

GERENCIAMENTO DE CUSTOS E RESULTADOS E VIABILIDADE DE RECEITAS: UM ESTUDO DE CASO EM UMA INSTITUIÇÃO HOSPITALAR

COST MANAGEMENT AND RESULTS AND VIABILITY OF REVENUE: A CASE STUDY IN A HOSPITAL

Cleyde Cristina Rodrigues¹

Ricardo Freitas Martins da Costa²

Walter Luiz dos Santos Júnior³

RESUMO:

A apuração dos custos de uma organização resulta em um processo de apropriação destes valores aos produtos produzidos ou comercializados e/ou serviços prestados, processo este definido como custeio, cujos métodos são importantes ferramentas capazes de fornecer informações relevantes aos gestores, auxiliando-os quanto ao planejamento, controle, direção e tomada de decisões nas instituições. Diante disso, o escopo deste estudo foi analisar a interferência dos processos de gerenciamento de custos e resultados na análise da viabilidade das receitas dos convênios de uma instituição hospitalar no período de 2011-2012. O estudo classificou-se como descritivo, com abordagem quantitativa do ponto de vista contábil, e qualitativa do ponto de vista da análise das informações operacionais. Quanto aos meios, o estudo foi delineado em pesquisas bibliográfica, documental e estudo de caso. Os instrumentos utilizados foram um questionário e uma entrevista semiestruturados. Apesar de não realizarem um estudo detalhado de custos, a administração do hospital é capaz de controlar os custos totais incorridos no período, realizando uma divisão entre custos fixos e variáveis. No entanto, o relatório gerencial utilizado para controle dos gastos, receitas e resultados é deficiente, configurando um desencontro de informações. Sugeriu-se, por fim, a implantação de uma metodologia de estudo de viabilidade de receitas.

PALAVRAS-CHAVE: Gerenciamento de Custos e Resultados; Viabilidade de Receitas; Instituição Hospitalar.

ABSTRACT:

The calculation of the costs of an organization results in a process of appropriation of these values to products produced or marketed and / or services provided, a process defined as costing, whose methods are important tools that can provide relevant information to managers, helping them in

¹ Especialista em Controladoria pela Faculdade do Noroeste de Minas e graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Viçosa. Servidora da Universidade Federal de Viçosa Campus Rio Paranaíba. Currículo: <http://lattes.cnpq.br/3340028131890723>.

² Mestre em Administração pelo Centro Universitário do Triângulo, especialista em Administração Financeira e graduado em Ciências Econômicas pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Professor da Universidade Federal de Viçosa Campus Rio Paranaíba. Currículo: <http://lattes.cnpq.br/0486951243384401>.

³ Mestre em Economia, especialista em Contabilidade e Controladoria e graduado em Ciências Econômicas pela Universidade Federal de Uberlândia. Professor da Universidade Federal de Viçosa Campus Rio Paranaíba. Currículo: <http://lattes.cnpq.br/5657186503718622>.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

planning, control, direction and decision-making institutions. Thus, the scope of this study was to analyze the interference of cost management processes and results in analyzing the viability of the revenues of the covenants of a hospital in the 2011-2012 period. The study was classified as descriptive, with quantitative approach from the accounting point of view, and qualitative analysis point of view of operational information. As for the means, the study was designed in bibliographical research, document and case study. The instruments used were a questionnaire and a semi-structured interview. Despite not carrying out a detailed study of costs, the hospital administration is able to control the total costs incurred in the period, making a division between fixed and variable costs. However, the management report used for controlling expenses, revenues and results is poor, setting a mismatch information. It has been suggested, finally, the implementation of a revenue feasibility study methodology.

KEYWORDS: Cost Management and Results; Revenues Feasibility; Hospital Institution.

01 – INTRODUÇÃO

Com o avanço da globalização no mercado brasileiro e a alta competitividade enfrentada pelas organizações, nas últimas décadas, tornou-se imprescindível, em qualquer ramo de negócio, uma administração eficaz e eficiente dos recursos disponíveis. A busca por custos menores, sem que isso afete a qualidade dos produtos e a funcionalidade dos serviços, tornou-se objetivo permanente das organizações que buscam constantemente a obtenção de vantagens competitivas no mercado e excelência empresarial (LEAL; SANTOS, 2012).

Carareto et al. (2006) complementam que as organizações estão inseridas em um ambiente altamente competitivo, no qual as mudanças no sistema produtivo e a introdução de novas tecnologias acabam induzindo as empresas a responderem de forma rápida aos apelos e necessidades do ambiente externo, em busca de maiores produções a custos cada vez mais reduzidos. Nesse contexto, dentre outros fatores de gestão, a liderança em custos passou a ser uma vantagem competitiva das empresas, compondo obrigatoriamente suas estratégias. Não somente o controle de custos merece a atenção dos gestores, a formação correta de preços de venda e o estudo de uma boa estrutura organizacional são bons indicadores de sucesso, lucratividade e longevidade das instituições, inclusive as empresas prestadoras de serviços (ABBAS; LEZANA; MENEZES, 2002).

Campos e Marques (2011) informam que a universalização do acesso à saúde e o aumento da expectativa de vida da população brasileira têm contribuído

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

de forma significativa para o aumento dos custos hospitalares, com reflexo direto na qualidade do serviço e nos recursos públicos disponíveis para seu financiamento.

A utilização de sistemas de gerenciamento de custos é extremamente importante para a área de saúde, quando o conhecimento e a contenção de gastos são visados, sem a perda da qualidade do serviço a que se propõe prestar. Todavia, é necessário o envolvimento não só da área administrativa, mas também dos gerentes das diferentes unidades que compõem uma organização hospitalar, pois cada integrante deve contribuir, com seu conhecimento específico, na criação, implementação e controle desse sistema (LOURENÇO; CASTILHO, 2006).

Segundo Beltrame (2005), a maioria das instituições hospitalares não possui um sistema de apuração de custos eficiente. Assim, para que essas empresas reconheçam os resultados verdadeiros é necessária uma metodologia que atenda essas necessidades. Os processos internos devem ser melhorados com o intuito de adequar o preço cobrado pelos serviços à realidade, buscando a eliminação de desperdícios. A Contabilidade de Custos pode ser uma importante ferramenta para a instituição hospitalar no que se refere ao controle de estoques de medicamentos e materiais, à análise de viabilidade para expansão de instalações e nas decisões de investimentos como um todo.

Diante do exposto, o presente estudo tem como questão a ser levantada: Até que ponto os processos de gerenciamento de custos e resultados interferem na análise da viabilidade das receitas dos convênios em uma instituição hospitalar?

Oliveira et al. (2008) reforça que o registro e a gestão estratégica dos custos são necessários nas instituições hospitalares, visto que o registro serve de instrumento eficaz de gerência e acompanhamento dos serviços, enquanto que a gestão estratégica de custos permite a implantação de medidas corretivas que visem a um melhor desempenho das unidades, com base na possível redefinição das prioridades essenciais, aumento da produtividade e racionalização do uso de recursos, dentre outras medidas administrativas.

Justifica-se o estudo com foco nas instituições hospitalares devido à importância econômica e social dessas empresas, e principalmente, por se tratar de um setor que pouco se preocupava com a apuração de custos e resultados.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

Diante do exposto, o objetivo geral deste estudo será analisar a interferência dos processos de gerenciamento de custos e resultados na análise da viabilidade das receitas dos convênios de uma instituição hospitalar no período de 2011-2012. Especificamente, pretende-se: analisar as características dos processos de gerenciamento de custos e resultados da referida instituição e propor uma metodologia de análise de viabilidade das receitas dos convênios.

02 – REFERENCIAL TEÓRICO

A apuração dos custos de uma organização é um processo de apropriação destes aos produtos produzidos ou comercializados e/ou serviços prestados. Dessa forma, a compreensão desse processo é fundamental aos gestores, pois a maneira como é realizada a apuração dos custos pode impactar substancialmente na apuração do lucro líquido, bem como nas principais tomadas de decisão (GARRISON; NOREEN, 2001). As informações sobre os custos de uma determinada organização são importantes em várias instâncias do processo de gestão, possibilitando a apuração do resultado e da margem dos produtos e das áreas de responsabilidade bem como a mensuração e melhoria da eficiência no uso dos recursos econômicos.

Por essas razões, os sistemas, métodos e formas de calcular os custos na organização são elementos fundamentais para o processo de controle gerencial (FREZATTI et al., 2009).

Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) complementam que os métodos de custeio são ferramentas muito importantes para a geração de informações relevantes para o gestor.

“Custeio significa apropriação de custos” (MARTINS, 2006, p. 37).

Segundo Garrison e Noreen (2001), o objetivo essencial de um sistema gerencial de custeio pode ser definido em fornecer os dados de custos para auxiliar os gestores no planejamento, controle, direção e tomada de decisões na organização. Além disso, as exigências de relatórios externos, financeiros e

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

tributários, muitas vezes impactam sobre o modo como os custos são acumulados e sintetizados nos relatórios gerenciais.

Todavia, de acordo com Martins e Rocha (2010 *apud* Abbas; Gonçalves; Leoncine, 2012), nenhum método de custeio é capaz de atender totalmente as necessidades informativas dos gestores, devido à complexidade do processo administrativo das organizações.

Reforçam ainda que não se pode eleger um método como mais eficiente em relação aos demais, pois o mais útil será aquele que melhor auxilie na solução de problemas e induzam os gestores na tomada de decisões adequadas a cada situação. Nesse contexto, a escolha do método dependerá do tipo de informação demandada pelos gestores.

