e estudo da ação do administrador hospitalar. Relatório de Pesquisa do Núcleo de Pesquisas e Publicações da EAESP/FGV, São Paulo, n. 4, p. 1-137, 1998.

PLAYER, S.; KEYS, D. E.; LACERDA, R. S.. **ABM**: lições do campo de batalha. São Paulo: Makron Books, 1997.

RAIMUNDINI, S. L. et al. Aplicabilidade do sistema ABC e análise de custos hospitalares: comparação entre hospital público e hospital privado. In: ENCONTRO DA ANPAD, 28., 2004, Curitiba. **Anais...** Curitiba: Anpad, 2004.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1989.

ROCHA, V. L. **Dificuldades na implantação de sistemas de custeio em instituições hospitalares: um estudo de caso em um hospital de Florianópolis**. 2004. 115f. Dissertação

(Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

RUDIO, F. V. **Introdução ao projeto de pesquisa científica**. Petrópolis. Vozes, 1986.

SALGUES, L. J. V.; ARAÚJO, F. R. S.; CASSUNDÉ JUNIOR, N. F.; CUNHA FILHO, M. A percepção de aspectos culturais da organização: um estudo sob o enfoque do controle organizacional. In: Seminário em Administração FEA-USP, 8., 2005, São Paulo. **Anais...** Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/Semead/8semead/resultado/trabalhosPDF/170.pdf>>. Acesso em: 23 mar. 2007.

SARAIVA, S. Hospital São Mateus cria protocolo de dor torácica. **Diário do Nordeste**, Fortaleza, 23 mar. 2001. Disponível em: <<http://diariodonordeste.globo.com/2001/03/23/010046.htm>>. Acesso em: 23 mar. 2007.

SCARPI, M. J. (Org.). **Gestão de clínicas médicas**. São Paulo: Futura, 2004.:

SELLTIZ, W.; COOK. **Métodos de pesquisas nas relações sociais**: delineamentos de pesquisa. São Paulo: EPU, 1987.

SHORT, Jeremy C.; PALMER, Timothy B.; KETCHEN Jr., David J. Resource: based and strategic group influences on hospital performance. **Health Care Manage Rev.**, v. 27, n. 4, p. 7-17, 2002.

SILVA, M. Z.. **Mensuração dos custos de procedimentos médicos em organizações hospitalares**: sistematização de um método de custeio híbrido à luz do ABC e da UEP. 2006. 169 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

SILVA, R. C. Mudanças no controle organizacional através da implantação da gestão da qualidade total: o caso da siderúrgica rio-grandense. In: ENCONTRO DE ESTUDOS ORGANIZACIONAIS, 1., 2000, Curitiba. **Anais...** Curitiba: Anpad, 2000.

SILVA, R.C. Controle organizacional, cultura e liderança: evolução, transformações e perspectivas. In: ENCONTRO DE ESTUDOS ORGANIZACIONAIS, 2., 2002, Recife. **Anais...** Recife: Anpad, 2002.

SIQUEIRA, Moema Miranda de. **Organização dos serviços de saúde**: trajetória de pacientes e metas operacionais em hospitais. 1985. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Univesidade de São Paulo, São Paulo.

TOGNON, Ivanir Vitor. **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. 2000. 115f. Dissertação (Mestrado em Administração). Curso de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

TORRES, U. C. T. L. **Gestão por processos**: o protocolo como ferramenta para a melhoria da

qualidade e de redução dos custos nos hospitais universitários. 2006. 274 f. Tese (Doutorado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Pernambuco, Recife.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais:** a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

VILLAS BOAS, F. J.; PIMENTA, L. C. C. Descrição, utilidade e limitações do chamado custeio por atividades. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6., 1999, São Paulo. Anais... São Paulo: ABC, 1999. **CD-ROM.**

WINTER, A. ;HAUX, R. A three-level graph-based model for the management of hospital information systems. **Methodes of Information in Medicine**,v. 34, p. 378-96, 1994.

WOLF, S.H.; GROL, R.H.; ECCLES, M.; GRIMSHAW, J. Clinical guidelines potential benefits, limitations, and harms os clinical guidelines. **BMJ Publishing Group**, Local de Publicação, v.318, n. ?, p. 527-530, feb, 1999.

