

APLICAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTOS: UM ESTUDO NAS UNIDADES HOSPITALARES DE NATAL/RN

Maria da Conceição Cabral
Halcima Melo Batista

Resumo:

Objetiva investigar se as empresas hospitalares do município do Natal, Estado do Rio Grande do Norte, possuem um sistema de custos e se os gestores dessas empresas utilizam os relatórios gerados por esse sistema na tomada de decisão. Foi realizada uma pesquisa bibliográfica, na qual foram sistematizadas informações teóricas para dar embasamento à análise dos dados coletados, bem como uma pesquisa de campo envolvendo sete empresas hospitalares sediadas no município de Natal, sendo duas públicas e cinco privadas. Os resultados do estudo indicam uma situação de pouca utilização do sistema de custos para orientar a gestão das empresas da área hospitalar. Vale salientar que, mesmo nas empresas que adotam o sistema de custos, observa-se fragilidade na sua utilização, tanto pela resistência dos colaboradores quanto pela deficiência de profissionais dotados de competências e habilidades para operar o sistema de custos. Apesar de ser uma amostra, esta pesquisa mostrou que a implementação de um sistema de custos oferece um melhor controle de custos às empresas, a fim de propiciar subsídios no processo de tomada de decisões dos seus gestores.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços*

APLICAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTOS: UM ESTUDO NAS UNIDADES HOSPITALARES DE NATAL/RN

RESUMO

Maria da Conceição Cabral

Fac. Natalense para o Desenvolvimento do RN

halcima@farn.br

Halcima Melo Batista

Fac. Natalense para o Desenvolvimento do RN

Objetiva investigar se as empresas hospitalares do município do Natal, Estado do Rio Grande do Norte, possuem um sistema de custos e se os gestores dessas empresas utilizam os relatórios gerados por esse sistema na tomada de decisão. Foi realizada uma pesquisa bibliográfica, na qual foram sistematizadas informações teóricas para dar embasamento à análise dos dados coletados, bem como uma pesquisa de campo envolvendo sete empresas hospitalares sediadas no município de Natal, sendo duas públicas e cinco privadas. Os resultados do estudo indicam uma situação de pouca utilização do sistema de custos para orientar a gestão das empresas da área hospitalar. Vale salientar que, mesmo nas empresas que adotam o sistema de custos, observa-se fragilidade na sua utilização, tanto pela resistência dos colaboradores quanto pela deficiência de profissionais dotados de competências e habilidades para operar o sistema de custos. Apesar de ser uma amostra, esta pesquisa mostrou que a implementação de um sistema de custos oferece um melhor controle de custos às empresas, a fim de propiciar subsídios no processo de tomada de decisões dos seus gestores.

ÁREA TEMÁTICA: Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e Serviços

APLICAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTOS: UM ESTUDO NAS UNIDADES HOSPITALARES DE NATAL/RN

INTRODUÇÃO

Esse trabalho tem como eixo central evidenciar a importância do custo na área hospitalar. A discussão proposta realça a necessidade do gestor da organização conhecer os custos da atividade médico-hospitalar; o custo por paciente; os métodos de produção médica, os procedimentos de compras.

Para um melhor entendimento, foi apresentado a história dos custos e alguns conceitos, destacando a classificação dos custos. O foco da análise, centrado no tema custo hospitalar, busca evidenciar a complexidade dos hospitais e a necessidade de o administrador conhecer os dados passados, presentes e futuros para propiciar subsídios no processo de tomada de decisões dos gestores.

As empresas da área hospitalar são complexas e prestam um relevante serviço à sociedade na medida em que geram um grande número de empregos. Dentro deste contexto, destaca-se a importância de as organizações prestadoras de serviços de saúde possuírem um sistema de custos altamente confiável, para mensurar com precisão quanto custa um paciente desde a sua entrada na recepção até uma UTI e alocar os custos corretamente para evitar a distorção na cobrança de seus pacotes junto aos convênios.

É importante destacar que as informações mais detalhadas facilitam um controle mais eficiente para redução ou substituição de itens mais onerosos na composição dos custos, como também, permite realizar uma melhor análise da lucratividade, instituir taxas de serviços, planejamento estratégico e gerenciamento do pessoal médico e não médico, em termos de produtividade e perfis operacionais de atendimento.

Com o processo de globalização e o crescimento, nos últimos anos, do número de empresas na área de saúde na cidade do Natal, o mercado tornou-se mais competitivo. Surge dessa forma, a necessidade de adequação dos hospitais já existente no mercado, às novas circunstâncias de renovação no que diz respeito aos produtos de novas tecnologias; à eficiência de produção; redução de custos elevados e de preços.

As empresas que não se adequarem às novas exigências de determinação de custos, ao nível de rentabilidade, à utilização e de recursos de determinados procedimentos, conforme a característica do paciente, levam sérias desvantagens sobre as demais organizações que se modernizaram em relação a esses aspectos referidos.

O gestor de custos que tem relatórios eficientes para proceder as análises, conta, portanto, com uma ferramenta gerencial para a melhoria do desempenho da organização em termos de fornecer a informação necessária para o administrador na tomada de decisão, objetivando a diminuição de gastos e o aumento na receita, gerando uma maior lucratividade.

Em decorrência das constantes mudanças e da evolução no mercado, as empresas na área hospitalar passam a exigir uma demanda por mão-de-obra cada vez mais qualificada para uma renovação contínua e para o crescimento da produtividade e da qualidade dos seus serviços.

Nos dias atuais o perfil dos profissionais que as empresas buscam, inclui não só um diploma de nível superior, mas também, um conjunto de habilidades

interpessoais, dentre as quais inclui agilidade no uso de computadores, domínio de língua estrangeira e manter uma educação continuada.

Nesse sentido, realizar um estudo que investigue essa problemática em hospitais no município de Natal ganha relevância. Os resultados desse trabalho poderão fornecer informações úteis aos gestores das unidades pesquisadas sobre a realidade em suas empresas e indicar possíveis diretrizes para implantar mecanismos de mensuração de custos, considerados indispensáveis no atual cenário econômico e político.

O objetivo geral deste estudo é identificar dentre as unidades hospitalares da cidade do Natal/RN, a aplicação e utilização do sistema de custos.

Como objetivos específicos são destacados: a) Verificar se as empresas hospitalares do Município de Natal adotam controle de custos para determinar o preço do serviço prestado aos pacientes desde a recepção até a UTI; b) Analisar se as unidades hospitalares do município de Natal utilizam meios de mensuração e controle confiáveis de custos na tomada de decisão; c) Levantar como os gestores definem os preços dos pacotes junto aos convênios hospitalares; d) Identificar se o controle de custos utilizado pela empresa atende às necessidades dos gestores; e) Investigar se o controle de custos existente na empresa é satisfatório para mensurar os custos incorridos; f) Observar se os gestores das organizações hospitalares utilizam os relatórios de custos na tomada de decisões.

Para a classificação do tipo de estudo, foi tomada como base a taxionomia apresentada por Vergara (1997, 44-7), que qualifica a pesquisa quanto aos fins e quanto aos meios de investigação. Quanto aos fins, a pesquisa é explicativa e descritiva. Explicativa, porque visa esclarecer os sistemas de custos hospitalares; e descritiva porque buscou descrever os sistemas de custos hospitalares existentes. Quanto aos meios, a pesquisa é de campo e bibliográfica.

Na pesquisa bibliográfica, os dados foram coletados em livros e revistas, constando de consultas a algumas bibliotecas, bem como em algumas páginas eletrônicas na rede mundial de computadores - INTERNET, através de endereços conhecidos e/ou sites de busca.

