

A implantação da gestão de custos hospitalares em hospital de pequeno porte e os ganhos advindos na gestão dos recursos/gestão de custos

Márcia Mascarenhas Alemão¹

João Batista Moreira Franco²

RESUMO

Os hospitais são organizações complexas, de difícil padronização de entradas e saídas, com diversidade nos processos internos e multidisciplinaridades profissional e de ações. No Brasil, os hospitais são o centro do SUS, consumindo 41,5% dos recursos em saúde. Nos hospitais, a implantação de sistema de apuração de custos, de forma metodologicamente válidas e padronizadas, que permitam a identificação dos serviços e produtos e os recursos consumidos, é apontada como de difícil realização e fundamental para o melhor uso dos recursos na saúde. O método de Custeio por Absorção, o mais utilizado em hospitais, apesar de utilizar critérios arbitrários na alocação dos custos indiretos. A implantação da gestão de custos por absorção gera ganhos gerenciais mesmo quando não são utilizados sistemas informatizados, possibilitando em melhora nos resultados assistenciais e administrativos e conseqüentemente, maior valor aos usuários. Neste contexto, considerando as reduzidas evidências que trazem a implantação da gestão de custos hospitalares, este artigo apresenta este processo no Hospital Nossa Senhora dos Anjos, evidenciando as ações estratégicas, táticas e operacionais realizadas. Conclui-se que o apoio estratégico na efetiva implementação foi primordial para melhoria no uso dos recursos e que, apesar da limitação da apuração ser realizada em planilhas Excel, houve ganhos na gestão dos recursos, na assistência, contribuindo no reequilíbrio econômico-financeiro do hospital.

Palavras-chave: Implantação da Gestão de Custos Hospitalares. Custeio por Absorção. Gestão Hospitalar. Custos em saúde.

Área Temática: Finanças

¹ Doutora em Finanças com ênfase na saúde – CEPEAD/UFMG. Consultora da empresa Marcia Alemão Gestão de Custos em Saúde – marcia@marciaalemao.com.br

² Especialista em Gestão Estratégica em Saúde – Diretor do Hospital Nossa Senhora dos Anjos. joaohp1968@gmail.com

1. INTRODUÇÃO

Os hospitais são organizações complexas, por terem como características a não uniformidade de entradas e saídas, apesar de todos os esforços para a padronização dos processos assistenciais e administrativos, uma vez que cada paciente é único e que seu funcionamento depende da capacitação e do conhecimento de seus executores (Mintzberg, 1995). Os hospitais são organizações de caráter multidisciplinar e eminentemente inovador (Williamson, 1973), cujas opções técnicas são resultado de sua própria experiência, dos sucessos e fracassos de suas ações de busca (Jacob et al., 2009).

A gestão hospitalar tem como um de seus principais objetivos identificar oportunidades de melhorias, reconhecendo os pontos prejudiciais que possam ser corrigidos ou eliminados (Alves, 1998); porém, o gerenciamento e a adequação de estruturas físicas e financeiras hospitalares é de grande complexidade, superior aos de qualquer outro tipo de organização (Druker, 1989). Esta complexidade tornam a gestão hospitalar um dos grandes desafios do setor mundial de saúde (Gurgel Jr. & Vieira, 2002). No Brasil, por serem os hospitais o centro do sistema de saúde, consumindo aproximadamente 41,2% do total dos recursos da saúde, sendo a maioria deles de pequeno porte (IPEA, 2022), a gestão hospitalar toma uma relevância ainda maior no contexto de assistência na saúde pública (SUS), exigindo dos prestadores hospitalares padronização e identificação de onde estão sendo consumidos os recursos. Porém, a dificuldade em estabelecer padronização gera dificuldade de mensuração dos custos.

As informações de custos hospitalares são uma exigência, apresentada em leis que regimentam a organização do SUS. Na Lei do SUS exige-se que as contratações entre prestadores e o SUS mantenham o equilíbrio econômico-financeiro do contrato; na Lei de Responsabilidade Fiscal, é imposto às organizações terem sistemas de apuração de custos; na Carta ao Usuário do SUS é definido como direito de todo usuário do SUS o conhecimento da assistência e o informe detalhado dos recursos prestados a ele. A informação de custos é apontada como fundamental para melhorar o desempenho e a qualidade da atenção hospitalar (Banco Mundial, 2007; Brasil, 2009; Clements et al., 2012; OECD, 2010; OMS, 2011).

Apesar da exigência legal, a informação de custos hospitalares sistematizadas e metodologicamente válidas ainda é incipiente na maioria dos hospitais. Pesquisa desenvolvida em 2009, e não atualizada, apresentou que na época, apenas 5% dos hospitais possuíam

sistemas de custos implantados (La Forgia & Couttolenc, 2009). A implantação da gestão de custos na saúde é tema escasso, o que fragiliza o compartilhamento de experiências e a produção de conhecimento (Alemão et al., 2021). Está evidenciado também que o levantamento destas informações é de difícil identificação (Alemão, 2012; Dutta et al., 2003; La Forgia & Couttolenc, 2009), o que fundamenta a necessidade de evidenciar os caminhos da implantação da gestão de custos principalmente em hospitais, por serem o centro da atenção à saúde no Brasil.