Diversos métodos de custeio são utilizados por organizações industriais, comerciais e prestadoras de serviços. Todavia, serão verificadas, neste estudo, os conceitos e principais características dos seguintes métodos: Custeio por Absorção, Custeio Direto ou Variável, Custeio Baseado em Atividades (ABC), Custeio das Seções Homogêneas (RKW), Custeio Padrão, Custeio por Departamentos, Custeio por Processos e Custeio por Ordens de Produção.

Segundo Carareto et al. (2006), manter baixos os custos, reduzir as perdas, otimizar as compras de insumos, descontinuar produtos estagnados e vender aqueles ativos obsoletos são alguns dos desafios empresariais nas economias globalizadas. Assim, uma informação gerencial eficiente aliada à melhoria dos processos configurará no diferencial para o mercado competitivo. Compreende-se que o conhecimento dos custos da organização configura-se em uma ferramenta eficaz para o gestor. Nesse contexto, a análise da relação de custo/volume/lucro e a aplicação de mecanismos como margem de contribuição, ponto de equilíbrio contábil e alavancagem operacional são instrumentos que contribuem significativamente para o processo de tomada de decisão.

A análise e o gerenciamento do custo dos produtos nas organizações devem levar em consideração algumas definições, as quais darão forma e conteúdo ao sistema de apuração de custos, à definição da entidade objeto de custeio, à forma de custeio e aos métodos de custeio.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

A maioria das empresas e organizações utiliza a informação de gestão de custos de várias maneiras. Seja qual for o setor da organização, é preciso que haja facilidade no conhecimento do custo de novos produtos e serviços, o custo de se fazer uma melhoria nos produtos e serviços já existentes e o custo de encontrar uma nova forma de produção ou de prestação de serviços (BLOCHER et al., 2007). Sob essa ótica, a informação da gestão de custos pode ser utilizada para estabelecer preços, modificar a oferta do produto ou do serviço, com o intuito de aumentar a rentabilidade, modernizar fábricas no momento adequado, incluindo serviços e custos de garantia. Tanto empresas grandes como as pequenas organizações, em todos os setores, utilizam a informação da gestão de custos.

As decisões de precificação são decisões administrativas sobre o que cobrar pelos produtos produzidos ou serviços prestados. Trata-se de decisões estratégicas que podem afetar a quantidade produzida e vendida e, como consequência, as receitas e os custos. Assim, para maximizar o lucro operacional, as organizações devem produzir e vender unidades, considerando, primordialmente, que a receita de uma unidade adicional exceda o custo de produção da mesma. Para se obter os custos de um produto ou serviço é preciso compreender os modelos de comportamento dos custos, seus critérios e a relevância (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004).

Para esses autores, os custos influenciam nos preços de venda por afetarem a oferta, pois quanto mais baixos forem os custos de produção de um produto, em relação ao preço que o cliente está disposto a pagar por ele, maior será a capacidade de fornecimento por parte da empresa. Nessa perspectiva, os gestores que entendem os custos de produção da organização, são capazes de oferecerem preços mais atrativos ao mercado consumidor, maximizando o lucro operacional.

03 – REFERENCIAL DO OBJETO

As últimas décadas têm sido marcadas por constantes mudanças tecnológicas e pela necessidade de estabelecer um diferencial no mercado, características intrínsecas do processo de globalização. Sob essas premissas, as

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

empresas prestadoras de serviços têm se destacado, alcançando uma participação expressiva na economia. Todavia, essas organizações são cobradas por serviços cada vez mais especializados e elevado nível de capacitação (BELTRAME, 2005).

De acordo com essa autora, as instituições hospitalares são exemplos desse avanço tecnológico, cuja qualidade na prestação do serviço tem sido cada vez mais avaliada. A organização hospitalar existe há séculos, mas somente nas últimas décadas, tem sido reconhecida como empresa. Antes os hospitais eram vistos como instituições sociais de auxílio às pessoas doentes e hoje devem ser reconhecidos como organizações complexas, pois possuem bens, direitos, obrigações, custos e receitas.

Lemos e Rocha (2011) apontam que a palavra hospital deriva do latim *hospitalis*, a qual refere-se a convidado, hóspede. Por isso, a história mostra que os hospitais tinham por missão as funções de caridade para refúgio, pensão ou instituição de necessitados, idosos e enfermos. Assim, até o século XVIII, os hospitais tinham como principal função a separação e exclusão dos pobres e enfermos da sociedade. No entanto, com a expansão do conhecimento médico e dos serviços de diagnóstico e tratamento, os hospitais passaram a configurar centros especializados para o tratamento da comunidade, contando com tecnologia e equipe de profissionais de saúde.

Segundo Almeida (1983 *apud* Abbas, 2001, p. 9), uma instituição hospitalar pode ser definida como:

Uma instituição destinada ao diagnóstico e tratamento de doentes internos e externos; planejada e construída ou modernizada com orientação técnica; bem organizada e convenientemente administrada consoante padrões e normas estabelecidas, oficial ou particular, com finalidades diversas; (...); servindo ao mesmo tempo para prevenir contra a doença e promover a saúde, a prática, a pesquisa e o ensino da medicina e da cirurgia, da enfermagem e da dietética, e das demais especialidades afins.

Infere-se, portanto, que a instituição hospitalar é uma unidade econômica, cujo produto básico é a manutenção ou restabelecimento da saúde do paciente; ou seja, o produto hospitalar é uma série de produtos prestados ao paciente (cliente) como parte do processo de tratamento, controlado por um profissional da saúde (ABBAS, 2001).

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

Nganga et al. (2012) apontam que as organizações hospitalares têm como principal função a prestação de serviços à população, por meio da assistência à saúde. Essa atividade implica em altos custos com pessoal, materiais, medicamentos, manutenção etc. Uma instituição hospitalar pode ser caracterizada como uma “entidade de acolhimento ou hospedaria, que tem por objetivo prestar serviços de saúde aos indivíduos que necessitam de cuidados médicos” (SANTOS et al., 2010 *apud* NGANGA et al., 2012, p. 4-5).

Destacam-se os seguintes objetivos do sistema hospitalar: propongar a vida humana através da prevenção às mortes prematuras; minimizar as alterações fisiológicas ou funcionais, o desconforto e a incapacidade; promover o bem estar. Além disso, as instituições hospitalares têm a função de oferecer um local de trabalho para os médicos ou servir à própria organização através da perpetuação, crescimento e prestígio para a empresa, seu pessoal e comunidade (GOUVÊA; KUYA, 1999 *apud* Lemos; Rocha, 2011).

Quanto à finalidade, segundo ABBAS (2001), as instituições hospitalares podem ser divididas em entidades com fins lucrativos e entidades sem fins lucrativos. Em empresas hospitalares com fins lucrativos, a eficiência administrativa é avaliada pela maximização da riqueza dos proprietários e a otimização de lucros visa remunerar o capital investido a uma taxa satisfatória. No caso das instituições hospitalares sem fins lucrativos, não se deve afirmar que as mesmas não têm o intuito de auferir lucros; o que ocorre nestas é que os lucros não devem ser direcionados em benefício de qualquer pessoa, e sim, devem ser reinvestidos em melhorias da própria organização.

04 – METODOLOGIA

4.1 – Tipo de Pesquisa

Uma pesquisa pode ser classificada em três grupos distintos: exploratória, descritiva e explicativa. Segundo Gil (2007) a pesquisa exploratória apresenta como principal finalidade o desenvolvimento, o esclarecimento e a modificação de

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses que poderão ser pesquisadas em estudos posteriores. Esse tipo de pesquisa é desenvolvido com o intuito de proporcionar uma visão geral acerca de um determinado tema, ainda pouco explorado.

A pesquisa descritiva objetiva, principalmente, a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou mesmo o estabelecimento de relações entre as variáveis. Cervo, Bervian e Silva (2007) reforçam que a pesquisa descritiva é aquela que observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos sem manipulá-los, buscando sempre conhecer as diversas situações e relações que ocorrem na vida social, política, econômica e demais aspectos do comportamento humano, tanto do indivíduo de maneira isolada como de grupos e comunidades mais complexas. Já as pesquisas explicativas têm como preocupação principal a identificação dos fatores que determinam ou contribuem com a ocorrência dos fenômenos. Trata-se de um tipo de pesquisa que aprofunda o conhecimento da realidade; assim, configura-se como o mais complexo e delicado tipo de pesquisa (GIL, 2007).

Levando em consideração os conceitos apresentados, este estudo classifica-se como descritivo, pois visa observar, registrar e analisar a instituição hospitalar, principalmente no que tange ao gerenciamento de custos, resultados e viabilidade de receitas.

De acordo com Gonçalves e Meirelles (2004), nas pesquisas qualitativas os dados são de natureza interpretativa e semântica, isto é, nomeiam objetos reais e abstratos de forma simbólica através de atributos que lhes inferem resultados; nas pesquisas quantitativas, os dados são representados através de métricas quantitativas, apresentando como elemento de apoio central a linguagem matemática como forma de expressão e tratamento.

Sob essa ótica, esse estudo classificou-se quanto à abordagem em quantitativo do ponto de vista contábil e qualitativo do ponto de vista da análise das informações operacionais obtidas na instituição hospitalar. Quanto aos meios, o estudo foi delineado em pesquisas bibliográfica, documental e estudo de caso.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

Cervo, Bervian e Silva (2007) definem a pesquisa bibliográfica como sendo aquela que procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em artigos, livros, dissertações e teses, objetivando conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado sobre determinado assunto, tema ou problema.