A pesquisa de campo foi realizada em sete empresas hospitalares do município de Natal, sendo duas públicas e cinco privadas. Para a coleta de dados utilizou-se um roteiro de entrevista semi-estruturado o qual foi aplicado junto a sete administradores hospitalares que atuam em hospitais do município de Natal.

A entrevista procurou coletar informações privilegiando os seguintes eixos: se a empresa possui sistema de custos organizado e se os gestores utilizam os relatórios na tomada de decisão. Esses dois eixos foram explorados em dezessete questões as quais forneceram elementos basilares para a análise dos resultados.

Para encaminhar a análise do objeto de estudo foram utilizados procedimentos próprios da revisão bibliográfica, tomando como referência a produção de autores importantes da área investigada. Nessa revisão de literatura procurou-se realçar os conceitos mais importantes relativos a área de custos com destaque para os custos aplicados a organizações hospitalares.

Esta revisão bibliográfica foi de fundamental importância para sistematizar informações teóricas que permitiram uma análise mais consistente da realidade pesquisada.

Este trabalho foi organizado contemplando os seguintes itens: uma introdução na qual situa-se o objeto do estudo os seus objetivos gerais e específicos, uma discussão sobre custos, contemplando um histórico sobre custos, conceitos essenciais na área custos, classificação de custos, uma discussão histórica sobre o

hospital e sobre custos hospitalares; os resultados do estudo com a investigação sobre a existência, nas empresas hospitalares de Natal, de um sistema de custos e se os gestores utilizam os relatórios de custos na tomada de decisão e as considerações finais.

1 CUSTOS E SUA HISTÓRIA

O foco da análise, centrado no tema custo hospitalar, evidencia a complexidade dos hospitais e a necessidade do administrador conhecer os dados passados, presentes e futuros para propiciar subsídios no processo de tomada de decisões dos gestores.

1.1 A história dos custos

A origem dos custos remonta aos primórdios da humanidade, com o homem das cavernas, que saía em busca do próprio sustento, produzindo desta maneira seu consumo. Naquela época, o homem agia de forma isolada e primitiva, não existindo uma produção que viesse a atender as suas necessidades básicas, pois o mesmo apenas retirava da natureza o que precisava para sua manutenção.

Com a evolução dos tempos, o homem reuniu-se em grupos e formou a família. O aumento da necessidade fez o ser primitivo organizar-se. E, a partir deste momento, surgiu a divisão de tarefas (guardar, caçar, proteger etc) e chegou aos nossos dias sob a forma de divisão, de responsabilidade por meio dos departamentos – departamentalização (departamento de pessoal, departamento de segurança, dentre outros).

A divisão de tarefas e responsabilidades continua sendo feita por meio da departamentalização como era a milhões de anos atrás. Demarca-se, todavia, que essa forma de organizar a empresa passou por um processo crescente de modernização levando a questionamentos sobre o que a empresa faz melhor e para que esta fazendo.

Desta forma a busca por recursos que antes era apenas para o sustento individual passou a ser, com a evolução do tempo, uma necessidade grupal. A exploração de recursos levava o homem a buscar constantes mudanças, toda vez que os mesmos começavam a ficar escassos. Dessa forma, o homem, por estar sempre buscando novas descobertas, começou a domesticar animais, desenvolver agricultura dentre um conjunto de outras ações.

Os homens, com esse comportamento de busca, foram criando os mecanismos para a obtenção das condições necessárias ao seu sustento, não só na realidade presente mas acima de tudo pensando no futuro.

Nesse processo evolutivo objetivando a construção de mecanismos de sobrevivência surgiu o primeiro sistema de troca entre grupos estranhos. Nesse momento, configura-se o início dos primeiros consumismos internacionais.

O sistema de trocas, nesse contexto, como já não visavam apenas o sustento, a sobrevivência e o bem-estar, propiciou o desenvolvimento dos primeiros métodos de custos. Nesse cenário os homens começaram a pensar sobre o que produzir, para que produzir, o que trocar, pelo o que trocar, quanto vale, quanto custa, a mensuração do objeto a ser trocado custa quanto, o esforço, a dificuldade e o sacrifício, estão valendo a pena.

Ao dimensionar essas indagações o homem estabelece as bases do sistema de custos expresso da seguinte forma: o menor custo pelo maior benefício. Essa base do sistema de troca atravessou todos esses anos e continua até os nossos

dias, porém, sofreu inúmeras transformações até chegar ao atual instrumento de troca: a moeda. Todo esse processo decorreu do esforço racional do homem para atender necessidades que foram surgindo no decorrer do tempo. (Carneiro, 1993, p.205).

O estudo dos custos passa a ser dimensionado de forma mais adequada com o surgimento da Contabilidade de Custos. Essa disciplina nasce no contexto da revolução industrial, com o objetivo de elaborar um inventário em um determinado período operacional, procurando identificar o valor dos produtos fabricados e vendidos.

A contabilidade de custos, como assinala Martins (1998, p.23), nasceu da Contabilidade Financeira, quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era do mercantilismo. Seus princípios derivam dessa finalidade primeira e, por isso, nem sempre conseguem atender completamente a suas outras duas mais recentes e provavelmente mais importantes tarefas: controle e decisão.

Esses novos campos deram nova vida a essa área que, por sua vez, apesar de já ter criado técnicas e métodos específicos para tal missão, não conseguiu ainda explorar todo o seu potencial; não conseguiu, talvez, sequer mostrar a seus profissionais e usuários que possui três facetas distintas que precisam ser trabalhadas diferentemente, apesar de não serem incompatíveis entre si.

Na época da revolução industrial como lembra Mattos, (2003, p.01), as empresas apresentavam processos de produção muito semelhantes aos processos artesanais e compunham as suas matrizes de custos basicamente com matérias primas e mão-de-obra, que eram sem dúvida os mais relevantes.

Com o desenvolvimento e o emprego cada vez mais intensivo das máquinas no processo de produção, os novos custos tornam-se bem mais complexos e os métodos para medi-los são, também, aprimorados. A complexidade destes métodos contábeis, capazes de solucionar cada vez com mais rapidez os custos de fabricação foi, segundo Mattos (2003, p.01), o que deu origem à contabilidade de custos.

Cabe realçar que desde a Revolução Industrial, a contabilidade de custos sofreu uma evolução considerável, devido à necessidade de realinhamento de seus objetivos e à expansão do campo de atuação.

A partir da I Guerra Mundial, com o incremento do processo produtivo, e conseqüente aumento da concorrência entre empresas e a escassez de recursos, surgiu a necessidade de aperfeiçoar os mecanismos de planejamento e controle das empresas. Neste sentido, as informações relativas aos custos, desde que devidamente apresentadas em relatórios, seriam um grande subsídio para o controle e planejamento empresarial. Diante de tal fato, a contabilidade de custo tornou-se um grande sistema de informações gerenciais.

O surgimento e a evolução da informática permitiu avanços significativos no campo da contabilidade de custos, destacando a importância dos sistemas de processamento eletrônico de dados para a apuração com rapidez e sem margem de erro, aumentando a confiabilidade dos resultados obtidos. Mattos (2003, p. 1).

A contabilidade de custos, como destaca Martins (1998, p. 22), ganha importância porque, com o significativo aumento da competitividade, que vem ocorrendo na maioria dos mercados, sejam industriais, comerciais ou de serviços, os

custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisões em uma empresa.