Neste contexto, será aqui apresentado o percurso metodológico da implantação da gestão de custos em um hospital de pequeno porte, evidenciando os ganhos gerados, apesar da limitação da não utilização de um sistema informatizado, sendo os cálculos realizados em planilhas eletrônicas. Trata-se de estudo de caso que objetiva o compartilhamento da experiência e dos conhecimentos gerados, visando sua utilização como *benchmarking* para outros hospitais.

2. METODOLOGIA

A pesquisa pode ser considerada exploratória a partir da busca de referências bibliográficas envolvendo o tema implantação da gestão de custos em hospitais. Além disto,

A pesquisa teve como objeto de análise o Hospital Nossa Senhora dos Anjos. O objeto de estudo foi a implantação da gestão de custos no Hospital Nossa Senhora dos Anjos, em Itambacuri-MG. Este estudo foi aprovado pelo Conselho Diretivo do Hospital. Trata-se de análise observacional, por buscar acompanhar as ações realizadas na implantação da gestão de custos (Yin, 2001).

Trata-se de pesquisa caracterizada como qualitativa, que tem como estratégias e técnicas de coleta do caso único (Gonçalves & Meirelles, 2004) a percepção do autor, pesquisador e diretor do hospital em análise e responsável pela implantação da gestão de custos. Desta forma, o método de investigação adotado pode ser caracterizado como sendo observacional e monográfico. Como observa Gonçalves e Meirelles (2004, pág. 34) o método de investigação observacional é aquele em que o cientista observa os fatos e eventos. Por sua vez, trata-se de monográfico na medida em que parte do princípio de que o estudo de um caso em profundidade pode ser representativo para outros semelhantes.

3. A IMPLANTAÇÃO DA GESTÃO DE CUSTOS EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES

Os métodos de custeio ou metodologias de custos definem “como” deve ser apurado o custeio dos produtos, isto é, definem o como serão “levantadas” as informações de custos que comporão o custo de um produto ou serviço. Para isto, devem ser definidos quais custos devem ser alocados aos produtos. Cada método de custos atende a um objetivo específico. A escolha de qual método de custeio utilizar está relacionada à pretensão do uso da informação pelo gestor. Diferentes propósitos ou objetivos exigem formas distintas de apuração dos custos para atendimento a diferentes objetivos legais e gerenciais. Assim abordagens distintas terão resultados ou objetivos distintos (Gonçalves et al., 2014; Brignall, 1997).

Qualquer que seja a metodologia escolhida, é fundamental considerar a exigência do rigor científico da informação apurada, a precisão desta informação, sua viabilidade e consistência.

Tradicionalmente, conforme apresentado por La Forgia e Coutollenc (2009), dentre os sistemas de custos mais utilizados em hospitais, três metodologias sobressaem: a) o *custeio por absorção*, que aloca todos os custos e gastos aos centros de custos (CC) finais e é usado pela maioria dos hospitais; b) o *custeio direto*, que leva em conta apenas os custos diretos da produção, usado, normalmente, de forma pontual; c) o *custeio por atividades (Custeio ABC)*, que requer grande quantidade de informações sendo usado por poucos hospitais, para propósitos diferentes. Para os autores, “essas abordagens são aplicadas a propósitos diferentes e não são mutuamente exclusivas” (p.58).

No *Custeio Direto* são considerados apenas os custos diretos dos produtos. Apesar de não ter validação fiscal, o Custeio Direto permite identificar a margem de contribuição dos produtos em determinado período (Camargos & Gonçalves, 2004).

No *Custeio por Absorção* todos os custos de produção são apropriados aos produtos finais da empresa e os custos devem ser identificados por departamentos ou centros de custos. No Custeio por Absorção são registrados todos os custos que são transferidos de um centro de custo para outro (Camargos & Gonçalves, 2004; Kaplan & Cooper, 1998; Nakagawa, 2001).

No *Custeio por Atividades*, os custos são identificados às atividades, o que permite a descrição e análise do processo operacional dos serviços (Alemão et al., 2021). A mensuração utilizando o Custeio ABC é de difícil implementação e por este motivo os gestores priorizam

as atividades que objetivam criar maior valor para os cliente ou otimizar os lucros para os investidores (Nakagawa, 2001), e por este motivo o Custeio ABC é geralmente utilizado para custear um tratamento ou uma doença específica, nem sempre, envolvendo toda a organização.

Quanto à exatidão dos números, Kaplan e Cooper (1998) apresenta que o Custeio por Absorção apresenta custos mais precisos com relação à exatidão dos números. Já o Custeio ABC privilegia o custo das atividades, processos, produtos, tendo como foco a visão dos problemas que ocorrem no nível operacional. Emmanuel *et al.* (1990) apresenta que embora a gestão de custos gerencial pareça basear-se em números racionais e objetivos, observa-se que esses são carregados de estimativas e julgamentos subjetivos.