## **APÊNDICES**

**APÊNDICE A – PERFIL DO PARTICIPANTE DA PESQUISA:**

1. Quanto tempo faz que você terminou a sua formação?
  - Menos de um ano
  - Entre 01 e 02 anos completos
  - Entre 03 e 05 anos completos
  - Mais de 05 anos
  
2. Qual o tempo de atuação/experiência no hospital?
  - Menos de um ano
  - Entre 01 e 02 anos
  - Entre 03 e 05 anos
  - Mais de 05 anos
  
3. Qual é a sua formação?
  - Medicina
  - Enfermagem
  - Nutrição
  - Técnico em enfermagem
  - Auxiliar em enfermagem
  - Outra profissão: \_\_\_\_\_
  
4. Qual a sua carga horária semanal no hospital?
  - Até 10 horas
  - De 10h a 20 horas
  - De 20h a 30 horas
  - Mais de 30 horas
  
5. Realizou curso de especialização, mestrado ou doutorado?
  - Não
  - Sim
    - Especialização: \_\_\_\_\_ (indicar área)
    - Mestrado: \_\_\_\_\_ (indicar área)
    - Doutorado: \_\_\_\_\_ (indicar área)
    - Sem curso superior
  
6. Você já participou de algum cargo de gestão administrativa dentro de algum hospital?
  - Sim. Qual? \_\_\_\_\_
  - Não

## APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO COM OS PROFISSIONAIS DA SAÚDE.

**Instruções: Leia atentamente e assinale uma ou mais questões que o Sr(a) considere(m) serem verdadeiras(s).**

1. Na sua opinião qual é a importância das informações dos custos hospitalares?  
 É importante, pois ajuda a melhorar a gestão hospitalar.  
 É bom para o setor administrativo do hospital.  
 Não ajuda no meu trabalho.  
 Não tem importância.  
 Não sei responder, melhor não opinar.
  
2. O que o Sr(a) sabe sobre o sistema de custos que é aplicado no hospital?  
 Conheço o sistema e todas as suas implicações técnicas.  
 Conheço o sistema, mas não participo do processo.  
 Conheço o sistema e participo do sistema dando informações quando perguntado.  
 Conheço o sistema e participo de reuniões para discutir a manutenção e os resultados dos custos hospitalares.  
 Não conheço o sistema de custos.
  
3. O Sr(a). sabe se existe no hospital a informação sobre o custo de cada atendimento realizado pelos profissionais da saúde de sua unidade?  
 Sim, eu tenho informações sobre os atendimentos da unidade em que eu trabalho.  
 Sim, mas eu tenho informações parciais.  
 Não tenho informação sobre os atendimentos da unidade.  
 Não, e acho esta informação sem importância.  
 Não sei responder, melhor não opinar.
  
4. De que forma o Sr(a) participa no processo de implementação do sistema de custos do hospital.  
 Utilizando protocolos de procedimentos que são referenciados pelo hospital.  
 Fornecendo informações quanto à quantidade gasta em suas atividades com materiais para a equipe de custos.  
 Participando de treinamentos do sistema de custos.  
 Analisando os resultados da minha unidade de custos.  
 De outra forma: \_\_\_\_\_
  
5. Quais atitudes do hospital facilitariam a colaboração dos funcionários no processo de implementação de um sistema de custos.  
 Apresentação dos resultados e dos relatórios mensais das unidades do hospital.  
 Treinamento constante dos funcionários.  
 Participação financeira dos funcionários nos lucros que o hospital tiver com a redução de despesas referente à aplicação do novo sistema.  
 Funcionários com uma carga horária elevada, se possível, com dedicação exclusiva ao hospital.  
 Treinamento realizado por profissionais da empresa e não por consultores externos.  
 Uma estrutura da organização hospitalar mais descentralizada.  
 Outra atitude: \_\_\_\_\_

6. Quais os principais fatores culturais que dificultam a implementação de um sistema de custos.
- A resistência à mudança da rotina diária dentro do hospital.
  - Receio de que seja levada em conta apenas a quantidade e não a qualidade.
  - Corporativismo dos profissionais da saúde.
  - Receio de que a administração hospitalar verifique que a sua produção dentro do hospital está muito baixa.
  - A cultura de que o hospital deve se preocupar somente em curar os pacientes, não importando o quanto isso vai custar para a organização.
  - Outro fator: \_\_\_\_\_
7. O protocolo de tratamento serve para padronizar atividades no intuito de facilitar o controle de custos e reduzi-los. Quais são as principais dificuldades para implementação dos protocolos?
- Diferente formação dos profissionais da saúde.
  - Protocolos mal formulados, o que pode levar risco ao paciente.
  - Divisão existente entre a área da saúde e a área administrativa.
  - Resistência cultural dos profissionais da saúde.
  - Outra dificuldade: \_\_\_\_\_
8. Quais os fatores na estrutura administrativa do hospital que mais dificultam a implementação de um sistema de custos?
- Estrutura centralizada da administração hospitalar.
  - Divisão existente entre a área administrativa e profissional da saúde.
  - Falta de tecnologia. Ex: computadores, software.
  - Não-participação da direção na implementação.
  - Muitos profissionais com pequena carga horária no hospital, o que diminui o comprometimento com a organização.
  - Outro fator: \_\_\_\_\_