Isso ocorre devido à alta competição existente; as empresas já não podem mais definir seus preços de acordo com os custos incorridos e sim com base nos preços praticados no mercado em que atuam. O conhecimento dos custos é vital para saber se, dado o preço, o produto é rentável; se não rentável, se é possível reduzi-los (os custos). Estes conceitos são dados a partir de conceitos de alguns autores:

Horngren (1985, p. 47) define custos como sendo

um sacrifício ou a desistência do uso de recursos para usá-los em determinado fim. Os custos são em geral, medidos pelas unidades monetárias que têm que ser pagas pelos bens e serviços. Os custos são registrados inicialmente numa forma elementar e depois agrupados de várias maneiras para facilitar diversos tipos de decisão, como, por exemplo, a avaliação de administradores e de subunidades da organização, a expansão ou eliminação de territórios e a substituição de equipamentos.

Outro conceito relevante nessa área é o apresentado por Figueiredo e Caggiano, (1992, p.36). Esses autores definem custos nos seguintes termos:

Custos são essencialmente medidas monetárias dos sacrifícios com os quais uma organização tem que arcar a fim de atingir seus objetivos. Conseqüentemente, são parte muito importante do processo decisório, e não é surpresa que os contadores estejam muito envolvidos com a coleta e análises das informações de custos.

Também abordando o conceito de custos Martins, (1986, p.21) afirma:

Custos – Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. Gastos – Sacrifício financeiro que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício este representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).

Backer e Jacobsen (1972, p.4) define custo nos seguintes termos:

O custo representa um sacrifício de valores. O custo inicial de aquisição de um ativo, ou de serviços, reflete-se no numerário ou outros valores de que se tenha aberto mão, ou nas atribuições incorridas. Uma empresa incorre em custos com o objetivo de auferir receitas. O lucro de uma empresa baseia-se num relacionamento de receitas e custos. Uma das funções da contabilidade de custos é a atribuição de custos aos produtos elaborados e o correlacionamento desses custos de produtos com a receita auferida de sua venda.

Os vários conceitos abordados enfatizam os seguintes aspectos: os custos são de grande importância para as empresas poderem, mensurar corretamente os insumos a cada produto fabricado e não apropriá-los em outro produto ou serviço, prejudicando quando envia-lo ao mercado. Com a globalização e a competitividade acirrada do mercado, se não houver critérios de mensurar os custos corretamente a cada produto, poderá trazer grandes prejuízos as empresas.

Em função disso, os custos são de grande importância no processo de tomada de decisões. Os administradores precisam saber o custo dos bens e

serviços com os quais trabalham e precisam identificar os objetos dos custos, que podem ser definidos como qualquer atividade para a qual se queira ter uma medida separada de custos.

Outro conceito importante refere-se à contabilidade de custos. Nesse sentido cabe evidenciar o conceito formulado por Horngren (1978, p.1042). contabilidade de custos é um “método quantitativo que coleta, classifica, resume e interpreta as informações, com três propósitos principais: 1 – planejamento e controle operacionais, 2 – decisões especiais e 3 – custeio do produto” .

Dentre os autores que conceituam contabilidade de custos destaca-se, Leone (1982, p.18). Para ele Contabilidade de Custos refere-se:

Às atividades de coleta e fornecimento de informações para as necessidades de tomada de decisão de todos os tipos, desde as relacionadas com operações repetitivas até as de natureza estratégica, não repetitivas e, ainda, ajuda na formulação das principais políticas das organizações.

1.2 Classificação dos custos

A classificação de custos, segundo Gomes (1999) é abordada de maneira ampla por vários autores. Entre elas, o autor destaca a classificação elaborada pelo Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo. Nessa classificação são levadas em consideração a sua importância e suas características em relação ao produto, ao volume de atividade, à contabilidade, a decisões especiais, e à base monetária. Gomes (1999) resume esses aspectos nos seguintes termos.

Quanto à unidade de produto

Diretos – são aqueles diretamente incluídos no cálculo dos produtos. São os materiais diretos usados na fabricação do produto e a mão-de-obra direta. Os custos diretos têm a propriedade de serem perfeitamente mensuráveis de maneira objetiva.

Indiretos – são aqueles que apenas mediante aproximação podem ser atribuídos aos produtos por algum critério de rateio. São os materiais indiretos, a mão-de-obra indireta e os demais de fabricação. Incluem-se nos materiais indiretos, os diretos por natureza, mas irrelevantes ou de difícil mensuração.

Primários – referem-se apenas à matéria-prima e a mão-de-obra.

De transformação – representam o esforço agregado pela empresa na obtenção do produto. São todos os custos de produção, exceto as matérias-primas, os componentes adquiridos prontos e as embalagens compradas. Portanto, compreendem a mão-de-obra direta e os custos indiretos de fabricação.

Quanto ao volume de atividade

Fixos – são os custos que em um certo período de tempo e em uma certa capacidade instalada não variam, qualquer que seja o volume de atividade da empresa. Dividem-se em *Custos fixo de capacidade* que é o custo relativo às instalações da empresa e reflete a própria capacidade instalada, como depreciação, amortização; *Custos fixo operacional*: é o relativo às operações das instalações da companhia, como seguro, imposto predial.

Variáveis – o valor total dos custos variáveis modifica-se em proporção direta à qualidade produzida.

Semifixos – são os custos fixos que podem variar de tempo em tempo, como aluguel reajustado, depreciação pela soma dos dígitos.

Semivariáveis – são os custos variáveis que não acompanham linearmente a variação da produção, mas aos saltos, mantendo-se fixos dentro de estreitos limites.

Quanto a controlabilidade

Controláveis – quando os itens de custo podem ser controlados por alguém dentro de sua escala hierárquica. Podem ser previstos, realizados e organizados pelo responsável daquela unidade, o qual poderá ser cobrado por desvios apurados.

Não controláveis – quando foge ao controle do chefe do departamento, com por exemplo, o salário do chefe.

Quanto às decisões especiais

Incrementais (diferenciais ou marginais) – serão os custos com os quais a empresa deverá arcar adicionalmente por ter tomado ou vir a tomar uma decisão.

De oportunidade – benefício que a empresa deixa de ter por ter escolhido uma alternativa e não outra.

Evitáveis – são aqueles que serão eliminados se a empresa deixar de executar alguma atividade.

Inevitáveis – os custos continuam independentemente da decisão a ser tomada.

Empatado – por já terem sido sacramentados no passado, não devem influir em decisões para o futuro, por serem “irrelevantes”.

Quanto à base monetária

Históricos – custos originais da época em que ocorreu a compra, conforme nota fiscal.

Históricos-corrigidos – custos trazidos para o valor monetário atual.

Corrente (ou de reposição) – é o custo para repor um item no total.

Estimados – custos previstos, olhando para o futuro.

Custo padrão – custo estimado com maior eficiência, o custo ideal a ser perseguido numa empresa.

2 HOSPITAL: EVOLUÇÃO HISTÓRICA E SEUS CUSTOS

2.1 O Hospital e sua evolução histórica

A Organização Mundial de Saúde definiu hospital e sua função geral da seguinte forma:

O hospital é parte integrante de um sistema coordenado de saúde, cuja função é dispensar à comunidade completa assistência médica, preventiva e curativa, incluindo serviços extensivos à família, em seu domicílio, e ainda um centro de formação para os que trabalham no campo da saúde e para as pesquisas biosociais (GOMES, 1999 p. 53).