Seja qual a metodologia a ser utilizada, as informações de custos hospitalares são apresentadas como fundamentais na gestão hospitalar, seja para discussão do seu financiamento, para identificação de processos e ineficiências quanto para melhor utilização dos recursos no setor saúde (Clements et al., 2012). Porém, poucos estudos abordam o processo de implantar um sistema de gestão de custos, resultando em escassez de referências sobre o tema especificamente.

Kaplan e Cooper (1998) apresentam que a implantação da gestão de custos se dá por meio de aprendizado e experimentação, numa construção heurística, tateando até chegar a sistemas de custos voltados à melhoria da gestão, mais integrados. Destaca que as empresas precisam de experimentação e do aprendizado que ocorrem com os sistemas de custos ainda falhos para poderem estruturar seus sistemas baseados em atividades para propósitos gerenciais específicos; resolver questões de mensuração técnica; explorar a estrutura do *feedback* financeiro e não-financeiro que oferecem aos funcionários para seu aprimoramento e aprendizado.

Alemão et al. (2021), em estudo documental, exploratório e descritivo sobre os artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos, ao longo do período de 1994 a 2021, apresentam que menos de 0,5% dos artigos publicados abordam potencialidades e desafios da implantação da gestão de custos na área de saúde e as possibilidades de ganhos advindos da gestão de custos. Quanto aos desafios, as autoras destacam no Custeio ABC a ausência de um modelo de implantação o que dificulta as análises, o delineamento das atividades, a definição dos direcionados de custos, a necessidade de envolvimento dos profissionais na precisão das informações. No Custeio por Absorção os desafios apontados são a homogeneização e

padronização das informações nas unidades; o grande volume de custos indiretos; a fragilidade em fornecer a evolução dos custos e suas causas. Quanto às vantagens, as autoras destacam que o Custeio ABC apresenta a redução da subjetividade e arbitrariedade na alocação dos custos indiretos, maior precisão e confiabilidade das informações. No Custeio por Absorção, são destacadas as vantagens de integração do trabalho em diversas áreas, possibilitando o diálogo entre os envolvidos e conhecimento sistêmico dos processos, compartilhamento de dados e redução das resistências.

Bitencourt e Alemão (2021), em revisão integrativa, apresentam os desafios e oportunidades bem como as alternativas para solução da implantação da gestão de custos em organizações hospitalares. Do total de 42.700 estudos, no período de 1999 a 2019, apenas 11 estudos foram encontrados, sendo três estudos de revisão de literatura e relato de experiência e os outros oito, estudos descritivos que relatam a experiência propriamente da implantação de um sistema de custos em determinadas instituições, por óticas distintas, trazendo o conhecimento aplicado à prática gerencial no setor saúde. As autoras destacam que as escolhas das metodologias refletem a necessidade de informações precisas e sua viabilidade, sendo necessária a adequação dos métodos às necessidades gerenciais da empresa. Também apresentam ser razoável iniciar o processo de implantação utilizando a metodologia de Custeio por Absorção, pelo fato de exigir menor detalhamento e organização das instituições, por considerar os custos de uma forma global. As dificuldades de implantação da gestão de custos encontradas na revisão integrativa bem como as soluções propostas pelos autores estão sintetizadas no Quadro 1.

Limitações		Soluções
Descrição das Limitações		
Dificuldades conceituais	<ul style="list-style-type: none"> - Desinteresse por parte dos responsáveis pelos hospitais. - Resistência cultural. Controles de gestão superficiais. 	<ul style="list-style-type: none"> - Realização de <i>workshops</i>. - Conscientização do comprometimento com o projeto. - Forte decisão da direção em implantar de um sistema de gestão de custos
Dificuldades na definição de objetivos	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de pessoal técnico e/ou especializado que conheça a dinâmica e a manutenção do sistema. - Falta de treinamento e conscientização - Falta de escopo do projeto. Indeterminação dos direcionadores de custeio. Falta de autonomia do gestor responsável. 	<ul style="list-style-type: none"> - Relatórios mais claros. - Treinamentos. - Envolvimento de todos durante levantamento das informações.

Dificuldades na implantação	<ul style="list-style-type: none"> - Dificuldade na obtenção de informações. - Necessidade de uso de um <i>software</i> Utilização de consultores. - Escassez de recursos. - Grande volume de atividades 	<ul style="list-style-type: none"> - Utilização de consultores. - Uso de software. - Diagnósticos situacional.
-----------------------------	---	---

Quadro 1 - Dificuldades encontradas na revisão integrativa

Fonte: baseado em Bitencourt e Alemão (2021)

Além da revisão, as autoras supracitadas apresentam a experiência de implantação da gestão de custos em um hospital de médio porte, evidenciando os desafios e oportunidades na percepção dos gestores da unidade. As dificuldades evidenciadas na experiências de implantação estavam alinhadas às referencias encontradas na revisão integrativa publicadas. Para suprir estas dificuldades e efetivar a implantação da gestão de custos na instituição foram utilizadas as soluções apresentadas na revisão integrativa. As autoras concluíram ser necessário a realização de um projeto aprofundado e com objetivos bem definidos para uma efetiva implantação em organizações de saúde.