**Instruções: Enumere os itens de 1 a 10 de forma crescente. Utilize o número 1 para o fator mais importante, e o número 10, para o menos importante.**

9. Quais as maiores dificuldades enfrentadas na implementação de um sistema de custos.
- Não-participação da direção.
  - Falta de planejamento do projeto.
  - Falta de conhecimento para utilizar as informações.
  - Resistência cultural.
  - Treinamento por consultores.
  - Falta de treinamento.
  - Utilização de software.
  - Divisão existente entre a área da saúde e a área administrativa.
  - Estrutura administrativa.
  - Inexistência de protocolos.

## APÊNDICE C – ROTEIRO PARA AS ENTREVISTAS DOS GESTORES HOSPITALARES

1. Qual é a importância de um sistema de custos?
2. Os profissionais de saúde que trabalham no hospital, têm acesso ao custo do atendimento, que a unidade de trabalho em que atua gera para o hospital? Quantos atendimentos são feitos por eles ou pela unidade? Quantos exames laboratoriais e radiológicos são solicitados por mês na unidade em que ele trabalha?
3. De que forma os profissionais de saúde participam do processo de implementação do sistema de custos do hospital?
4. Como o senhor(a) vê a participação da direção no processo de implementação do sistema de custos no hospital?
5. Ficou bem definido para o senhor(a) como seria o processo de implementação do sistema de custos? O que seria custeado e como?
6. Como o senhor(a) acredita que a cultura da organização influenciou o processo de implementação do sistema?
7. O senhor(a) acredita que existe boa comunicação entre os setores? Isso interfere no processo de implementação do sistema de custos no hospital? Como? Os setores percebem a influência da direção no processo de atendimento do paciente?
8. Houve ou há falta de treinamento no processo de implementação do sistema de custos? Qual modalidade de treinamento adotada, e a quem é oferecida?
9. Como se processa o aproveitamento das informações geradas inicialmente pela direção e pelos gerentes? Há conhecimento suficiente para a utilização das informações?
10. Qual a sua opinião sobre a utilização de protocolos hospitalares? O senhor(a) acha possível a sua implementação? Quais seriam as principais dificuldades para a implementação?
11. Uma estrutura administrativa descentralizada dentro do hospital facilita na implementação de um sistema de custos? Quais os principais obstáculos para a implementação desta estrutura administrativa?
12. Elevada carga horária de funcionários ou tempo de dedicação exclusiva ao hospital aumenta o comprometimento do profissional com a instituição e facilita a implementação de sistemas de custos?
13. Assinale, nas alternativas, a(s) que facilitaria(m) a implementação de custos?
  - ( ) Apresentação dos resultados e dos relatórios mensais das unidades do hospital.
  - ( ) Treinamento constante dos funcionários.
  - ( ) Participação financeira dos funcionários nos lucros que o hospital tiver com a redução de despesas referente à aplicação do novo sistema.



( ) Funcionários com uma carga horária elevada, se possível, com dedicação exclusiva ao hospital.

( ) Treinamento realizado por profissionais da empresa e não por consultores externos.

( ) Estrutura da organização hospitalar mais descentralizada.

( ) Outra atitude: \_\_\_\_\_

14. Dos fatores abaixo, quais, em ordem crescente, dificultam a implementação de um sistema de custos?

( ) Não-participação da direção.

( ) Falta de planejamento do projeto.

( ) Falta de conhecimento para utilizar as informações.

( ) Resistência cultural.

( ) Treinamento por consultores.

( ) Falta de treinamento.

( ) Utilização de software.

( ) Divisão existente entre a área da saúde e a área administrativa.

( ) Estrutura administrativa.

( ) Inexistência de protocolos.