O Hospital, segundo Borba (1985, p. 35) representa, ainda hoje, um espelho para a humanidade, refletindo seus anseios, angustias, dificuldades, desejos e alegrias. Essa visão reflete e demonstra a fragilidade física do homem e, isso nos atemoriza e representa a busca incessante dos meios de recursos para a luta contra os males e problemas do homem, impondo-se contra as ordens naturais da dor, do sofrimento e de tudo aquilo que provoca anormalidades no aspecto físico e natural do homem.

Portanto, essa é a luta que caracteriza o homem e mantém indelével através dos tempos, representando a própria força do homem contra as disfunções da

natureza, na mais nobre batalha contra a morte, recuperando, reabilitando e promovendo a saúde.

É pertinente lembrar que a história do Hospital começa a ser contada a partir de Cristo, pois recebendo influência direta do Filho de Deus, através da religião, o homem passou a se preocupar com o seu semelhante. Até então predomina o espírito egoístico do ser humano de se afasta dos deficientes e enfermos, resguardando-se e não socorrendo o próximo (BORBA, 1985, p.35).

Destaca esse mesmo autor que com a filosofia cristã de “Amar ao Próximo como a ti mesmo”, surgiu, na Itália, mais precisamente em Roma, a primeira Entidade Assistencial, bem diferente das anteriores que se preocupavam simplesmente em confinar os doentes para se evitar o risco de contágio aos que se julgavam com saúde ou sem enfermidades aparentes.

Assim, por volta do ano 360 da Era Cristã foi erigido o primeiro Hospital que se tem conhecimento, graças à determinação da ilustre Dama Fabíola e com este se inicia a “Era dos Hospitais”, na época, com atividades básicas de restaurar a Saúde e prestar a assistência, simplesmente concluindo diagnósticos e efetuando tratamentos limitados pelos padrões e condições daquela época.

Na medida que a medicina foi se desenvolvendo e de acordo com as regiões, o Hospital assumiu determinadas características e no estudo da sua história encontramos várias referências aos seus diversos tipos:

a) VALETUDINÁRIAS – consistiam-se em modestas enfermarias para o atendimento dos gladiadores romanos e aos guerreiros, logicamente eram construídas junto aos alojamentos das tropas e ao lado das arenas. Por este aspecto, analogamente, conclui-se que as Valetudinárias deram origem aos Hospitais militares, motivando o trabalho tão nobre, fraternal, universal e incontestável valor da Cruz Vermelha Internacional;

b) TABERNAE MEDICAR – De origem Grega. Simbolizados por uma espécie do nosso atual ambulatório e destinavam-se ao pronto atendimento dos gregos, sem o regime de internação, sendo na realidade mais ambulatório do que Hospital, entretanto, em muito contribuíram para a gradativa evolução do hospital (BORBA, 1985, p.36).

No século XI, a Inglaterra, conforme especifica Borba (1985, p.36) aderiu ao movimento evolutivo hospitalar, erigindo no ano 1084, o seu primeiro hospital geral, o Sth John, que tinha por finalidade principal, a restauração da Saúde. No mesmo século, notando a necessidade da especialização no sistema hospitalar, principalmente para combater a Lepra, hoje cientificamente conhecida como Hanseníase, a Inglaterra teve a felicidade e a primazia de também construir o primeiro Hospital especializado, impulsionando sobremaneira a evolução hospitalar. Esse Hospital foi denominado de Sth Bartholomew.

Observa-se, a partir dos escritos de Borba (1985, p. 36), que no século XII – O Concílio Ecumênico traçou e deliberou normas aos monges, proibindo-os de participarem de cirurgias onde houvesse o derramamento de sangue e com isso limitou em boa parte a influência da Igreja nos Hospitais. Como nos diz Borba (1985, p, 36) o Hospital, além de nascer sob a influência do Cristianismo, passou bom período sob a direção e influência direta da Igreja.

O autor destaca, entretanto, que coube à Dom Henrique VIII, determinar uma maior contenção da participação religiosa nos Hospitais. O Rei magoado por não conseguir separar-se legalmente de sua esposa, voltou-se contra a Igreja e fundou sua própria religião e no ímpeto decretou que se fechasse o Hospital Geral e colocou na rua todos os enfermos, mas após muitos pedidos concordou em acolher

novamente os enfermos e reabriu o Hospital, principalmente por considerar a saúde como um dos problemas de alçada exclusiva do Estado e com isso impediu a influência da Igreja no Hospital e entregou a direção no nosocômio ao Prefeito.

Como destaca Borba (1985, p. 37), com tal atitude Dom Henrique VIII, começou a mudar a história hospitalar, fazendo das finalidades do Hospital (recuperar e promover a saúde) um dos objetivos do Estado; entretanto, sabe-se que as responsabilidades e encargos dos Hospitais devem ser atribuídos tanto ao Estado quanto às próprias comunidades que dele se servem.

Graças a aquela atitude, segundo Borba (1985, p. 37), de Dom Henrique VIII, surgiu a conscientização Estatal para os problemas de Saúde do homem e ainda hoje, as moléstias infecto-contagiosas têm merecido grande atenção, em todos os países, por parte dos seus Governos.

Assim, a Hanseníase, a Tuberculose, a Sífilis, a Meningite, a Febre Tifóide, a Malária e outras doenças, quando não são diretamente da alçada estatal, são de comunicação compulsória, cuja prevenção fica a cargo do Estado e nestes casos, a rede particular e também a rede pública, mobilizam-se conjuntamente no combate.

Borba (1985, p. 37) observa-se ainda que Portugal, no século XV, a rainha Dona Leonor, fundou as formosas obras de Misericórdia, totalizando em quatorze, agrupando-as em duas categorias; Sete obras de Misericórdia espirituais e as outras sete, de Misericórdia corporais e no grupo destas, uma delas objetivava a Assistência aos enfermos, originando-se daí a “IRMANDADE DE MISERICÓRDIA DAS SANTAS CASAS”, cuja influência ampliou-se a tal ponto, que ultrapassou o Atlântico e chegou até o Brasil.

Não coube, porém, a nós a primazia de construir o primeiro hospital das América, mas no México, que na sua própria capital, a bela cidade do México, erigiu no ano de 1524, o Hospital Jesus de Nazareno, fundado pela tenacidade do grande Fernando Cortez.

Coube ao Brasil a fundação do primeiro Hospital na América do Sul, na cidade de Santos no ano de 1543, por Bráz Cubas, surgindo-se assim a tradicional SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE SANTOS, que se constitui na obra Mater em nossa Pátria (BORBA, 1985, p. 37-38).

A medida que os exploradores portugueses adentravam ao interior brasileiro e formavam os vilarejos, imediatamente fundavam um Hospital local para o atendimento dos próprios exploradores e colonizadores. Assim, surgiu também Santa Casa de São Paulo, não sendo possível precisar-lhe a data exata de fundação, entretanto, através de documentos históricos, como lembra Borba (1985) presume-se que tenha surgido no período de 1590 a 1599, inicialmente próximo ao pátio do Colégio.

Como na história do homem, o hospital também tem sua história basilada no seu progresso. Passamos, da era dos albergues e isolamentos compulsórios dos enfermos pobres e repugnantes, para uma fase da medicina curativa. Nesse caminhar evolutivo, alcançamos progressos com os antibacterianos, com os meios de anti-sepsia e de desinfecção; evoluímos para o campo da pesquisa no ensino e com a Guerra, desenvolvemos atividades de reabilitação física, social e profissional nos hospitais e chegamos à cibernética (BORBA, 1985, p. 40).