O *Custeio por Absorção*, apesar da arbitrariedade na alocação dos custos indiretos, o que resulta em valores médios de custos de produtos ou serviços, exigir a apuração dos custos de toda a organização (Camargos & Gonçalves, 2004; Kaplan & Cooper, 1998; Nakagawa, 2001). Para a sua implantação, é necessária a realização de estratégias em ações no nível estratégico, tático e operacional, visando minimizar as dificuldades na implantação. Estas ações estão alinhadas ao apresentado em Brasil (2013) e Bitencourt e Alemão (2021) conforme Quadro 2.

Grupo de Ações	Ações	Descrição
Ações estratégicas – são ações de longo prazo e de impacto macro, decididas pelo corpo diretivo da organização	Alinhar a gestão de custos à estratégia da organização	A cúpula diretiva deve definir os objetivos estratégicos que a implementação da gestão de custos e o uso das informações trarão à organização. A cúpula estratégica define os recursos disponíveis para a implantação e o prazo de implantação
	Definição da metodologia a ser utilizada	A escolha da metodologia está diretamente ligada ao uso que se pretender dar à informação de custos. Diferentes metodologias geram diferentes informações. Define-se uso para fins fiscais ou gerenciais. A direção da organização precisa definir qual o propósito pretender com a implantação de um sistema de gestão de custos e como utilizará as informações de custos geradas

Grupo de Ações	Ações	Descrição
	Desenvolvimento instrumentos de suporte à gestão de custos	A definição de instrumentos de suporte à gestão de custos cabe à direção da organização, decidindo que a gestão de custos contará com softwares pagos ou gratuitos, como o APURASUS ou contará com o auxílio de planilhas eletrônicas.
Ações Táticas - são as realizadas pelo grupo intermediário, visando trazer os objetivos estratégicos às ações operacionais	Palestras de Conscientização	Visam ampliar a cultura de custos a todos da organização, ampliando o comprometimento e responsabilização de todos
	Capacitação técnica da equipe de gestores de custos	Formação de equipe técnica de conhecimentos técnico/metodológicos para qualificação da condução da implantação
	Diagnostico Situacional	Identificação das bases de dados que comporão as informações de custos, como acessá-las, como disponibiliza-los. Exige adequação de processos e sistemas, já representando aqui um ganho para a instituição
Ações Operacionais – ações de curto prazo, realizadas pela equipe de gestores técnicos	Identificação dos responsáveis pela geração dos dados	Identificação de quais, como, quem e quando serão disponibilizados os dados, além de identificar seus responsáveis
	Definição de conceitos e metodologias	Descrição de conceitos, construtos que comporão o sistema de custos de forma estruturada em um manual ou roteiro de implantação da gestão de custos, visando a normatização dos conceitos essenciais, e validação metodológica.

Quadro 2 - Estratégia para implantação da gestão de custos por absorção em organizações de saúde

Fonte: adaptado de Brasil (2013); Bitencourt e Alemão (2021)

Conforme apresentado por Brasil (2013) e Bitencourt e Alemão (2021), para o sucesso da implantação da gestão de custos utilizando a metodologia de Custeio por Absorção é necessário envolvimento de todos os atores, organização e alinhamento dos processos que permitam a geração dos dados que comporão as informações de custos. Esta organização dos processos representa ganhos expressivos para a organização de saúde como um todo, trazendo resultados que passam pelo planejamento e controle da organização (Gonçalves et al., 2010; Gonçalves et al., 2014).

4. A IMPLANTAÇÃO DA GESTÃO DE CUSTOS NO HOSPITAL NOSSA SENHORA DOS ANJOS

O Hospital Nossa Senhora dos Anjos (HNSA) é situado no município de Itambacuri, região nordeste do Estado de Minas Gerais, Vale do Mucuri, sendo uma entidade privada, filantrópica, com 95 anos de atividades, referência microrregional, com 50 leitos. Sua história teve início com a sua criação pela Conferência Vicentina Nossa Senhora dos Anjos no dia 03 de junho de 1915 pelos seus membros confrades vicentinos até a anos de 2010. A partir de 2010, o HNSA passou a incorporar uma gestão administrativa mais profissionalizada, com a implementação de Plano Diretor e formação dos gestores em gestão hospitalar. Após esta mudança pragmática no modelo administrativo, o HNSA reestruturar o foco para melhoria dos processos internos e buscou empreender melhor suas atividades assistenciais, com vistas a oferecer serviços com qualidade, segurança, eficiência, eficácia, efetividade e melhor utilização dos recursos financeiros. Além disto, por serem os atendimentos 95% prestados ao SUS, buscou integrar-se às políticas públicas municipais, estaduais e federais no âmbito do SUS, pela representatividade econômica deste financiamento.