A partir da pesquisa bibliográfica foi possível levantar os principais conceitos envolvidos na Contabilidade de Custos; as características dos métodos de custeio mais usuais; uma breve introdução sobre o gerenciamento de custos e resultados, bem como a descrição do objeto de estudo: a instituição hospitalar. Marconi e Lakatos (2007) caracterizam a pesquisa documental pelo fato de sua fonte de coleta de dados estar restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que denominam de fontes primárias.

Neste estudo, foram analisadas as principais informações contábeis, econômicas e financeiras identificadas no relatório “DRE Gerencial”, referentes aos anos de 2011 e 2012.

Em relação ao estudo de caso, Yin (2010) o define como uma investigação empírica que averigua um fenômeno contemporâneo em profundidade e em seu contexto de vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente evidentes. Segundo esse autor, o estudo de caso é utilizado em muitas situações, como contribuição ao conhecimento dos fenômenos individuais, grupais, organizacionais, sociais, políticos e relacionados. Esse método permite que os pesquisadores retenham as características holísticas e significativas dos eventos da vida real, como os ciclos individuais da vida, o comportamento de pequenos grupos, os processos organizacionais e administrativos.

Esse estudo foi delineado com foco nas particularidades de uma instituição hospitalar do município de Uberlândia – Minas Gerais.

4.2 – Delimitação e Operacionalização do Estudo

Para o delineamento do estudo, foram utilizados dados secundários, obtidos a partir da pesquisa bibliográfica em livros, artigos científicos e dissertações,

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

dedicados ao assunto em pauta. Em um segundo momento, partindo-se da construção teórica realizada a partir da pesquisa bibliográfica, partiu-se para a pesquisa *in loco*, a partir da aplicação de um questionário semiestruturado (APÊNDICE I) constituído de doze questões fechadas e cinco semiabertas e construído com base em uma pesquisa similar realizada por Abbas (2001).

O referido instrumento foi respondido pessoalmente pelo Gerente Administrativo Financeiro da instituição hospitalar, o qual é colaborador da referida organização desde 2005.

Gil (2007) define o questionário como uma técnica de investigação composta por um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito às pessoas, objetivando conhecer as crenças, opiniões, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas etc. O autor conceitua o questionário semiestruturado como uma técnica investigativa em que os indivíduos podem se expressar através de questões abertas e questões fechadas, possibilitando a apresentação de opiniões, valores, crenças, situações vivenciadas, sentimentos, expectativas, dentre outros.

Todavia, o intuito principal referente à aplicação desse questionário baseou-se na obtenção de informações operacionais que possibilitarão a descrição da instituição hospitalar como organização.

Posteriormente, em data agendada, realizou-se juntamente ao Gerente Administrativo Financeiro da instituição hospitalar uma entrevista semiestruturada, a qual também foi construída com base no trabalho de Abbas (2001). A entrevista foi gravada e transcrita posteriormente (ANEXO I).

A entrevista foi classificada como semiestruturada, pois apesar de seguir um roteiro previamente estabelecido, outros questionamentos foram realizados à medida que as informações eram apresentadas pelo colaborador da instituição hospitalar. Triviños (1987) afirma que a entrevista semiestruturada oferece um amplo campo de interrogativas, fruto de novas hipóteses que vão surgindo à medida que se recebem as respostas do informante.

Garantiu-se, previamente, a confidencialidade das informações prestadas pelo Gerente Administrativo Financeiro, bem como a discrição quanto ao nome do

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

referido colaborador e da instituição hospitalar em estudo. Em um último momento, o Gerente Administrativo Financeiro apresentou as estruturas e departamentos da instituição hospitalar. A partir da observação da instituição hospitalar, foi possível compreender claramente como a operacionalidade da organização é realizada.

A instituição hospitalar, alvo deste estudo, foi caracterizada a partir da análise do questionário respondido pelo Gerente Administrativo Financeiro, bem como pela observação da estrutura e operacionalidade da organização. As informações coletadas por meio da entrevista semiestruturada foram organizadas de modo a traçar um panorama da forma como são realizados os processos de gerenciamento dos custos e resultados da instituição hospitalar.

05 – RESULTADOS E DISCUSSÃO

5.1 – Caracterização da Instituição Hospitalar em Estudo

A instituição hospitalar foi apresentada pelo Gerente Administrativo Financeiro, colaborador da organização há oito anos. Trata-se de um profissional com superior completo, com larga experiência em administração hospitalar, pois declarou que anteriormente já havia prestado os seus serviços em outra instituição do ramo.

A instituição, sediada na cidade de Uberlândia (Minas Gerais), fundada em 16 de fevereiro de 1971, foi classificada como Hospital Geral, caracterizado assim devido à disponibilização de serviços diversos, como clínica médica, clínica cirúrgica, obstetrícia, pediatria etc.

Trata-se de uma Sociedade Anônima, do setor privado, com setenta e quatro acionistas atualmente, sendo setenta médicos e os demais profissionais envolvidos na área saúde, como fisioterapeutas.

A gestão do hospital é realizada por uma administração especializada, sob a responsabilidade do Gerente Administrativo Financeiro.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

A instituição hospitalar estudada disponibiliza atualmente um total de setenta e seis leitos, assim distribuídos: 8 (oito) apartamentos para internação individual; 7 (sete) enfermarias com 2 (dois) leitos; 9 (nove) enfermarias com 3 (três) leitos; 7 (sete) leitos de Unidade de Terapia Intensiva Adulta; 3 (três) leitos de Unidade de Cuidados Intermediários Neonatal; 12 (doze) leitos de berçário comum; 5 (cinco) salas cirúrgicas.

De acordo com o Gerente Administrativo Financeiro, o hospital foi construído nos moldes norte-americanos, possibilitando que os apartamentos sejam adequados à quantidade de leitos demandada, isto é, é possível a readequação do apartamento com a colocação ou retirada de camas.

Cerca de 150 (cento e cinquenta) médicos atendem na instituição e aproximadamente 200 (duzentos) colaboradores compõem o capital humano da organização, distribuídos entre os setores de enfermagem, administrativo e apoio. Na atualidade, estão inseridos no hospital quatro estagiários e três menores aprendizes.

O faturamento anual da instituição hospitalar aproxima-se de R\$20.000.000,00. As principais fontes de recursos para a manutenção da organização são particulares, convênios, Sistema Único de Saúde – SUS.

Destacam-se os seguintes convênios: Unimed Uberlândia, Unimed Intercâmbio, Vittalís, Intermédica, Medial, Mediservice, Amil, Goodlife, Cassi e Secretaria Municipal de Saúde de Uberlândia.

De acordo com o Gerente, os atendimentos realizados pelo Sistema Único de Saúde, são somente aqueles encaminhados via Central Municipal de Regulação de Urgência e Emergência, pactuados com a Secretaria Municipal de Saúde de Uberlândia, a qual também realiza a complementação de valores.

Esse profissional fez questão de reforçar que o hospital não atende demandas espontâneas para o SUS.

A instituição estudada está organizada em departamentos, agrupados em três áreas estratégicas:

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

1. Enfermagem: Postos de Internação I e II; Berçário, Unidade de Terapia Intensiva Adulto; Unidade de Cuidados Intermediários Neonatal; Centro Cirúrgico; Central de Material Esterilizado - CME e Comissão de Controle de Infecção Hospitalar - CCIH.

2. Administração: Diretoria; Financeiro; Tesouraria; Suprimentos (Almoxarifado, Farmácia Central, Farmácia Satélite, Compras); Recursos Humanos, Serviço de Arquivo Médico e Estatística - SAME, Contas Médicas (Faturamento e Auditoria das Contas) e Recepção.

3. Apoio: Serviço de Nutrição; Serviço Social; Serviço de Psicologia Clínica, Higienização & Limpeza; Copa; Manutenção e Vigilância.

A instituição hospitalar pode ser visualizada como uma empresa prestadora de serviços.

Todavia, na atualidade, opta também pela terceirização de alguns serviços, como: Lavanderia; Refeitório; Tecnologia de Informação; Serviço Auxiliar Diagnóstico e Terapia – SADT; Contabilidade; Manutenção de Equipamentos Médicos; Esterilização a Óxido de Etileno. Segundo o Gerente Administrativo Financeiro, a opção pela terceirização de alguns serviços partiu de exigências legais, questões estruturais e estudo de custos.

O refeitório terceirizado funciona nas instalações do hospital. As pessoas responsáveis pelo preparo das refeições são funcionários da empresa terceirizada. O refeitório vende as refeições prontas para o hospital. No total, são cinco refeições diárias oferecidas aos pacientes. O hospital mantém uma nutricionista que gerencia o preparo das refeições e delimita a dieta de cada paciente. Alguns colaboradores do hospital são responsáveis pela separação dessas dietas e, por isso, mantém um contato direto no refeitório.

O Gerente foi categórico em afirmar que a aquisição das refeições prontas oferece maior controle de custos e redução de problemas operacionais.

Atualmente a parte de Serviço Auxiliar Diagnóstico e Terapia – SADT é terceirizada com parcerias que prestam serviços aos pacientes internados e pacientes externos. Listam-se esses serviços: Laboratório de Análises e Pequenas Clínicas; Endoscopia e Colonoscopia; Raios-X; Tomografia; Mamografia; Ultrassonografia; Ecocardiografia; Hemodiálise.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

Destaca-se também a terceirização do setor contábil, cujo custo mensal é de oito salários mínimos. Objetiva-se, futuramente, contratar profissionais da área contábil para compor o Departamento de Contabilidade, pois se tem consciência da importância e benefícios desse setor para a gestão da organização.