Estamos, conforme lembra o referido autor, na era espacial e o Hospital evolui para novas técnicas, novas funções e novas fases. Estamos nos amoldando aos óxidos de etileno, criogênicos, protóxidos, cirurgias por raios laser, transplantes, implantes, microcirurgias, medicina nuclear, ultra-som, e outros, que fatalmente continuarão ditando a evolução do homem e do hospital.

Destaca ainda o autor que se inicia uma fase tecnológica onde os campos da ciência se interrelacionam e a cada dia promovem o progresso e exigem a modernização do homem, do hospital e de sua administração.

2.2 Custos Hospitalares

Para discutir a questão do custo no setor hospitalar é importante compreender a natureza dessa empresa. Porém, na análise, cabe destacar inicialmente elementos comuns a qualquer tipo de empresa, para em seguida, direcionar a discussão para o campo das empresas hospitalares. Isso porque, para aplicar corretamente os custos, torna-se necessário conhecer profundamente todo o funcionamento da empresa.

Com crescimento acelerado dos meios de comunicação e de preparação de informações rápidas e mais precisas resultou, como era de se esperar, na globalização da economia. Por esse motivo, aumentou a competição entre as empresas. O impulso da sobrevivência fez com que as empresas iniciassem um processo intenso e veloz de alterações em seus processos produtivos, no sentido de produzirem produtos e serviços de melhor qualidade, de menor custo e conforme as exigências de novo tipo de consumidor.

Os métodos e estilos de gerência tiveram de ser reexaminados para serem adaptados aos novos cenários. A Contabilidade de Custos, como instrumento administrativo, teve que rever seus conceitos, seus sistemas e seus critérios, para começar a produzir informações mais precisas, que dessem suporte às muitas decisões gerenciais sobre novas alternativas de produção e de controle que deviam fazer face à concorrência. Surgiu, então, o critério Custos Baseados em Atividades (ABC), que veio para atender a essas novas necessidades.

A metodologia de elaboração de custos conhecida como Custos Baseados em Atividades não é uma alternativa nova de Contabilidade de Custo para as empresas na área de saúde. Na realidade, é mais uma nova abordagem de como observar a realização das atividades dentro da empresa. A visão tradicional de custos é de que serviços ou produtos (centro de custos ou de responsabilidade) consomem recursos na prestação de seu trabalho. A metodologia ABC, por outro lado, acredita que serviços ou produtos consomem atividades, e, depois, que essas atividades que consomem os recursos (LEONE, 2000).

No sistema ABC, as despesas ou gastos deveriam ser separados em contas individuais e relacionados com as atividades do centro de custos onde os recursos estão consumidos. Notadamente, despesas que são necessárias para produzir uma unidade de serviço ou produto particular são separadas das despesas efetuadas para produzir serviços ou produtos diferentes, embora realizados no mesmo centro de custos.

Essa separação de despesas é independente da quantidade total de unidades produzidas ou vendidas pelo centro de custos produtores de renda. A metodologia ABC pode relacionar custos com medidas de performance e/ou resultados. Os administradores com os dados de custos ABC têm melhores condições de conseguir eficiência em seu funcionamento organizacional, resultando dessa forma na melhoria da qualidade dos serviços prestados.

Essas informações de custos são importantes atualmente, no Brasil, devido à alta competitividade entre as empresas de saúde e a necessidade de diminuir despesas sem prejudicar a qualidade dos serviços. Elas são necessárias, também, para melhor negociar com as seguradoras e planos de saúde que estão exigindo contratos de pagamento por “pacote” ou procedimentos específicos para diminuir

seus próprios custos, sem considerar a diversidade dos pacientes atendidos pela instituição para o mesmo procedimento.

O gestor de custos ao compor os relatórios da empresa deve estar atento para que os custos de um setor não interfiram em outro setor. Isso significa a necessidade de alocar os custos aos departamentos correlatos, de forma racional para melhorar a eficiência do trabalho, propiciando as condições aos gestores para gerir as empresas de saúde com eficiência.

A metodologia ABC é composta de quatro etapas: identificação dos recursos existentes; identificação dos veículos de custos; ligações dos recursos principais às atividades básicas; e o desenvolvimento de um balancete com base no consumo dos recursos (FALK, 2001).

A primeira etapa envolve a seleção dos principais recursos (contas de custos). Por exemplo, despesas de enfermagem (recursos humanos) e materiais médico-cirúrgicos (recursos materiais). Destaca-se a necessidade de que os custos devam ser alocados em cada departamento específico. Cada uma é um recurso principal para a execução das atividades que cuidam da saúde. Na realidade, cada uma das contas pode ser subdividida para melhor acompanhamento dos custos envolvidos em cada atividade.

A segunda etapa serve para identificar os procedimentos principais desenvolvidos pelo centro de custos e os veículos envolvidos na realização de cada um. Uma vantagem dessa etapa é o conhecimento da própria funcionalidade do centro de custos, dos procedimentos principais e da forma como são realizados. O custo nesse nível está mais ou menos controlado pelo responsável do centro de custos onde o procedimento foi realizado.

A terceira etapa, por sua vez, envolve a definição, com a ajuda do corpo clínico, de caminhos críticos para a realização de certos procedimentos, que são baseados nos diagnósticos mais frequentes ou caros. A programação para a realização desses caminhos pode fazer parte do sistema de informação implantado na unidade, de tal forma que uma vez diagnosticado o doente, o fluxo de atividades a ser realizado já começa a ser programado pelo próprio sistema.

Na quarta etapa o resultado dos cuidados prestados é uma função de um processo adequado de diagnóstico e tratamento de cada paciente, individualmente. Essa etapa tem por finalidade comparar resultados alcançados com os custos finais. Cada caso atendido na unidade de saúde pode ter seu custo computado, resultando, em última análise, na soma dos custos dos processos e procedimentos realizados.

A implantação de um sistema de custos ABC, obedecendo às exigências anteriormente apresentadas é, em princípio, oneroso para a empresa porque requer mão de obra especializada e a modernização dos equipamentos e de programas de informática. Entretanto, a implantação dessa metodologia torna-se um imperativo nas empresas hospitalares visto que a competitividade acirrada do mercado impõe a necessidade de prestação serviços de qualidade e a agilidade no processo de tomada de decisão. Dessa forma os gastos imediatos no campo da modernização se transforma, na verdade, em investimentos com retorno a médio e longo prazo.

3 - RESULTADOS OBTIDOS

3.1 Caracterização das empresas pesquisadas

Na pesquisa de campo foram analisadas sete empresas na área hospitalar do município de Natal, sendo assim denominadas: empresas A e B, públicas e empresas privadas, C, D, E, F, G.

A empresa "A" tem um faturamento anual de R\$ 4.200.000,00, com um quadro funcional de 630 colaboradores, o gestor dessa empresa tem formação em administração de empresa.

A empresa "B" possui um faturamento anual de R\$ 1.200.000,00, tem 226 funcionários, o seu administrador tem formação de contador e pós-graduado em auditoria.

A empresa "C" possui um faturamento anual de R\$ 1.092.000,00, seu quadro funcional é formado por 51 funcionários, seu administrador tem formação médica.