Visando melhora na gestão dos recursos, o HNSA iniciou em 2017 a realização de ações para a implantação da gestão de custos, alinhadas ao apresentado em Brasil (2013) e Barros e Alemão (2021) e destacadas como ações estratégicas, táticas e operacionais.

4.1. Ações para implantação da gestão de custos no HNSA

As ações para a implantação da gestão de custos no HNSA principiaram em 2017. O início das ações da implantação da gestão de custos foi iniciado pelo diretor do hospital que, quase de maneira autodidata, acreditou nos ganhos que a gestão dos custos traria para a gestão dos recursos do hospital. O processo de implementação da gestão de custos no HNSA se deu de maneira empírica, buscando construir informações até então não existentes.

As ações estratégicas consideradas como marco inicial foram: a escolha da metodologia de Custeio por Absorção; o interesse da alta administração no melhor uso dos recursos do hospital visando melhoria na sustentabilidade econômico-financeira do hospital; capacitação técnica da direção do hospital que possibilitou conhecer os ganhos advindos da gestão de custos.

Inicialmente, o corpo diretivo definiu os Centros de Custos conforme interesse de apuração dos custos pelos serviços prestados no hospital e suas unidades de produção e critérios

de rateio. Foram identificados os gastos com a aquisição mensal dos produtos e insumos destinados aos Centros de Custos, além da identificação dos custos com mão de obra. Além disto foi adotado o modelo SMART em cada Centro de Custos. Utilizando o Modelo SMART para estabelecimento de metas específicas, realistas e alcançáveis para cada Centro de Custos, buscou-se o comprometimento dos responsáveis pelos CC em alimentarem as planilhas com base nos dados gerados e coletados diariamente.

O Modelo SMATAR, conforme proposto por Drucker (2012), define os cinco conceitos que formam o anagrama das palavras em inglês que o define: *Specific* (específico), *Measurable* (mensurável), *Attainable* (alcançável), *Realistics* (realistas), *Relevant* (relevantes) e *Time Bound* (tempo). Assim, os conceitos significam, consecutivamente: objetivos específicos, que sejam mensuráveis, atingíveis, realísticos e com um prazo determinado para serem atingidos (Drucker, 2012).

À medida que estes valores foram sendo acompanhados, alinhado à ampliação do conhecimento sobre custos hospitalares, os dados obtidos passaram a gerar informações, mesmos que ainda com inconsistências, capazes de mensurar os custos, ampliando o desejo pelo melhor uso dos recursos e pela gestão de custos

Inicialmente o processo se deu com as entradas e saída de receitas no mês, identificando os setores demandantes destas informações com os seguintes passos:

1. Definição dos serviços prestados no hospital para definição dos Centros de Custos;
2. Classificação dos itens que compõe os custos dos Centros de Custos;
3. Identificação dos custos por Centros de Custos;

A apropriação dos custos é realizada em planilhas de Excel, alimentadas diariamente e consolidadas no décimo dia de cada mês. Após o processamento dos dados, as informações são disponibilizadas para análise e revisão dos responsáveis e pela direção, num processo contínuo e evolutivo de entendimento dos processos internos da prestação de serviços.

Como ações táticas, a diretoria do HNSA iniciou a comunicação efetiva em toda organização visando o desenvolvimento da cultura de custos, divulgando os ganhos gerados pelo processo de mensuração e análise de informação de custos. Este processo de comunicação, corporativo ou setorial, permitiu a todos os colaboradores/servidores do hospital compreenderem o processo de mensuração, indicadores e a avaliação das informações de custos geradas. Além disto, destaca-se a realização do diagnóstico situacional do hospital, visando

identificar os dados necessários para a composição das informações de custos e as ações necessárias para que a coleta fosse sistematizada e metodologicamente válida. Para tanto, foram realizadas reuniões individuais com os responsáveis pelos diversos CC para identificar o que cada CC produzia, como coletar os dados e identificar os responsáveis. Esta ação já gerou uma organização que pode ser sentida na gestão dos recursos.

As ações operacionais, fundamentadas no modelo “SMART”, são realizadas mensalmente, onde os responsáveis pelos CC apresentam seus dados que comporão as informações de custos. O gestor de custos é responsável pelo processamento dos dados mensais que, com a participação de outros setores como CC Gestão de Pessoas (RH), Contabilidade, Financeiros, Compras completam o processo de revisão e análise das informações geradas por CC.

A divulgação das informações compiladas em relatórios por CC e do custo total do hospital são apresentados em reuniões mensais com a participação dos responsáveis pelos CC, onde são evidenciados os consumos de recursos, as relações entre os serviços prestados entre os CC e as transferências de custos entre os CC.

A gestão de custos está sendo construída com a participação e apoio da alta gestão, que incentiva e motiva todos os envolvidos da equipe da Gestão Custos e vê nessas informações uma base sólida para as diretrizes administrativas, que impactam diretamente na qualidade assistencial por meio do melhor uso dos recursos financeiros e promoção na segurança dos usuários e também para a equipe multiprofissional da instituição.