Segundo esse profissional, a apuração de custos é importante para qualquer instituição hospitalar, todavia ainda não existe uma metodologia de apuração de custos implantada no hospital.

5.2 – Aspectos Relevantes quanto aos Processos de Gerenciamento de Custos e Resultados da Instituição Hospitalar

A partir da análise dos dados obtidos com a aplicação da entrevista semiestruturada, bem como pela observação direta da instituição hospitalar em estudo, foi possível conhecer como a organização funciona e como os custos e os resultados são tratados.

Questionado sobre a importância do controle de custos em empresas prestadoras de serviços, o Gerente Administrativo Financeiro afirmou categoricamente que considera muito importante esse conhecimento.

De acordo com o entrevistado, a instituição hospitalar realiza um controle de custos, com foco nos custos totais e custos que são mais facilmente identificados, enfatizando o assunto a partir da seguinte afirmação: “quando a gente fala de insumos consumidos por pacientes, a gente consegue rastrear a utilização; insumos consumidos por departamentos e suprimentos a gente consegue rastrear o custo de cada departamento”. Infere-se que quando o Gerente faz alusão à palavra rastrear, esta estaria relacionada aos custos que são facilmente identificados e separados por atividade e/ou por departamentalização. Podem relacioná-los aos custos diretos pela característica de facilidade de apropriação ao bem ou departamento.

Em outro momento da entrevista, o Gerente foi questionado sobre uma possível divisão dos custos da instituição em diretos e indiretos. O profissional afirmou que “se eu presto serviço quer dizer que o custo é direto. Se é um custo (...)

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

de eu manter a instituição aberta ele é um custo indireto”. Compreende-se que o Gerente, com essa afirmação, classifica os custos diretos considerando a relação direta que o mesmo teria com o serviço ou procedimento prestado. Os demais custos, necessários ao funcionamento da organização, são delineados como custos indiretos. O Gerente reforçou que, para efetuar essa distinção, segue a seguinte proposição: “fazendo esse rateio do que é inerente à atividade e não é inerente à atividade”.

Em complementação, o Gerente alega que existe uma dificuldade real na instituição quanto à distribuição dos custos indiretos. Segundo ele, “quando se fala em ratear custos totais como a energia, a água, é um pouco mais complexo no nosso segmento”. Procede com uma indagação: “Qual a metodologia usar? A área de metro quadrado, rateio?” Finaliza o tema afirmando que a preocupação presente seria de penalizar um centro de custo ou departamento em razão de outro.

Percebeu-se que, na concepção do Gerente, o rateio dos custos indiretos traria resultados negativos aos centros de custos não geradores de receita. Nas metodologias conhecidas não se procede dessa forma. Os custos indiretos são rateados aos produtos e atividades capazes de gerar receitas.

Todavia, apesar das dificuldades, o Gerente mostrou-se interessado pelo estudo dos custos da instituição, sendo categórico ao afirmar que “nós precisamos saber qual é o custo efetivo da prestação de serviços (...) conhecer o custo total é muito importante para determinar a receita”.

O hospital conta com software específico para instituições hospitalares, mas o módulo de custos ainda não foi implantado. No entanto, pensa-se em parametrizar esse módulo, num futuro próximo, com foco no custo total. O Gerente deixou claro que já existe um estudo para a adequação de um método de custeio, relacionada ao “custo total (...) pra chegar a uma metodologia de custo total por diária”.

Os custos incorridos na instituição são divididos, no momento em que a nota fiscal é encaminhada ao setor financeiro, para ser lançada, recebendo a classificação de fixos ou variáveis, de acordo com o Gerente.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

Quando questionado sobre a metodologia utilizada para realizar essa distinção, o Gerente definiu que “custo fixo é aquele que independente da atividade, à minha prestação de serviço, ele vai incorrer; o custo variável, ele varia de acordo com a minha prestação de serviço”.

Outro ponto importante, tratado durante a entrevista, foi relacionado à implantação de um custo por procedimento na instituição hospitalar. Logo no início da entrevista, o Gerente havia dito que “difícil pra nós é mensurar por procedimento”. Logo que o Gerente foi arguido sobre a possibilidade de mensuração dos custos do hospital por procedimentos realizados, o mesmo foi taxativo em sua consideração, afirmando que seria “muito complexo”. Questionado sobre o porquê da afirmação, o Gerente teceu as seguintes explicações:

Imagina (...) a gente faz hoje (...) em torno de mil procedimentos médicos, cirúrgicos e clínicos (...) a gente não tem como determinar qual é o paciente que vai chegar naquele determinado período. (...). Então, imagina, se em um mês eu tenho vinte cesarianas e no outro cinquenta, como eu vou apropriar o meu custo para a cesariana? Eu consigo determinar o custo de insumos diretos, materiais e medicamentos. Quanto que me gasta naquela cesária? Mas quanto que me custa uma hora de centro cirúrgico? Eu não consigo apurar. Porque eu posso fazer quinhentas, quatrocentas, seiscentas cirurgias mês, como é que eu vou determinar o custo por procedimento efetivamente?

Entende-se que o Gerente quis demonstrar as dificuldades existentes para a alocação dos custos indiretos aos procedimentos. Como exemplo, usou o período em que o centro cirúrgico é utilizado em situações diversas.

Em seguida, o Gerente foi interrogado sobre a existência de algum critério para se determinar o custo de cada paciente. Ele sustenta que essa é a verdadeira intenção do setor administrativo. Comentou ainda que o propósito da instituição é chegar a uma ferramenta que controle todos os custos, para um dado período, com base na capacidade instalada do hospital de diárias e assim, conseguir medir, mesmo que de maneira aproximada, os custos de diárias da Unidade de Terapia Intensiva, bem como dos apartamentos, quartos e enfermarias. O Gerente informou que é já é possível saber que em torno de 40 a 50% dos custos do hospital é voltado aos pacientes da Unidade de Terapia Intensiva, cujos casos são mais complexos e exigem mais insumos.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

Sobre os custos por departamentalização, o Gerente afirmou que somente consegue apurar aqueles que impactam diretamente sobre cada departamento ou centro de custo. Sobre os custos indiretos ainda não se tem nenhum tratamento de segregação.

A instituição consegue apresentar o custo-padrão de alguns procedimentos, no entanto, são “procedimentos de baixa complexidade (...) que são (...) mais habituais e mesmo que haja uma variação de um determinado profissional pra outro na condução da conduta clínica eles são muito semelhantes no total”.

De acordo com as informações repassadas pelo Gerente, em casos mais complexos seria impossível determinar o custo-padrão, devido, principalmente, à variação dos honorários cobrados pelos médicos e às complicações patológicas que são imprevisíveis.

A Contabilidade, na atualidade, não participa das decisões administrativas da organização, sequer sendo consultada nos momentos de tomada de decisão. Essa é uma característica vigente das Contabilidades terceirizadas, que conhecem pouco do negócio e acabam interferindo minimamente na administração. Segundo o Gerente, existe um estudo sobre a futura instalação de um setor contábil junto à administração do hospital. Reforça ainda que a Contabilidade é capaz de auxiliar na tomada de decisões mais acertadas, como uma ferramenta gerencial. A expectativa pode ser sentida na seguinte declaração: “Nós estamos trabalhando nesse sentido, há uma expectativa que, já para o próximo exercício, já esteja funcionando aqui dentro”.

Mudando um pouco o foco da conversa, o Gerente foi questionado sobre como ocorre a precificação dos serviços oferecidos pela instituição. De acordo com esse profissional, existem tabelas pré-definidas; eles conseguem negociar alguns itens, como o estabelecimento de um maior valor de diária ou um valor maior de taxa de sala. Mas, no geral, as questões são padronizadas, não havendo distinção entre o valor repassado por um convênio ou outro. No caso dos serviços prestados a particulares, a instituição obedece aos preços praticados no mercado.

Portanto, fica evidente, nesse momento, que a instituição hospitalar firma convênios com diversas operadoras sem realizar uma análise crítica dos valores

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

oferecidos e, como aparenta não conhecer os custos incorridos por atividade, acaba trabalhando de olhos vendados quanto à ocorrência de resultados positivos ou negativos. É preciso conhecer quais os parâmetros utilizados pelas operadoras para criar as tabelas de pagamentos. Para a instituição seria de suma importância a distinção das margens de contribuição de, pelo menos, os seus procedimentos mais usuais.

O Gerente reforça que “(...) não adianta (...) cobrar o preço correto que não vou ter pra quem vender”. Essa afirmação passa a impressão de que a instituição hospitalar estaria disposta a permanecer no mercado e oferecer os serviços mesmo que estes não recebessem um pagamento suficiente para cobrir os custos. Quando o hospital realiza um controle de custos somente através de um fluxo de caixa financeiro, os verdadeiros resultados podem estar camuflados; não se sabe ao certo se a organização tem lucro ou prejuízo com a atividade.

Reconhece-se que os preços praticados no mercado são delineados pela lei de oferta e demanda, mas a falta de controle administrativo deixa a empresa insegura para operar e despreparada para enfrentar situações problemáticas ou crises econômicas. Mesmo que a organização não estipule integralmente os seus preços de venda, um gerenciamento eficaz de custos auxilia na previsão de resultados e evita grandes catástrofes.

Destaque ainda para a seguinte declaração: “Na verdade, a gente tem passado a ser mais um gestor de custo do que de receita (...) tenho que gerir meu custo para que a minha receita seja melhorada”. Esse ponto delinea o ápice da entrevista, pois até então o Gerente vem listando todas as dificuldades existentes para o cálculo dos custos em uma instituição hospitalar desse porte e, nesse momento, afirma que as organizações atuais são gestoras de custos e não de receitas.