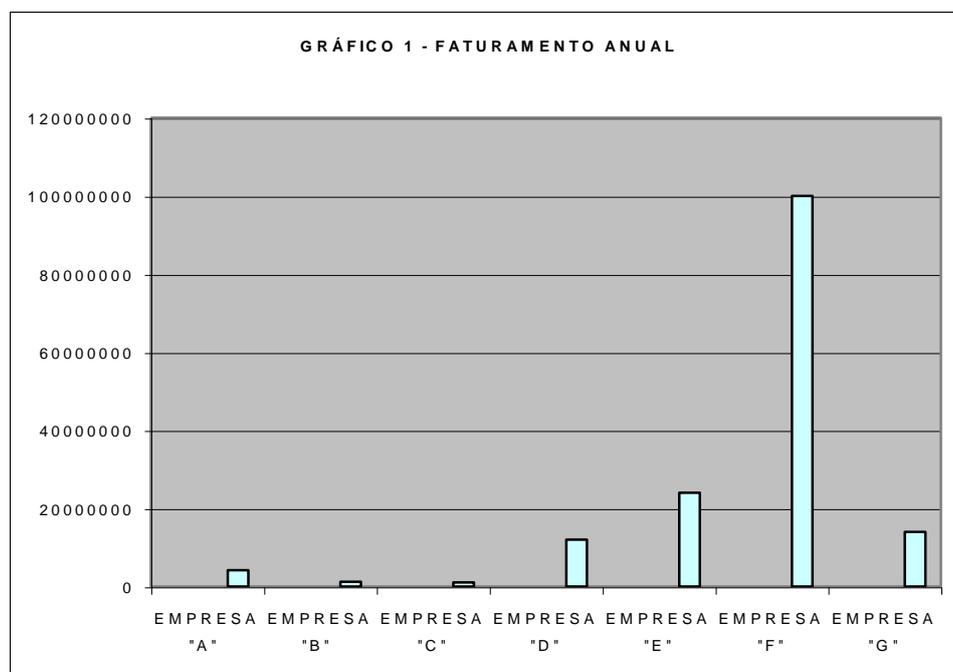
Já a empresa "D", tem faturamento anual de R\$ 12.000.000,00, com 346 funcionários. O diretor administrativo é formado em administração de empresas e possui pós-graduação em administração hospitalar.

A empresa "E" possui um faturamento anual de R\$ 24.000.000,00, 600 funcionários e o gestor tem formação em administração e pós-graduação em administração hospitalar.

A empresa "F" tem um faturamento anual de R\$ 100.000.000,00, 319 funcionários, sendo gerida por um administrador hospitalar, pós-graduado em gestão empresarial.

A empresa "G" fatura anualmente R\$ 14.000.000,00, possui 380 funcionários e o seu gestor formado em administração hospitalar.

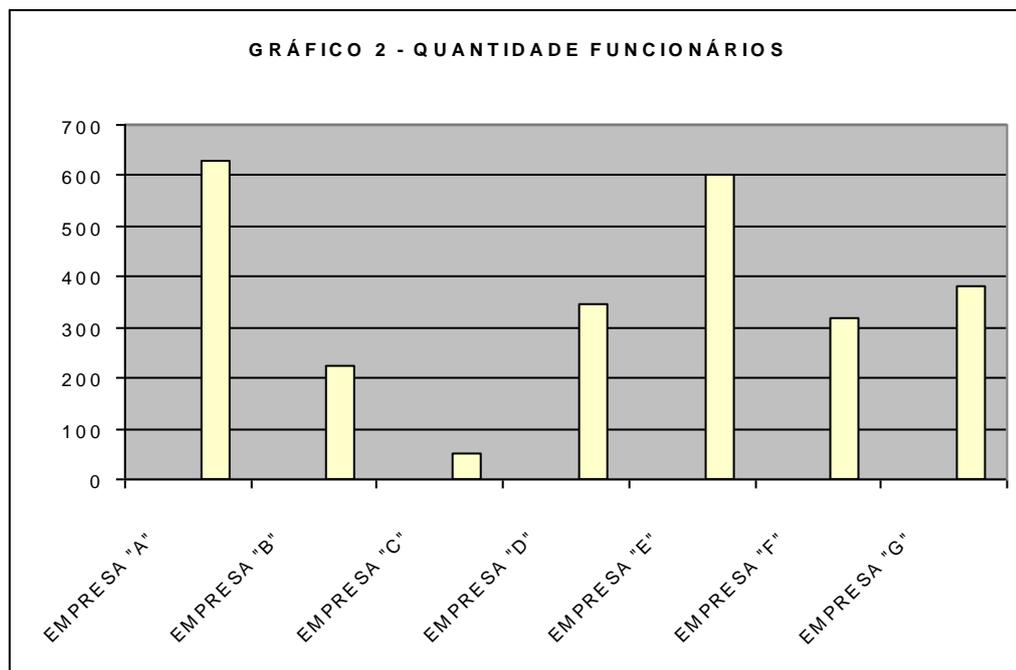
Os gráficos a seguir caracterizam as empresas hospitalares pesquisadas quanto ao faturamento anual e quadro funcional.



Foi constatado na pesquisa que as empresas "A", "B" e "C", têm um faturamento anual menor, quando comparado com as empresas "D", "E", "F", e "G"

(gráfico 1). Essa situação pode ser decorrente do fato de que essas três empresas prestam serviços exclusivamente a pacientes do SUS. Cabe destacar que essas três empresas não têm sistema de custos organizado, inclusive, a empresa “C” não adota nenhum tipo de sistema de controle, enquanto as empresas “A” e “B” adotam algum tipo de controle (excel e relatórios governamentais).

A empresa “F”, apresenta o maior faturamento em relação as outras empresas da mesma área. Essa empresa tem com sócio uma outra empresa de direito privado, que matem uma parceria nos procedimentos cirúrgicos. Cabe realçar que essa empresa não possui um sistema de custos organizado, mas adota alguns controles de custos por meio de planilha de excel. Esse fato deve contribuir para o faturamento da empresa.



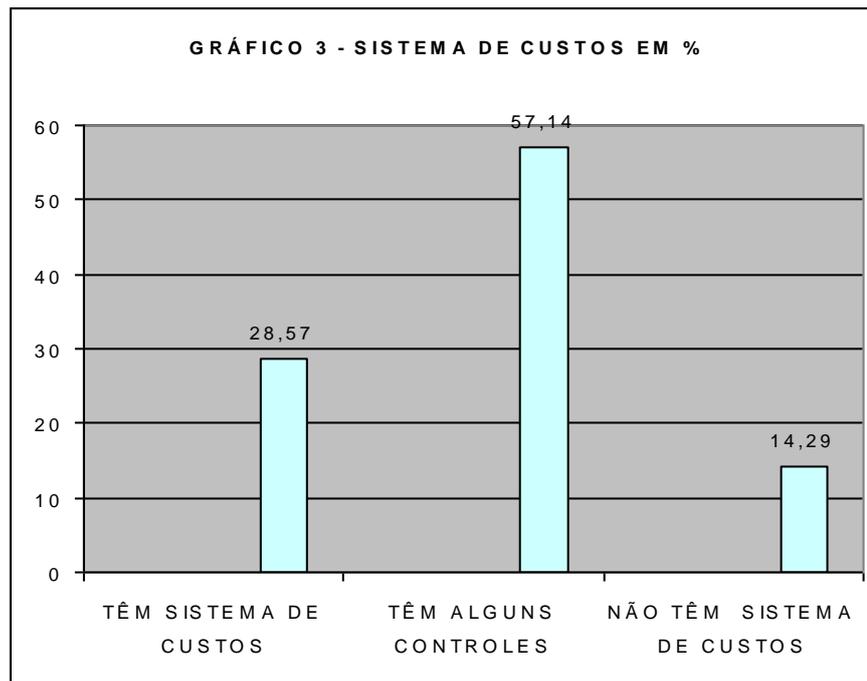
Conforme especificado no gráfico 2 as empresas que apresentam o maior número de funcionários são as empresas “A” de caráter público e “E” que é de natureza privada. A empresa que possui o menor número de funcionários e a empresa “C” que é de natureza privada.