As informações de custos permitem a instrumentalização do modelo de governança adotado pelo hospital, contribuindo na busca pelo total equilíbrio econômico-financeiro da instituição. Conhecer onde, quanto, e quanto de custos são utilizados está apontando o caminho de busca por melhores contratos de prestação de serviços junto aos contratantes e apontando para pontos que precisam de mais atenção e tomadas rápidas de decisão.

4.2. Resultados do uso das informações de custos no HNSA

A implementação da gestão de custos utilizando a metodologia de Custeio por Absorção é uma das ações mais recentes no hospital e que ainda necessita avançar, mas já aponta para bons resultados. É possível conhecer os CC do hospital e o seu consumo de recursos, os CC

administrativos, auxiliares e produtivos, a relação entre eles e sua importância na qualidade assistencial.

Um fator importante na implantação da gestão de custos foi o apoio da alta gestão no processo de implementação, mesmo que o processo parecesse moroso. O investimento em capacitação dos colaboradores envolvidos com a gestão de custos e a demonstração periódica dos resultados alcançados permitiu fundamentar decisões na instituição, alinhadas aos propósitos estratégicos do hospital.

As contribuições da implantação da gestão de custos e seu uso no HNSA podem ser identificados nos resultados qualitativos e nos resultados quantitativos aqui apresentados.

Como resultados qualitativos pode-se destacar inicialmente a capacitação do corpo diretivo no conhecimento e gestão dos recursos internos do hospital. Houve uma maior conscientização da necessidade de melhor utilizar os recursos e não apenas a ideia de cortar custos.

A análise dos relatórios mensais dos CC permitiu análises dos processos e resultados gerados. A análise do comportamento dos números de forma irregular, ao longo de um período, provoca uma análise mais aprofundada do gerenciamento dos processos de trabalho ou da rotina. O controle da variabilidade dos processos e do consumo dos recursos pôde ser trabalhado por meio do histórico dos relatórios. A identificação de dados inconsistentes gera a necessidade para conhecer os processos de trabalho desenvolvidos e sua melhoria; além do melhor controle do uso dos recursos. Tem-se por exemplo que a falta de informações sobre o consumo de medicamentos em determinado mês em um CC produtivo representou a falta de controle dos medicamentos e estocagem indevida. A identificação das inconsistências permite a construção de procedimentos que possibilitam planejamento e controle gerencial, a partir do momento que exige a definição de melhores práticas, tanto assistenciais quanto administrativas.

A melhora no controle e planejamento possibilitou viabilizar uma melhor gestão dos recursos, adequando estoques, viabilizando a aquisição de equipamentos, estudos sobre terceirização de serviços. Esta forma, foi possível identificar as melhores práticas baseadas no mapeamento dos processos e geração de números que permitiram ajustar o “desequilíbrio econômico-financeiro” do HNSA.

Os ganhos gerados para a gestão do HNSA já se tornam de conhecimento dos hospitais vizinhos que querem conhecer o processo de implantação e os benefícios oriundas da gestão de custos, sendo considerado um *benchmarking* na região.

A gestão de custos possibilitou a identificação de resultados quantitativos do melhor uso dos recursos e fundamentou análises de investimentos em melhorias em alguns Centros Custos. Também foi possível melhorar o parque tecnológico através de avaliações de custo/ benefícios em substituição de equipamentos com manutenções recorrentes.

No CC Lavanderia, a análise dos processos culminou na aquisição de equipamentos com normas técnicas de segurança do trabalho e sistema automatizado. Estes equipamentos geraram redução no custos em função de facilitar processo de trabalho quanto redução do manuseio dos insumos pelos profissionais da lavanderia.

No CC SND houve um avanço na melhoria do cardápio com aquisição da instrumentalização do serviço. O controle no número de refeições servidas aos pacientes e acompanhantes permitiu maior controle nos insumos alimentícios, reduzindo o desperdício de alimentos produzidos que seriam descartados como resto ingesta. A melhora no controle permitiu a redução no custo da refeição servida, além de permitir o melhor uso dos recursos, gerando uma melhora na qualidade das refeições servidas.

No CC Farmácia a implantação da gestão de custos trouxe como resultado positivo no uso dos recursos. Foi implantado o controle dos medicamentos e material médicos, definindo cronograma de compras, período de aquisição, definição de estoque de reposição, tempo médio de reposição o que gerou redução no desabastecimento e redução de despedidos e perdas por extravios e vencimentos dos produtos. Foi realizada a padronização de medicamentos e materiais hospitalares, e a criação de kits de dispensação para procedimentos cirúrgicos. Estas ações resultaram em economicidade na realização de procedimentos cirúrgicos e maior controle no consumo. Atualmente, as dispensações estão sendo realizadas por meio da implantação de códigos de barra e dispensação por paciente, tendo como referência às prescrições eletrônicas.