Fica delineada a urgência pela implantação de um controle de custos na instituição, dado que os resultados somente podem ser melhorados quando esses fatores são tratados metodologicamente. Como as receitas não podem ser elevadas a qualquer momento, é preciso saber onde os custos podem ser melhorados, o que impactaria positivamente no resultado da organização. O próprio Gerente tem

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

consciência de que o foco deve ser os custos, que estes têm grande impacto na gestão de uma empresa prestadora de serviços.

Em complementação, foi perguntado ao Gerente o porquê dos serviços referentes à saúde serem tão caros. O profissional foi enfático em afirmar que os serviços de saúde não são caros, isto é, não demandam muitos recursos para serem realizados. O custo que mais impacta no cálculo total refere-se aos honorários médicos. Segundo ele “a grande fatia fica com ele”, referindo-se à parcela da receita paga ao profissional responsável pelo procedimento.

Como sugestão, indicou que as pessoas devem, no momento que demandarem por um dado serviço médico, sempre que possível, realizarem vários orçamentos, pois há casos onde os preços particulares podem ser mais viáveis que aqueles planos de coparticipação.

Todavia, ressaltou que os serviços hospitalares são caros quando se referem aos procedimentos de alta complexidade, que envolvem internação em Unidade de Terapia Intensiva e procedimentos cirúrgicos mais complexos. Justificou que são mais caros porque exigem maiores cuidados, medicações de última geração e tecnologia de ponta.

Outra questão que, de certa forma, cria empecilhos à precificação dos serviços hospitalares, é a impossibilidade de realizar um *marketing* direto dos serviços. Os hospitais não podem criar uma competitividade de preços no mercado. Existe uma determinação legal que os impede dessa prática de captação de procedimentos. O que podem realizar é somente uma “fixação de marca”, para que o indivíduo, quando doente, possa ter a preferência pelo referido hospital. Outro fator que dificulta essa inserção da organização no mercado é o fato de a instituição não ter o pronto-atendimento. Assim, o hospital trabalha apenas com o referenciamento das operadoras dos convênios e dos próprios médicos.

Verificou-se que a referida instituição optou pela terceirização de alguns procedimentos. Questionado sobre as razões que desencadearam essa decisão, foram assim definidos pelo Gerente: “questões estruturais; exigências legais e custos”. Com enfoque às questões estruturais, o Gerente informou que a área da

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

instituição é um pouco restrita. Esse profissional ressaltou dois setores terceirizados na atualidade: a lavanderia e o refeitório.

As exigências legais forçaram a Administração a terceirizar o setor da lavanderia, pois estariam obrigados a realizar um tratamento específico para a água e o esgoto. A opção pela terceirização do refeitório está relacionada à estrutura e à redução dos custos. De acordo com o Gerente, com a terceirização do refeitório ele consegue calcular exatamente o valor pago por cada refeição oferecida ao paciente. Como fatores de impacto para a terceirização das refeições destacam-se a destinação de capital, recursos e tempo para se administrar um setor que não configura a principal atividade do setor hospitalar. Essa ideia é reforçada na seguinte afirmação: “(...) aí eu vou sair do meu negócio (...) meu negócio não é hospitalar?”.

Compreende-se a declaração do Gerente como parcialmente sem fundamento, pois o negócio do hospital é o atendimento eficiente e de qualidade aos seus pacientes e, conforme já comparado aos serviços de hotelaria, cumpre a eles oferecer também um bom serviço de alimentação. Mesmo terceirizando o serviço de refeições, o hospital mantém funcionários nesse setor, como é o caso da nutricionista. Assim, mesmo alheia a esse tipo de atividade, a administração ainda interfere parcialmente no oferecimento do serviço.

O Gerente destacou que, no meio hospitalar, existem alguns setores que são de extrema importância e, por isso, devem ser observados constantemente pela administração da instituição. Para exemplificar, apresentou a área de higienização e limpeza, pois o resultado de uma infecção hospitalar pode ser algo altamente destrutivo para a imagem da organização. Por isso, a terceirização é uma opção para alguns setores da instituição hospitalar, mas essa decisão deve ser estudada minuciosamente.

Através da pesquisa documental realizada anteriormente, foi apresentado um relatório denominado DRE Gerencial. Após a análise do mesmo, algumas questões foram formuladas. A primeira delas foi referente ao momento em que os custos, despesas e resultados são lançados para composição do relatório. Segundo o Gerente, os custos e as despesas são classificados no momento em que as notas fiscais chegam à Administração, e estas são informadas logo que os bens entram na

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

instituição. Assim, os custos e as despesas são lançados de acordo com o regime de competência.

O regime de competência é “o regime contábil segundo o qual as transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem; não necessariamente quando o caixa ou seus equivalentes são recebidos ou pagos” (BORGES et al., 2010, p. 881).

Todavia, as receitas do hospital são registradas apenas quando são recebidas, isto é, por regime de caixa. O Gerente detalha como ocorre o processo de reconhecimento das receitas, principalmente aquelas vinculadas aos convênios de saúde:

(...) eu gero a fatura, apresento essa fatura para o convênio (...) passa por um setor de auditoria de contas médicas; que é uma auditoria administrativa técnica e médica e eu só emito a nota no ato do recebimento. Então eu tenho um descasamento aí entre receita e despesa. A minha despesa ela é corrente, do mês, regime de competência. A minha receita é regime de caixa. Isso acontece na nossa atividade.

De acordo com o Gerente uma das maiores dificuldades da instituição seria completar os recebimentos da iniciativa pública e das operadoras conveniadas dentro do prazo adequado às despesas. Reforça o fato através da declaração: “Por eu ter esse hiato entre o faturado e o recebido pode levar de trinta e quarenta dias, então (...) o meu resultado econômico é prejudicado em relação disso, a minha despesa é corrente e a minha receita é caixa”.

Sob essas premissas, questionou-se então como são mensurados os resultados da instituição. Na verdade, o Gerente Administrativo pensou por alguns instantes e afirmou que “o resultado é baseado na competência”. Complementou que em alguns períodos a instituição pode ter um resultado econômico negativo, mas nunca um resultado financeiro negativo. A afirmação do Gerente mostrou que, na realidade, não se conhece o resultado contábil da atividade do hospital.

Questionado sobre como os resultados são apresentados aos sócios, o Gerente Administrativo teceu o seguinte comentário, referindo-se ao hospital:

No modelo em que ele é concebido (...) criado por um grupo de médicos com o intuito de explorar a sua atividade profissional e não se importam se a empresa vai dar lucro ou prejuízo. Na cabeça deles, enquanto donos, se o

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

negócio empatar tá ótimo, desde que seja um meio pra ele explorar a atividade dele.

Infere-se que o Gerente tem que convencer os acionistas sobre a necessidade do negócio dar lucro, pois há a obrigação de se realizar investimentos, adequações, compra de novos equipamentos, reinvestimento em tecnologia médica e outros. Todavia para esses acionistas o hospital serviria apenas como um espaço para exploração da atividade dos mesmos. O Gerente reforça que essa é uma característica da maioria dos hospitais da região.

Indagou-se sobre o controle da conta Estoques, pois, entende-se que esses itens, em uma instituição hospital, apresentam um valor agregado alto. Segundo o Gerente, existe um controle mais detalhado das entradas e saídas de itens do Estoque. Mensalmente é emitido um relatório de inventário dos estoques para a Contabilidade, possibilitando a verificação dos itens que deram entrada no Almojarifado e aqueles que foram retirados. A saída é controlada por Centro de Custo ou consumo de paciente.

O hospital conta com um Almojarifado Central onde são controlados todos os itens estocáveis, sendo possível gerar relatórios por material, por medicamentos, por material de escritório etc. Foi ressaltado ainda que o software de gestão utilizado permite um bom controle de estoque.

Foi possível visualizar, durante a visita pelas instalações no hospital, que está sendo implantado um novo controle de estoques, principalmente de medicamentos. Funcionará da seguinte maneira: os medicamentos chegam ao Almojarifado Central e são fracionados; quando uma demanda é apresentada há a saída do item para a Farmácia Central; nesta o item é identificado através do código de barras e lançado na ficha médica do paciente que irá consumi-lo. A seguir, são repassados para as enfermeiras responsáveis. Assim, será possível identificar quais medicamentos foram oferecidos aos pacientes, a que lote estes se referiam, até mesmo quantas agulhas foram utilizadas em conjunto com a medicação. A utilização desse controle de código de barras oferece um caminho a ser seguido para a obtenção dos custos do paciente.

Finalizando a entrevista, o Gerente afirmou que gerir uma instituição hospitalar não é fácil, pois se trata de um negócio muito complexo, no qual é preciso

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

administrar, além do cotidiano, as dificuldades das relações comerciais com as operadoras dos planos de saúde, bem como os convênios com a esfera pública. Apesar de visualizar como um grande desafio, o Gerente garantiu que, logo que possível, implantará um estudo de custos na instituição, seja por diária ou por procedimentos realizados.

06 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

A implantação de um sistema de custos em uma instituição hospitalar é capaz de propiciar a gestão dos custos, além de auxiliar na análise dos resultados e posterior confrontação com as receitas de cada procedimento e/ou paciente. Quando se conhece bem a estrutura de custos da organização é possível verificar, com maior facilidade, a viabilidade das receitas provenientes dos convênios de saúde e atendimentos particulares.