3.2 Análise dos dados

Nessa análise foram privilegiados os seguintes aspectos: a) sistema de custos, b) compras e estoque, c) despesas e controle e d) processo de tomada de decisão. Todas as empresas pesquisadas são tributadas pelo lucro real.

3.2.1 Sistema de custos

De acordo com o gráfico 3, dos sete hospitais pesquisados, um, correspondente a 14,29%, não tem sistema e nenhum controle de custos; dois hospitais, representando 28,57%, dispõem de sistema de custos e quatro hospitais, representando 57,14%, não têm um sistema de custos, mais possuem alguns controles através de planilhas do excel e outros relatórios exigidos pelas instituições governamentais.



Em relação as empresas “D” e “G” que têm um sistema de custos um dos gestores afirmou que a finalidade da utilização do sistema de custos é identificar o custo real por procedimento. Destacou, ainda, que a utilização do sistema de custos permite uma maior agilidade em relação às negociações com os clientes e com compradores de serviços. O segundo enfocou que a utilização do sistema de custos é imprescindível para conhecer e avaliar o desempenho de cada setor.

No que concerne ao tipo de sistema de curso adotado pelas empresas observou-se o seguinte: A empresa “D” utiliza o sistema INFOSAÚDE, que é um sistema de gestão hospitalar integrado, contendo um módulo de custos. E a empresa “G” utiliza o sistema de custeio direto.

Dentre as empresas pesquisadas, apenas “D” e “G” (28,57%) possuem sistema de custos. A classificação utilizada por essas empresas é caracterizada pela distribuição dos custos por centro de custos, de forma direta, indireta, fixo e variável, conforme analisado no capítulo 1.

A empresa “D” que implantou o sistema de custos, o gestor afirmou que houve uma resistência na implementação desse mecanismo por parte das pessoas envolvidas no processo. Segundo o entrevistado essa resistência decorre do impacto na renovação e adaptação ao novo método de trabalho.

O gestor assinala que pelo fato de existir, na empresa, um acompanhamento orçamentário por centro de custos e a exigência do cumprimento de metas pré-estabelecidas em conjunto, de certa forma, contribuiu para diminuir a resistência e criar maior conscientização na equipe da necessidade das mudanças. Entretanto o gestor afirma que utiliza sempre os relatórios de custos na tomada de decisão.

Na empresa “G” que possui o sistema de custos, segundo o gestor entrevistado, os funcionários não ofereceram resistência à implantação do mecanismo, mas apresentaram dificuldade no preenchimento dos relatórios por falta de conhecimento técnico para realizar a tarefa. Isso provocou um retardamento na entrega dos relatórios, comprometendo o bom desenvolvimento das atividades dos setores.

O gestor da referida empresa, avaliando o uso do sistema de custo, assinala que ele está tendo plena aceitação, porém, existem deficiências na sua implementação. Segundo esse gestor os relatórios gerados apresentam, ainda, muitas inconsistências, dificultando a sua análise pelos gestores. O administrador da empresa assinalou que os relatórios de custos, às vezes, não são utilizados pelo gestor para tomada de decisão por falta de informações confiáveis.

Em relação às empresas: “A”, “B”, “E” e “F” que não têm um sistema de custos, mas utilizam algum sistema de controle, os entrevistados afirmaram que lançam mão desses mecanismos para realizar as análises de viabilidade financeira da empresa. A adoção desses mecanismos, segundo os entrevistados, permite negociar melhor, juntos aos planos de saúde, os preços dos procedimentos executados nos hospitais, não aceitando o preço imposto pelos convênios e auxilia os gestores na tomada de decisão.

As empresas: “A”, “B”, “E” e “F” representando (57,14%) das organizações que não possuem sistemas de custos mas adotam algum tipo controle, dentre os quais podemos citar o sistema ABC para alguns procedimentos e em outros, que não se pode mensurar, são utilizados rateios.

O hospital “C” não tem sistema de controle de custos e trabalha atualmente, atendendo, essencialmente, aos pacientes do Sistema Único de Saúde (SUS), cujos valores dos procedimentos são previamente estabelecidos pelo governo, dispensando, portanto, negociação na definição de preço dos procedimentos.

Nas empresas que não possuem um sistema de custos organizado mas tem alguns relatórios que servem de ferramenta para suprir as necessidades dos gestores, os colaboradores são resistentes em aceitar a elaboração e manipulação desses relatórios.

Dentre as sete empresas pesquisadas “D” e “G” têm uma estrutura do plano de contas por centro de custos; “E”, “F” e “G” por departamentalização e “A” e “B” por programas, projetos e atividades do governo federal.

Apesar das vantagens indicadas sobre o uso do sistema de custos, alguns gestores apresentam críticas à sua utilização. As críticas são direcionadas aos seguintes aspectos: excesso de burocracia e exaustivo preenchimento de relatórios; as informações, quase sempre, não demonstram a realidade.

As empresas que não possuem o sistema de custos assinalaram que não têm uma visão completa e detalhada de todos os custos do serviço prestado e que a sua ausência dificulta um retorno mais eficiente dos seus investimentos.

3.2.2 Compras e estoque

As empresas “A” e “B” na área de saúde pública utilizam o processo de compras através de licitações, de acordo a Lei nº 8.666/93. Já as empresas “D”, “E”, “F” e “G” de saúde privada usam sistema informatizado de compras, com exigência de, no mínimo, três cotações para cada item, analisando o melhor preço, qualidade e prazo de entrega. Portanto, a empresa “C” não tem esse preocupação de fazer cotações de preço para adquirir seus materiais com uma boa qualidade.

Das sete empresas pesquisadas, “A”, “B”, “D”, “E”, “F” e “G” têm um processo de controle de estoques informatizado e interligado. Além de utilizar o controle informatizado, existem algumas empresas que ainda utilizam o sistema de contagem física, e requisições manuais. Apenas a empresa “C” não adota sistema de controle de material, adotando mecanismos informais para tal.

3.2.3 Despesas e controle

As principais despesas existentes nas empresas hospitalares: “C”, “D”, “E”, “F” e “G” da área privada são as seguintes: materiais, medicamentos, pessoal, encargos sociais, manutenção dos equipamentos, energia elétrica e locação de equipamentos hospitalares. Enquanto que, nas organizações “A” e “B” do setor público, destaca maior relevância nos seguintes itens: tercerização de mão-de-obra, coleta seletiva de lixo hospitalar, lavanderia, laboratório de análises clínicas, materiais descartáveis, medicamentos.

O controle das despesas é feito por meio de campanhas dentro das empresas, conscientizando os funcionários e mostrando a importância de utilizar um controle eficiente desses gastos, para que essas despesas não venham prejudicar a viabilidade do funcionamento das organizações.

Em relação ao controle de gastos, constatou-se que as empresas “D” e “G” mantêm programas de redução de gastos. Nelas há um controle orçamentário, daí a necessidade de controle e gerenciamento de gastos, efetuado por cada centro de custos individualmente e acompanhado por uma equipe específica de gerenciamento dos custos do hospital.

As outras empresas: “A”, “B”, “C”, “E” e “F” da área de saúde do município do Natal, não têm um programa definido de redução de gastos, porém, tentam fazê-lo da melhor forma possível, com programas educativos, buscando evitar desperdício de materiais, energia elétrica, materiais descartáveis etc.

3.2.4 Processo de tomada de decisões

Dentre os três tipos de informações (fiscais, societária e gerenciais), todas as empresas pesquisadas destacaram que a informação de maior relevância para o processo de tomada de decisão é a informação gerencial.