A construção dos dados de pessoal por CC gerou melhora na informação de pessoal. A interface da gestão de custo com os demais setores administrativos do hospital possibilita uma redução na folha de pagamento onde é possível encontrar mecanismos que possibilitam o ajuste

da escala de trabalho de tal modo que reduz nas horas extras e pagamentos adicionais de serviços

A gestão de custo possibilitou que cada gerente de seu centro de custo pudesse entender a necessidade de reduzir desperdícios fato que representa uma economicidade na conta de luz água e telefonia.

A gestão de custos traz em si uma contribuição como um direcionador para administração por demonstrar onde são utilizados os recursos e uma ferramenta de previsão orçamentária possibilitando ao HNSA a reestruturação do equilíbrio financeiro.

Neste contexto, a gestão de custos, como instrumento de monitoramento na geração de dados e informações mensal, demonstra a evolução dos custos auxiliando no planejamento de metas para os próximos meses conforme a variação do fluxo de pacientes, permitindo comparar as estimativas de consumo e como consumo realizado.

5. CONCLUSÃO

A experiência da implantação da gestão de custos no HNSA, do ponto de vista gerencial, é bastante promissora. As escolhas e ações na implantação e no uso das informações de custos devem ser consideradas como importante tecnologia de gestão a ser compartilhada. Os resultados gerenciais obtidos com o uso das informações geraram ganhos tanto para o hospital quanto para outros que já o tem como referência técnica na gestão de custos.

O desenvolvimento de uma gestão de custos ainda é um desafio iniciado há pouco tempo, com menos de 5 anos de atividades e que ainda passa por aperfeiçoamento e capacitação dos colaboradores envolvidos. É uma busca constante na melhoria do processo de apuração de custos diante aos desafios que ainda precisam ser alcançados: fidelização de colaboradores para a implementação da gestão de custos, implementação de sistema informatizado para agilidade no processamento e dados e geração das informações, além da intensão de trazer o setor de contabilidade para dentro da instituição.

Importante salientar que os ganhos advindos da gestão dos recursos no hospital, propiciados pela implantação da gestão de custos, tem como fator determinante apoio estratégico, referente ao comprometimento e envolvimento do corpo diretivo, alinhado à equipe tática e técnica para a gestão na melhora e organização dos processos internos. Apesar de não

contar com um software de gestão de custos, os resultados na melhora na gestão dos recursos são evidentes,.

Portanto, pode-se inferir que caso fossem fatores excludentes, o envolvimento estratégico do corpo diretivo permite melhores resultados para a gestão hospitalar do que um sistema informatizado apenas. Não se quer aqui desconsiderar a relevância e importância de um sistema informatizado para sustentar a gestão de custos hospitalares. O que se pretende é incentivar, principalmente os hospitais que ainda não possuem sistema informatizado ou que ainda não iniciaram a implantação da gestão de custos que iniciem com o apoio da alta direção, com ações que permitam ampliar a cultura de custos para que, num processo de melhoria contínua, haja um melhor uso dos recursos disponíveis.

Também é necessário concluir os ganhos que o Custeio por Absorção traz para a organização dos processos dos hospitais. Ao exigirem a sistematização dos dados gerados por todo o hospital, a implantação da gestão de custos por absorção permite ampliar o controle dos processos internos que, em muitos hospitais, ainda são insipientes.

Assim, a implantação da gestão de custos permite a geração de informações claras, metodologicamente válidas, fidedignas e sólidas, mesmo que realizados por meio de planilhas eletrônicas. Conforme apresentado por Kaplan e Cooper (1998) a implantação de sistemas de custos deve ser compreendido como um processo heurístico, de construção do conhecimento dos processos da organização, que se dá por meio de aprendizado e experimentação.

Finalizando, deve-se acrescentar que a gestão de custos no HNSA , ao estar alinhada à estratégia do hospital, permitiu a integração dos diversos setores, num trabalho conjunto, visando atender ao objetivo maior do hospital que é prestar serviços com qualidade e segurança aos seus usuários.

Referências

Alemão, M. M. (2012). Financiamento do SUS paralelo aos gastos na Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais: um estudo de caso compreensivo fundamentado na base de conhecimento gerada com metainformação custo. Em *Banco Teses CEPEAD*. Universidade Federal de Minas Gerais. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1843/BUOS-96CG8>. Acesso em: 03 mar 2022.

Alemão, M. M., Silva, C., Milagres, L. M. R., Barbosa, D. M. (2021). Implantação da gestão de custos na área da saúde: análise documental das publicações do Congresso Brasileiro de Custos. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4855>. Acesso em 03 mar 2022.

Alves, A. (1998). Fontes de financiamento e eficiência em dois hospitais privados filantrópicos paulistas: um estudo de caso. Universidade de São Paulo.

Banco Mundial. (2007). Brasil Governança no Sistema Único de Saúde (SUS) do Brasil: Melhorando a Qualidade do Gasto Público e Gestão de Recursos.

Bitencourt, K. de C. B., & Alemão, M. M. (2021). Estudo dos desafios e limitações na implantação da gestão de custos em organizações hospitalares. *RAHIS- Revista de Administração Hospitalar e Inovação Em Saúde*, 18(2), 55–73. Disponível em: <https://doi.org/10.21450/rahis.v18i2.6657>. Acesso em: 04 abr. 2022.