A administração da instituição hospitalar tem consciência da importância do controle de custos, mas esse trabalho é realizado de forma deficiente. Os custos são visualizados de maneira global, ou seja, o resultado é obtido através do confronto entre a entrada e a saída de caixa. Outro agravante observado refere-se ao lançamento das despesas e receitas para subsidiar o relatório gerencial: as receitas são lançadas por regime de caixa, isto é, somente quando os pagamentos são efetuados a receita dos serviços é reconhecida. Segundo informações, as despesas são registradas por regime de competência, ou seja, são lançadas logo que ocorrem. Nesse momento, os gastos são divididos quanto à ocorrência em custos variáveis, custos fixos, despesas administrativas, despesas de pessoal etc. Nesse contexto fica praticamente impossível calcular o resultado da instituição.

O hospital tem um software de gestão com muitas ferramentas, porém o módulo de custos não foi adquirido. Mencionou-se a possibilidade de um estudo inicial de custos referente às diárias dos pacientes.

Um dos pontos altos da pesquisa relacionou-se ao argumento apresentado pelo Gerente sobre a precificação dos serviços. A instituição fecha os contratos de convênios e aceita as tabelas de preços como elas são concebidas, em

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

sua maioria, e oferece serviços a particulares de acordo com os preços praticados pelo mercado. Entende-se que a instituição tem dificuldades em modificar os preços de produtos e serviços. No entanto, sem conhecer os custos de qualquer procedimento, como pode a instituição definir uma margem de lucratividade? Nesse sentido, a administração do hospital está sendo ineficiente. Apresentando resultados anuais positivos não prova que o lucro da empresa está sendo compensatório. É preciso implantar um estudo de custos e receitas mais eficiente e eficaz na instituição, principalmente no que se refere aos convênios, pois é sabido que destes provém a maior parte da renda do hospital.

A instituição hospitalar não merece apenas críticas. Em visita ao hospital foi possível verificar um nível de organização e limpeza elevadas, uma boa estruturação, departamentalização definida, equipamentos de última geração e um estudo inicial de custos. Sugere-se apenas que mais esforços sejam delineados para a implantação de uma metodologia própria de gerenciamento de custos para uma futura análise de viabilidade de receitas.

07 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAS, K. *Gestão de custos em organizações hospitalares*. 2001. 155f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. Disponível em: www.gea.org.br/scf/ABC%20para%20hospitais.pdf. Acesso em: 28 jul. 2012.

ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. *Contexto*, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012. Disponível em: <http://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/viewFile/33487/pdf>. Acesso em: 30 jun. 2013.

ABBAS, K.; LEZANA, A. G. R.; MENEZES, E. A. Apuração dos custos nas organizações hospitalares: o método ABC aplicado no serviço de processamento de

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

roupas de um hospital. *Revista da FAE*, Curitiba, v. 5, n. 2, p. 77-97, maio/ago. 2002. Disponível em: http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/revista_da_fae/fae_v5_n2/apuracao_dos_custos_na_organizacoes.pdf. Acesso em: 28 jul. 2012.

BELTRAME, L. D. Análise da departamentalização em uma empresa hospitalar: um estudo de caso. *Revista Eletrônica de Contabilidade*, Cascavel(RS), v. 1, n. 3, p. 59-79, mar.-maio, 2005. Disponível em: <http://cascavel.ufsm.br/revistas/ojs-2.2.2/index.php/contabilidade/article/view/59/3950>. Acesso em: 02 ago, 2013.

BERNARDES, A. et al. Os ruídos encontrados na construção de um modelo democrático e participativo de gestão hospitalar. *Ciência & Saúde Coletiva*, Rio de Janeiro, v. 12, n. 4, p. 861-870, jul./ago. 2007. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-81232007000400008. Acesso em: 02 ago. 2013.

BLOCHER, Eduard J. et al. *Gestão estratégica de custos*. Tradução de Ariovaldo Griesi. Tradução técnica de Sérgio Alexandre, Wilson J. A. Jullian. São Paulo: McGraw-Hill, 2007.

BORGES, T. B. Desmistificação do regime contábil de competência. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, jul./ago., 2010. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122010000400006. Acesso em: 04 ago. 2013.

CAMPOS, D. F; MARQUES, I. C. *Custeamento ABC numa organização hospitalar privada*: um estudo comparativo do custo de cirurgias eletivas com os valores reembolsados pelos planos de saúde. Rio de Janeiro: ENANPAD, 2011. Disponível em: http://www.anpad.org.br/login.php?cod_edicao_subsecao=736&cod_evento_edicao=58&cod_edicao_trabalho=13601. Acesso em: 28 jul. 2012.

CARARETO, E. S. et al. Gestão estratégica de custos: custos na tomada de decisão. *Revista de Economia da UEG*, Anápolis (GO), v. 2, n. 2, jul/dez., 2006. Disponível em: <http://www.nee.ueg.br/seer/index.php/economia/article/viewFile/125/122>. Acesso em: 15 fev. 2013.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

RODRIGUES, Cleyde Cristina; COSTA, Ricardo Freitas Martins da; SANTOS Júnior, Walter Luiz dos. Gerenciamento de Custos e Resultados e Viabilidade de Receitas: Um Estudo de Caso em uma Instituição Hospitalar.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. *Metodologia científica*. 6. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2007.

FREZATTI, F. et al. *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas, 2009.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. *Contabilidade gerencial*. Tradução de José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5. ed. 8. reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.

GONÇALVES, C. A.; MEIRELLES, A. M. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. São Paulo: Atlas, 2004.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. *Contabilidade de Custos: uma abordagem gerencial – v. 1*. Tradução de Robert Brian Taylor. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

LEAL, E. A.; SANTOS, M. E. Produção científica em gestão de custos em hospitais: uma análise nos principais eventos acadêmicos na área contábil no período de 2007 a 2011. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 12., 2012, São Paulo. *Anais eletrônicos...* São Paulo: USP, 2012. Disponível em: <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos/122012/655.pdf>. Acesso em: 08 ago. 2012.

LEMO, V. M. F.; ROCHA, M. H. P. A gestão das organizações hospitalares e suas complexidades. In: CONGRESSO NACIONAL EM EXCELÊNCIA EM GESTÃO, 7., 2011, Rio de Janeiro. *Anais eletrônicos...* Rio de Janeiro: FIRJAN, 2011. Disponível em: http://www.excelenciaemgestao.org/Portals/2/documents/cneg7/anais/T11_0417_1492.pdf. Acesso em: 30 jun. 2013.

LOURENÇO, K. G.; CASTILHO, V. Classificação ABC dos materiais: uma ferramenta gerencial de custos em enfermagem. *Revista Brasileira de Enfermagem*, Brasília, v. 59, n. 1, p. 52-55, jan./fev. 2006. Disponível em:

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

RODRIGUES, Cleyde Cristina; COSTA, Ricardo Freitas Martins da; SANTOS Júnior, Walter Luiz dos. Gerenciamento de Custos e Resultados e Viabilidade de Receitas: Um Estudo de Caso em uma Instituição Hospitalar.

http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-71672006000100010. Acesso em: 03 set. 2012.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragem e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados*. 6. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 9. ed. 6. reimpr. São Paulo: Atlas, 2006.

NGANGA, C. S. N. et al. Sistemas tradicionais de custeio e sistema de custeio baseado em atividades: uma comparação dos sistemas adotados na gestão hospitalar. *Revista Científica Indexada Linkania Master*, Uberlândia, ano 1, 2012. Disponível em: www.linkania.org/files/journals/1/articles/104/.../104-279-1-RV.docx. Acesso em: 30 jul. 2013.

OLIVEIRA, A. D. S. et al. Estratégia, custos e hospitais: um diagnóstico na cidade de Salvador, Bahia (2006). *Revista de Informação Contábil*, Recife, v. 2, n. 2, p. 79-96, abr./jun, 2008. Disponível em: <http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/view/113/90>. Acesso em: 28 jul. 2013.

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

YIN, Robert K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. Tradução de Ana Thorell. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

APÊNDICE I - QUESTIONÁRIO



UNIVERSIDADE FEDERAL DE VIÇOSA
 CAMPUS DE RIO PARANAÍBA
 Campus Universitário - Caixa Postal 22 - Rio Paranaíba - MG - 38810-000

Este questionário objetiva embasar inicialmente a pesquisa de campo realizada pela graduanda Cleyde Cristina Rodrigues, aluna do sétimo período do Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Viçosa – *Campus* de Rio Paranaíba, sob orientação do Prof. Ricardo Freitas Martins da Costa. O presente estudo se baseia no “Gerenciamento de custos e resultados e viabilidade das receitas: um estudo de caso em uma instituição hospitalar”.

Fica garantida à instituição a confidencialidade das informações fornecidas, bem como a discrição quanto ao nome da organização estudada.

1) Identificação do entrevistado:

Nome: _____
 Sexo: () masculino () feminino
 Escolaridade: _____
 Cargo: _____
 Tempo de trabalho na instituição: _____

2) Data de início das atividades da instituição hospitalar: ___ / ___ / _____

3) Tipo de unidade hospitalar:

- () Hospital Geral (clínica médica, clínica cirúrgica, obstétrica, pediátrica)
 () Hospital Universitário
 () Hospital do INSS
 () Maternidade
 () Outros. Especifique: _____

4) Setor a que pertence:

- () Privado
 () Filantrópico
 () Público () Federal () Estadual () Municipal

5) Quanto ao objetivo, a instituição hospitalar tem como ordenamento jurídico:

- () Com fins lucrativos
 () Sem fins lucrativos

6) Quantidade de leitos existentes na atualidade:

- () Até 50 leitos
 () De 51 a 100 leitos
 () De 101 a 200 leitos
 () Mais de 200 leitos

7) Quantidade de colaboradores:

- () Médicos: _____
 () Enfermeiros: _____
 () Setor Administrativo: _____
 () Outros: _____

8) A gestão do hospital é realizada por:

- () Administração profissionalizada
 () Equipe médica
 () Outros. Especifique: _____

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

RODRIGUES, Cleyde Cristina; COSTA, Ricardo Freitas Martins da; SANTOS Júnior, Walter Luiz dos. Gerenciamento de Custos e Resultados e Viabilidade de Receitas: Um Estudo de Caso em uma Instituição Hospitalar.