Em relação ao processo de tomada de decisão, a pesquisa constata que nas empresas “A” e “B” de direito público as decisões são tomadas da seguinte forma: algumas são tomadas pelo colegiado ligado a reitoria e a maioria é tomada pela direção dos hospitais.

Nas empresas “C”, “D”, “E”, “F” e “G” de direito privado existe uma diretoria e um administrador hospitalar. As decisões são tomadas pelos gerentes de cada setor e quando existe um problema mais complexo a decisão é de competência do administrador e, em seguida, todas as decisões são comunicadas a diretoria.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

4.1 Conclusões

A análise realizada no decorrer deste trabalho, a partir da literatura pertinente ao tema, permite evidenciar a importância dos analistas de custos na área hospitalar porque fornecem relatórios aos gestores para subsidiar o processo de tomada de decisão na empresa. Destaca-se que os relatórios de análises de custos devem ser compreensíveis para todos os departamentos da empresa e não somente para as pessoas especializadas no setor financeiro e de contabilidade.

Reafirma-se que o êxito do gestor de custos começa a se tornar evidente quando os chefes de cada um dos setores envolvidos com o processo de implantação do custo se conscientizarem de que a sua função básica é atender às solicitações do usuário dos serviços. Isso requer uma integração permanente de todos os chefes de departamentos com o gestor de custos. Sem essa integração torna-se inviável a implantação do sistema de custos no hospital.

É recomendável a utilização do sistema de Custeio ABC, mesmo sendo oneroso para a empresa, por tornar-se indispensável para saber quanto custa cada paciente. Com isso se criam as condições necessárias para o gestor realizar seus pacotes e negociar de forma mais favorável com os convênios os serviços médico-hospitalares, obtendo assim uma margem de lucro com segurança.

Para cumprir essa missão com sucesso, torna-se imprescindível que o administrador receba do gestor de custos os relatórios e recomendações escritos em linguagem clara e adaptada às pessoas que não conheçam as particularidades de contabilidade e de finanças.

Partindo dessa abordagem, entende-se que não é suficiente preparar os relatórios. É preciso que o gestor de custos seja preparado para acompanhar a evolução do mercado e possa atender às necessidades dos clientes.

Nesse sentido, o administrador, hoje, não pode ficar apenas limitado à essência dos relatórios emitidos pela contabilidade tradicional. Ele deve partir das evidências expressas nesse relatório, mas deve lançar mão de outros mais modernos como, por exemplo, o elaborado pelo gestor de custos. Esse relatório fornece ao administrador, informações mais qualificadas para orientar o processo de tomada de decisão.

No que concerne a realidade particular das empresas hospitalares do município de Natal, Estado do Rio Grande do Norte, as informações sistematizadas na pesquisa permitiram constatar que apenas 28,57% dos hospitais pesquisados possuem sistema de custos, que é um percentual irrelevante diante da importância deste controle.

Foi observado na realidade pesquisada, uma situação com características opostas. Em uma das empresas que implantou o sistema de custos houve uma resistência na implementação desse mecanismo por parte de alguns colaboradores envolvidos no processo.

Na outra empresa que possui o sistema de custos os funcionários não ofereceram resistência à implantação do mecanismo, mas apresentaram deficiência de conhecimento técnico para realizar a tarefa. Isso provocou um retardamento na entrega dos relatórios, comprometendo o bom desenvolvimento das atividades dos setores.

Foi constatado que o uso do sistema de custos está tendo boa aceitação, porém, existem deficiências na sua implementação. Os relatórios gerados apresentam, ainda, muitas inconsistências e, nem sempre, são utilizadas pelo gestor para tomada de decisão por não conterem informações confiáveis.

Os dados da pesquisa evidenciaram, como já foi assinalado, vantagens na utilização do sistema de custos. Além das vantagens foram evidenciadas, também, algumas críticas à sua utilização. As críticas são direcionadas aos seguintes aspectos: excesso de burocracia e exaustivo preenchimento de relatórios; as informações, quase sempre, não demonstram a realidade.

Em síntese, os resultados da pesquisa evidenciam que o sistema de custos se coloca, cada vez mais, como relevante para orientar o processo de tomada de decisão nas empresas. Entretanto a realidade constatada nas empresas da área de saúde no município Natal, Estado do Rio Grande do Norte, indica uma situação de pouca utilização do sistema de custos para orientar a gestão das empresas da referida área.

Mesmo naquelas empresas que estão adotando o sistema de custos observa-se fragilidade na sua utilização, decorrente tanto de resistência dos colaboradores

quanto da deficiência de profissionais dotados de competências e habilidades para operar de forma eficiente o sistema de custos.

4.2 Recomendações

Diante da realidade evidenciada, seguem as recomendações:

- a) Implantar um sistema de custos nas empresas que não desenvolveram o referido sistema;
- b) Maximizar a utilização do sistema de custos nas empresas que já o implantaram;
- c) Desenvolver um programa de formação continuada para criar a ambiência necessária à implantação de inovações na área de custos e desenvolver competências e habilidades requeridas à utilização do sistema, elaboração e análise dos relatórios de custos;
- d) Implantar, nas empresas hospitalares, um sistema de controle de estoque mais eficiente;
- e) Motivar os colaboradores para um maior desempenho de suas funções;
- f) Utilizar o sistema de custeio ABC;
- g) Contratar mão-de-obra qualificada para desenvolver as funções concernentes ao sistema de custos;
- h) Determinar as responsabilidades dentro do processo de custos;
- i) Formar preço de venda dos serviços com mais precisão;
- j) Utilizar corretamente as informações geradas pela análise dos relatórios, oferecendo mais eficiência aos gerentes dos processos de tomada decisão;
- k) Estruturar os planos de contas por centro de custos;
- m) Adotar sistema de controle para evitar desperdício de materiais.

Cabe realçar, por último, que a adoção do sistema de custos é de vital importância para as empresas. Para que uma empresa possa obter sucesso no processo de custos é necessário que tenha um sistema de informação que atenda a todos os requisitos que compõem a estrutura organizacional, com rapidez nas respostas e com plena satisfação aos desejos dos gestores de custos.

Vale salientar que a utilização de uma tecnologia de ponta facilitaria um manuseio mais eficiente da informação no sistema de custos. O uso compartilhado da informação, o aperfeiçoamento dos relatórios tornando mais eficiente a comunicação interpessoal, se constituirão no diferencial para o gerenciamento necessário a uma boa gestão de custos hospitalares.

5 - REFERÊNCIAS

- BACKER, Morton; JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de custos**: um enfoque de administração de empresas. Rio de Janeiro: McGraw-Hill do Brasil, 1972.
- BORBA, Valdir Ribeiro. **Administração Hospitalar**. São Paulo: Cedas. 1985.
- FALK, Janes Anthony. **Gestão de custos para hospitais**. São Paulo: Atlas, 2001.
- FIGUEIREDO, Sandra, CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1992.
- GOMES, Anailson Macio. **Análise de sistema de custos hospitalares** – um estudo no hospital de pediatria da UFRN (Dissertação de Mestrado), João Pessoa. 1999.
- HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade de gerencial**. 5. ed. Rio de Janeiro: Prentice/Hall do Brasil, 1985.
- LEONE, George S. G. **Curso de contabilidade de custos**, 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1986

MATTOS, José Geraldo. **Custo de Produção**. Disponível em: <http://www.gools.com.br>. 2003.
VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**
2. ed. São Paulo : Atlas, 1997.