Brasil, Ministério da Saúde. (2013). Introdução à gestão de custos em saúde. Em *Série Gestão e Economia da Saúde* (V.2; 1ª Ed., Série Gestão e Economia Da Saúde, Vol. 2). Editora do Ministério da Saúde. Disponível em: <http://saudepublica.bvs.br/pesquisa/resource/pt/lil-750392>. Acesso em: 03 mar 2022.

Brasil, Tribunal de Contas da União. (2009). *Crerios gerais de controle interno na Administração Pública* (Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países).

Camargos, M. A., & Gonçalves, M. A. (2004). Sistemas de acumulação de custos, métodos de custeio, critérios de atribuição de custos e tipos de custo: uma diferenciação didático-teórica para o ensino da disciplina Contabilidade de Custos. In: *ANAIS XV ENANGRAD*.

Clements, B., Coady, D., & Gupta, S. (2012). *The Economics of Public Health Care Reform in Advanced and Emerging Economies*. 1º ed. International Monetary Fund, IMF Publications.

Cooper, d. R., Schindler, P. S. (2003). *Métodos de pesquisa em administração* (7ª). Bookman.

Druker, P. (1989). *Desafios gerenciais para o século XXI*. Pioneira.

Drucker, P. (2012). *The practice of management*. Routledge.

Dutta, S., Zbaracki, M. J., & Bergen, M. (2003). *Pricing process as a capability: A resource-based perspective*. *Strategic Management Journal*, 24(7), 615–630. Disponível em: <https://doi.org/10.1002/smj.323>. Acesso em: 04 abr. 2022.

- Emmanuel, C., Otley, D., & Merchant, K. (1990). Accounting for management control. Em *Accounting for Management Control*. Springer US. https://doi.org/10.1007/978-1-4899-6952-1_13
- Gonçalves, C. A., & Meirelles, A. de M. (2004). *Projetos e Relatórios de pesquisa em administração* (Atlas, Org.).
- Gonçalves, M. A., Alemão, M. M., Drumond, H. A. (2014). O Modelo de Gestão FHEMIG e a Prestação de Contas ao Paciente: a implantação do sistema de custos hospitalares e o uso da informação de custos como ferramenta gerencial de transparência do gasto público. VII Congresso CONSAD de Gestão Pública. Disponível em: http://www.escoladegestao.pr.gov.br/arquivos/File/2015/CONSAD/074_O_Modelo_de_Gestao_o_Fhemig_e_a_Prestacao_de_Contas_ao_Paciente.pdf. Acesso em: 03 mar 2022.
- Gonçalves, M. A., Chaves, J. G., Drumond, H. A., Valente, D. C. M., Alemão, M. M., Teixeira, M. R. (2010). Observatório de custos em saúde – A implantação do sistema de gerenciamento dos custos hospitalares e o uso da meta-informação custo. *Revista Médica de Minas Gerais*, 20, 76–88.
- Gurgel Jr., G. D., & Vieira, M. M. F. (2002). Qualidade total e administração hospitalar: explorando disjunções conceituais. *Ciências e Saúde Coletiva*, 7, 325–335.
- Jacob, D., Júnior, R., Francisco, P., Shikida, A., Rosenberg, N., Nelson, R. R., & Winter, S. G. (2009). *Inovação , tecnologia e concorrência: uma revisita ao pensamento neoschumpeteriano*. 16, 117–130.
- IPEA. (2022). *Contas de saúde na perspectiva da contabilidade internacional: conta SHA para o Brasil, 2015 a 2019* / Ministério da Saúde, Fundação Oswaldo Cruz, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília: IPEA, 2022. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11014/4/Contas_de_saude.pdf.
- Kaplan, R. S.; Cooper, R. (1998). Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo. Futura.
- La Forgia, G. M., Couttolenc, B. F. (2009). *Desempenho hospitalar no Brasil: em busca da excelência*. Editora Singular., Org..
- Mintzberg, H. (1995). *Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações*.
- Nakagawa, M. (2001). *ABC: custeio baseado em atividades*. Atlas, Org.

- OECD. (2010). *Value for Money in Health Spending*. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264088818-en>. Acesso em: 03 mar 2022.
- OMS. (2011). Relatório Mundial da Saúde – Financiamento dos sistemas de saúde: o caminho para a cobertura universal. *Relatório Mundial da Saúde*. No 2010.
- Stan Brignall. (1997). A contingent rationale for cost system design in services. *Management Accounting Research*, 8, 325–346.
- Williamson, O. E. (1973). Markets and Hierarchies: Some Elementary Considerations. *The American Economic Review*, 63(2), 316–325. Disponível em: <http://links.jstor.org/sici?sici=0002-8282%28197305%2963%3A2%3C316%3AMAHSEC%3E2.0.CO%3B2-7>. Acesso em: 03 mar 2022.
- Yin, R. K. (2001). *Estudo de Caso: planejamento e métodos*. Bookman, Org.; 2ª Edição.