9) O faturamento anual da instituição hospitalar gira em torno de:

- () Até R\$5.000.000,00
 () De R\$5.000.001,00 a R\$10.000.000,00
 () De R\$10.000.001,00 a R\$20.000.000,00
 () Mais de R\$20.000.000,00

10) Qual a principal fonte de recursos para a manutenção da instituição hospitalar?

- () Particular
 () Convênios

11) A instituição hospitalar atende a pacientes pelo Sistema Único de Saúde-SUS?

- () Sim
 () Não

12) A instituição hospitalar pode ser visualizada como uma empresa prestadora de serviços?

- () Sim
 () Não

13) Na atualidade, a instituição hospitalar terceiriza algum tipo de serviço?

- () Sim. Identifique-os: _____

 () Não

14) A apuração de custos é importante para uma instituição hospitalar?

- () Sim
 () Não

15) A instituição tem implantada alguma metodologia de apuração de custos na atualidade?

- () Sim
 () Não

16) Geralmente os hospitais estão divididos em departamentos/ setores. A instituição hospitalar está organizada dessa maneira?

- () Sim
 () Não

Caso a resposta seja afirmativa, quais são os departamentos?

17) A instituição hospitalar conta com setor contábil próprio ou terceirizado?

- () Setor contábil próprio.
 Qual o custo mensal aproximado? _____
 () Contabilidade terceirizada
 Qual o custo mensal aproximado? _____

ANEXO I – TRANSCRIÇÃO DA ENTREVISTA

1. O controle de custos é importante em uma empresa prestadora de serviços?

Sem dúvida.

Em que aspectos?

Nós precisamos saber qual é o custo efetivo da prestação de serviços. Difícil pra nós é mensurar por procedimento, como eu já havia te adiantado. A gente conhecer qual que é o custo de um determinado procedimento... mas conhecer o custo total é totalmente importante para determinar a receita.

2. A instituição hospitalar, como empresa prestadora de serviços, realiza algum tipo de controle de custos?

Custos totais e custo por rastreio. Em algumas... vamos dizer, quando a gente fala de insumos consumidos por pacientes, a gente consegue rastrear a utilização. Insumos consumidos por departamentos e suprimentos a gente consegue rastrear o custo de cada departamento... agora quando a gente fala em ratear custos totais como a energia, a água é um pouco mais complexo no nosso segmento. Qual a metodologia usar? A área de metro quadrado, rateio? A nossa preocupação é penalizar um centro de custo em razão do outro.

Na atualidade vocês têm um software específico?

Estamos implantando um... nós temos um software de gestão hospitalar voltado para o negócio que tem um módulo de custos que nós estamos parametrizando ele dentro dessa linha que eu te desenhei do custo total...pra chegar a uma metodologia de custo por diária... custo total por diária.

3. Existe algum tipo de divisão entre os custos incorridos?

Sim: fixo e variável.

Como essa divisão é realizada?

Custo fixo é aquele que independente da atividade, à minha prestação de serviço ele vai incorrer. O custo variável ele varia de acordo com a minha prestação de serviço. Vamo... na nossa área especificamente eu tenho vários: gases medicinais, por exemplo, é por consumo: quanto mais serviço eu presto mais eu gasto. Lavanderia, material e medicamento. Agora.. energia no nosso caso que é demanda contratada é um custo fixo, se eu atender um paciente ou nenhum ele é fixo.

4. A instituição considera a classificação de custos em diretos e indiretos?

Sim

Como essa divisão é realizada?

Fazendo esse rateio do que que é inerente à atividade e não é inerente à atividade. Se eu presto serviço quer dizer que o custo é direto. Se é um custo da minha...de eu manter a instituição aberta ele é um custo indireto.

5. É possível mensurar os custos por procedimentos?

Muito complexo. Imagina você como a gente faz hoje, devemos realizar hoje, pela experiência que eu tenho, em torno de mil procedimentos médicos, cirúrgicos e clínicos..é... a gente não tem como determinar qual é o paciente que vai chegar naquele determinado período. Vamos pegar um período de apuração. Então, imagina, se em um mês eu tenho vinte cesárias e no outro cinquenta, como eu vou apropriar o meu custo para a cesariana?Eu consigo determinar o custo de insumos diretos, materiais e medicamentos. Quando que me gasta naquela cesária? Mas quanto que me custa uma hora de centro cirúrgico? Eu não consigo apurar. Porque eu posso fazer quinhentas, quatrocentas, seiscentas cirurgias mês, como é que eu vou determinar o custo por procedimento efetivamente? Nós estamos tentando usar outro critério: que seria esse critério de diárias.

Existe algum critério para determinar o custo de cada paciente?

É... o que que é a nossa intenção. É eu chegar a uma ferramenta de nível de controle que eu consiga determinar o seguinte: eu tenho o meu custo total, joguei tudo ali: insumos, custos direto e indireto, mão de obra, tudo. Pra mim, fazer a minha operação dentro de um mês, não interessa quantos procedimentos eu realizei... a minha capacidade instalada, de gerar mil setecentas e poucas diárias, entre Unidade de Terapia Intensiva e Leitos de internações. Então... nós estamos usando uma ferramenta que diz o seguinte: Em torno de 40 a 50% desse custo é voltado aos pacientes de Terapia

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

RODRIGUES, Cleyde Cristina; COSTA, Ricardo Freitas Martins da; SANTOS Júnior, Walter Luiz dos. Gerenciamento de Custos e Resultados e Viabilidade de Receitas: Um Estudo de Caso em uma Instituição Hospitalar.

Intensiva que são mais complexos e gastam mais insumos.. e o restante seria aos outros... eu vou chegar aí num cálculo e dizer o seguinte: uma diária de um paciente internado... nosso.. na enfermaria vai me custar na média de mil e poucos reais e na UTI vai me custar três mil reais dia. Ou seja, isso se eu tiver uma ocupação de 100%. Se eu não tiver eu vou fazendo uma progressão ao inverso. Ela vai aumentando... pra que eu possa zerar o meu custo. Nós não estamos falando nem em ter receita, pra zerar o custo.

6. A instituição, na atualidade, apura os custos por departamentalização?

Aquilo que é direto igual custo de insumo eu consigo e os indiretos ainda não.

7. A instituição conta com algum tipo de relatório de custos?

Sim.

A instituição já se propôs a calcular o custo-padrão de algum procedimento?

Pra alguns procedimentos a gente já estabeleceu... procedimentos de baixa complexidade... que são procedimentos mais habituais e mesmo que haja uma variação de um determinado profissional pra outro na condução da conduta clínica eles são muito semelhantes no total. Então alguns procedimentos de mais baixa complexidade nós conseguimos. Procedimentos mais complexos é impossível, eu vou te dar um exemplo disso: eu posso ter uma cirurgia de coluna com um profissional A e com o profissional B. A do profissional A vai custar quarenta mil e a do profissional B vai custar trinta, a do C sessenta, a dum D vinte e cinco. Isso tá muito mais ligado à técnica cirúrgica do que ao gasto de insumo.

Medicina não é uma ciência exata. Nós temos a outra situação: o paciente que entra com um diagnóstico, um abdômen agudo por exemplo, vou fazer uma laparotomia exploradora, eu abro o paciente e você se depara ali com outro procedimento adicionado. Então, nós não temos como determinar...olha, você vai fazer uma cirurgia ortopédica e vai por um parafuso aqui e vai dar certo. O paciente pode tomar uma anestesia, chocar na mesa, ir pra UTI e essa contar virar...

8. Na atualidade, a instituição conhece o seu ponto de equilíbrio? Isto é, a quantia mínima de receita necessária à liquidação de todos os custos e despesas incorridos no período?

Tenho... exatamente.

9. A instituição trabalha com algum tipo de planejamento orçamentário?

Ainda não. Pretendemos. Totalmente.

Para que possamos ter uma disciplina orçamentária. É como o orçamento doméstico...a gente tem que saber até quanto a gente pode gastar.

10. A contabilidade oferece algum tipo de influência na tomada de decisão?

Tecnicamente hoje não.

A contabilidade participa das decisões administrativas?

Não. Terceirizada.

É uma falha que a gente... nós estamos estudando com a atual Diretoria de retomar isso pra dentro do hospital novamente. Sim, até pra ter uma contabilidade gerencial mais ágil... como uma ferramenta...na tomada de decisão inclusive. Porque da forma que fica hoje eles não conhecem o nosso negócio, vamos dizer assim, é feita uma contabilidade padrão, muito padronizada. Mais nada do que isso. Para que a gente possa tomar uma decisão mais acertada, vamos dizer assim, errar menos, é importante que ela venha pra dentro. Nós estamos trabalhando nesse sentido, há uma expectativa que a gente já para o próximo exercício já esteja funcionando aqui dentro.

11. Pode-se verificar que a instituição hospitalar tem firmado vários convênios. A instituição tem como precificar os seus serviços ou o próprio convênio estabelece esse repasse?

Normalmente existem tabelas já pré-determinadas... pré-definidas né. A gente consegue negociar algumas coisas: estabelecer um valor maior de diária, um valor maior de taxa de sala, mas existem algumas questões que são padronizadas, não há muita distinção entre um e outro mesmo não. Na verdade, a gente tem passado a ser mais um gestor de custo do que de receita né. Eu tenho que gerir meu custo para que a minha receita seja melhorada.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

12. Os preços dos serviços particulares são estabelecidos com base nos custos reais?

Não necessariamente... valor de mercado. Não adianta eu cobrar o preço correto que eu não vou ter pra quem vender.

No modelo em que ele é concebido é porque ele foi criado por um grupo de médicos com o intuito de explorar a sua atividade profissional e não se importa se a empresa vai dar lucro ou prejuízo. Na cabeça deles, enquanto donos, se o negócio empatar tá ótimo ... desde que seja um meio pra ele explorar a atividade dele. Então, assim, o hospital tem que ter a capacidade de geração de caixa ao ponto de fazer o reinvestimento em tecnologia médica e propiciar o espaço para que ele explore a sua atividade profissional. Isso é o que é mais difícil. Qualquer outro ramo de atividade você tem um empresário voltado pro negócio, ou seja, o resultado financeiro dele depende do negócio..no nosso caso, na maioria das vezes, não é assim. É um modelo regional, da nossa região é muito semelhante. Existem hospitais divididos em... fracionado em várias cotas e outros com menos. Mas é muito característico aqui na nossa região isso.

13. Foi verificado que a instituição optou pela terceirização de alguns procedimentos. Por quais razões essa decisão foi tomada?

Alguns por questões estruturais... a gente não tem área pra fazer isso. Outras por questões de exigências legais, como é o caso da lavanderia. Hoje a gente teria que ter uma área destinada, fazer um tratamento de água que tornaria o custo inviável. É preferível terceirizar.

A questão do custo impactou muito na decisão de terceirizar.

É uma coisa interessante, ao revés do mercado convencional, a área de saúde, poucos lugares você vai achar a área de higienização e limpeza terceirizada porque no nosso segmento essa é uma atividade de fim ela não é de meio. O resultado de uma infecção hospitalar pode estar ligada à forma incorreta de uma higienização adequada. Então, no nosso segmento algumas coisas são diferentes. Eu tenho aqui hoje lavanderia terceirizada, refeição terceirizada, a refeição eu já tenho outros problemas que é com a estrutura, eu preciso de uma área destinada ao refeitório hoje pela legislação legal, que é uma área nobre dentro do hospital, que aí eu vou sair do meu negócio.. meu negócio não é hospitalar? Aí eu vou pro negócio de refeição. Então torna inviável o investimento, a gente prefere terceirizar.

14. Existe algum estudo prévio sobre a viabilidade de receitas no momento de fechamento de convênios de saúde?

Sim.

A contabilidade é consultada para participar desse tipo de negociação?

Não.

15. Os custos e as despesas são lançadas no relatório gerencial em que momento?

No ato... quando... ao lançamento da nota já há a classificação se é custo ou despesa. Antes do pagamento... então eu dei entrada na nota eu já classifico ela.

16. As receitas são lançadas no relatório gerencial em que momento?

As receitas no ato do faturamento. Eu gero a fatura... na nossa atividade é um pouco diferente... eu gero a fatura, apresento essa fatura pro convênio, aí ele passa por um setor de auditoria de contas médicas que é feita uma auditoria administrativa técnica e médica e eu só emito a nota no ato do recebimento. Então eu tenho um descasamento aí entre receita e despesa. A minha despesa ela é corrente, do mês, regime de competência. A minha receita é regime de caixa. Isso acontece na nossa atividade.

17. Os resultados da instituição são mensurados levando em consideração o regime de competência ou regime de caixa?

Na verdade de... de... competência... o resultado é baseado na competência. Tanto que eu fecho às vezes o resultado do exercício em prejuízo econômico mas financeiro não.

18. Como ocorre o controle e a mensuração dos estoques na instituição?

Ele tem um valor agregado alto. Você diz qual a metodologia? Sim, com a movimentação mensal... entrada e saída.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

RODRIGUES, Cleyde Cristina; COSTA, Ricardo Freitas Martins da; SANTOS Júnior, Walter Luiz dos. Gerenciamento de Custos e Resultados e Viabilidade de Receitas: Um Estudo de Caso em uma Instituição Hospitalar.

Eu emito um relatório para a contabilidade mensal do inventário de fechamento e nesse relatório de inventário ele vai ter o que entrou e o que saiu dentro do mês e se essa saída foi por centro de custo ou se foi para consumo de paciente.

Vamos pegar um exemplo prático. Comprei duas mil agulhas, o meu estoque inicial do mês era de mil agulhas, e nesse entremeio saiu mil. Ele vai mostrar isso no relatório, que o consumo... eu tinha um estoque inicial, mais compra, menos consumo é igual ao estoque final.

Inclusive como eu tenho hoje um almoxarifado central eu consigo ter de todos os insumos estocáveis. Todos eu tenho. Eu consigo gerar por material, por medicamento, por gênero alimentício, por material de escritório.

O JME o software de gestão hospitalar nosso que é o SISHOS. Porque como a entrada para gerar estoque já se dá nele... eu só não tenho nele a contabilidade... o resto tudo tá dentro dele.

É uma área bastante complexa, nós temos que administrar além do cotidiano as dificuldades das relações comerciais com as operadoras de planos de saúde com a iniciativa pública. No nosso caso em específico, a gente atende a uma fatia do SUS mas vinculado a um convênio com o município que paga uma suplementação.

Você deve ter acompanhado no noticiário que Patos de Minas teve recentemente uma paralisação no atendimento por não recebimento.

A minha maior dificuldade hoje, aqui no hospital, receber da iniciativa pública e das operadoras dentro do prazo adequado que as minhas despesas.

Por eu ter esse hiato entre o faturado e o recebido pode levar trinta e quarenta dias, então olha só o meu resultado econômico ele é prejudicado em relação disso, a minha despesa é corrente e a minha receita é caixa.

E nós temos aqui um hotel, um restaurante, uma farmácia e uma parte de SADT que a gente chama de diagnóstico, Raio-X, ultrassom, exames laboratoriais, então o cotidiano não é tão simples como às vezes se parece para se estabelecer o valor de um determinado procedimento. Eu acho que esse é o grande desafio, daqui pra frente é estabelecer isso.

Nós temos já começado um insight de negociação começado com a Unimed de Uberlândia, com a operadora Amil, no sentido de se estabelecer o custo diário, baseado no quê? Eu vou ter o meu custo total mais uma margem de lucratividade dividido pelo número da minha capacidade instalada eu consiga estabelecer esse custo. Ou seja, a operadora também quer saber do lado de lá, a fonte pagadora, se eu mandar um paciente quanto que me custa? Se eu mandar dois, três, quatro, cinco. Só que infelizmente a dificuldade que nós estamos encontrando é da complexidade versus patologia. Porque se a gente tivesse vinte pacientes com o mesmo diagnóstico é uma coisa mas não vai ser assim, padronizado. Esse é o grande desafio aí pra frente.

Questão de saúde ser tão cara. Na verdade ela não é cara, você vai ver que ela não é cara pra nós. Se você me perguntar quanto que me custa hoje uma cirurgia estética de mama, por exemplo, que é uma cirurgia habitual, feita pra mulheres hoje no mercado. Para o hospital não sai por mais de uns mil e duzentos reais, mas por que se cobra tão caro? Há uma prática de mercado que você paga para o profissional médico, um determinado valor fechado. O médico vem e realiza o procedimento e normalmente ele é que me paga e ele me paga só aquilo que foi gasto efetivamente com a alegação de o hospital é caro, que o anestesista é caro, que por isso que fica caro. Mas a grande fatia fica com ele.

Se você pegar outros procedimentos em questão, hoje talvez seja ideal você fazer orçamento sim antes de usar um determinado plano de coparticipação, qualquer produto de coparticipação, fazer um orçamento particular. Talvez você encontre preços melhores do que o seu convênio.

A coisa mudou muito de uns anos pra cá.

E não tão caro. É caro quando a gente fala em alta complexidade, em terapia intensiva, aí ele é caro. Mas ele é caro por quê? Porque ele exige um cuidado maior, medicações de última geração, tecnologia de primeira de serviços médicos, isso é caro mesmo.

Marketing:

Não posso oferecer os serviços no mercado. Existe legislação legal pra isso e o que a gente pode fazer uma fixação de marca para que o cliente saiba que quando ele estiver doente ele possa ir no hospital tal.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

RODRIGUES, Cleyde Cristina; COSTA, Ricardo Freitas Martins da; SANTOS Júnior, Walter Luiz dos. Gerenciamento de Custos e Resultados e Viabilidade de Receitas: Um Estudo de Caso em uma Instituição Hospitalar.

Pra fazer essa captação de procedimento a gente é impedido legalmente, agora nós não fazemos especificamente nessa instituição por não ter porta de entrada, por não ter pronto-atendimento, eu não tenho o pronto-socorro. Não tenho ambulatório. Então como que eu vou chamar o paciente até aqui se ao chegar aqui ele não vai ter um profissional para atendê-lo.

Normalmente a gente trabalha com um sistema de diferente: eu trabalho com referenciamento de operadora que é o paciente chega até a operadora e a operadora manda ele pra mim. E com referenciamento do médico, o paciente chega até o consultório e o médico encaminha ele pra mim.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número X Jul-dez 2014	Trabalho 04 Páginas 86-120
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	