UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
ESCOLA DE ENFERMAGEM
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM
GESTÃO DE SERVIÇOS DE SAÚDE
MESTRADO PROFISSIONAL EM GESTÃO DE SERVIÇOS DE SAÚDE

Keyla de Cássia Barros Bitencourt

ESTUDO DOS DESAFIOS E LIMITAÇÕES PARA A IMPLANTAÇÃO DA GESTÃO DE CUSTOS EM UM HOSPITAL PRIVADO DE MÉDIO PORTE DO SUL DE MINAS GERAIS: Projeto de Intervenção

Belo Horizonte
2020

Keyla de Cássia Barros Bitencourt

ESTUDO DOS DESAFIOS E LIMITAÇÕES PARA A IMPLANTAÇÃO DA GESTÃO DE CUSTOS EM UM HOSPITAL PRIVADO DE MÉDIO PORTE DO SUL DE MINAS GERAIS: Projeto de intervenção

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Mestrado Profissional do Programa de Pós-graduação em Gestão de Serviços, da Escola de Enfermagem da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Gestão de Serviços de Saúde.

Área de concentração: Gestão de Serviços de Saúde.

Linha de Pesquisa: Tecnologias Gerenciais.

Orientadora: Profª. Drª. Márcia Mascarenhas Alemão.

Belo Horizonte
2020

Bitencourt, Keyla de Cássia Barros.
B624e Estudo dos desafios e limitações para a implantação da Gestão de Custos em um hospital privado de médio porte do sul de Minas Gerais [manuscrito]: projeto de intervenção. / Keyla de Cássia Barros Bitencourt. - - Belo Horizonte: 2020.
113f.: il.
Orientador (a): Márcia Mascarenhas Alemão.
Área de concentração: Gestão de Serviços de Saúde.
Dissertação (mestrado): Universidade Federal de Minas Gerais, Escola de Enfermagem.

1. Custos e Análise de Custo. 2. Custos de Cuidados de Saúde. 3. Custos Hospitalares. 4. Gestão em Saúde. 5. Dissertação Acadêmica. I. Alemão, Márcia Mascarenhas. II. Universidade Federal de Minas Gerais, Escola de Enfermagem. III. Título.

NLM: WX 157

Bibliotecário responsável: Fabian Rodrigo dos Santos CRB-6/2697

UFMG UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS - ESCOLA DE ENFERMAGEM
COLEGIADO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO DE SERVIÇOS DE SAÚDE
Av. Prof. Alfredo Balena, 190, sala 122, 1º Andar – B. Santa Efigênia
CEP: 30130-100 - Belo Horizonte – Minas Gerais – Brasil
Telefone: 3409-9878 email: colposgss@enf.ufmg.br

ATA DE NÚMERO 25 (VINTE E CINCO) DA SESSÃO PÚBLICA DE ARGUIÇÃO E DEFESA DA DISSERTAÇÃO APRESENTADA PELA CANDIDATA KEYLA DE CÁSSIA BARROS BITENCOURT PARA OBTENÇÃO DO TÍTULO DE MESTRE EM GESTÃO DE SERVIÇOS DE SAÚDE.

Aos 26 (vinte e seis) dias do mês de março de dois mil e vinte, às 15:00 horas, realizou-se por videoconferência, a sessão pública para apresentação e defesa da dissertação "ESTUDO DOS DESAFIOS E LIMITAÇÕES PARA A IMPLANTAÇÃO DA GESTÃO DE CUSTOS EM UM HOSPITAL PRIVADO DE MÉDIO PORTE DO SUL DE MINAS GERAIS: PROJETO DE INTERVENÇÃO", da aluna ***Keyla de Cássia Barros Bitencourt***, candidata ao título de "Mestre em Gestão de Serviços de Saúde", linha de pesquisa "Tecnologias Gerenciais em Saúde". A Comissão Examinadora foi constituída pelos seguintes professores doutores: Márcia Mascarenhas Alemão, Márcio Augusto Gonçalves e Bruno Perez Ferreira, sob a presidência da primeira. Abrindo a sessão, a presidente, após dar conhecimento aos presentes do teor das Normas Regulamentares do Trabalho Final, passou a palavra à candidata para apresentação de seu trabalho. Seguiu-se a arguição pelos examinadores com a respectiva defesa da candidato. Logo após, os membros da Comissão se reuniram sem a presença da candidata e do público, para julgamento e expedição do seguinte resultado final:

(x) APROVADO;
( ) APROVADO COM AS MODIFICAÇÕES CONTIDAS NA FOLHA EM ANEXO;
( ) REPROVADO.

O resultado final foi comunicado publicamente à candidata pela orientadora. Nada mais havendo a tratar, eu, Davidson Luis Braga Lopes, Secretário do Colegiado de Pós-Graduação em Gestão de Serviços de Saúde da Escola de Enfermagem da Universidade Federal de Minas Gerais, lavrei a presente Ata, que depois de lida e aprovada será assinada por mim e pelos membros da Comissão Examinadora.

Belo Horizonte, 26 de março de 2020.

Profª. Drª. Márcia Mascarenhas Alemão
Orientadora (UFMG)

Prof. Dr. Márcio Augusto Gonçalves
Membro Titular (UFMG)

Prof. Dr. Bruno Perez Ferreira
Membro Titular (UFMG)

Davidson Luis Braga Lopes
Secretário do Colegiado de Pós-Graduação

Ao paciente, onde encontramos valores que os livros não nos ensinam. Que confiam, sem receio, suas vidas aos nossos cuidados para serem fonte de nosso conhecimento e aperfeiçoamento prático. Dedico este trabalho a eles, com muito carinho por nos fazerem mais humanos, humildes e profissionais.

AGRADECIMENTOS

À Deus, por abençoar a vida, o processo de estudos e me dar forças para sempre continuar.

À Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), pela oportunidade de realização do curso de mestrado e a todos os professores do programa que me fizeram crescer, não só academicamente, mas, também como pessoa.

À profa. Dra. Márcia Mascarenhas Alemão, pela atenção, apoio e amizade durante o processo de definição e orientação. Sem a sua orientação este trabalho não seria possível.

Ao meu marido Marcelo, com amor, admiração e gratidão por sua compreensão, carinho, presença e incansável apoio no longo do período de elaboração deste trabalho.

A minha família, por estar ao meu lado em todos os momentos e me apoiar incondicionalmente.

Às colegas Valéria e Fabrícia, que compartilharam tantos momentos de viagens e esperas intermináveis na rodoviária de Belo Horizonte. Este apoio mútuo nos fortaleceu.

A todos que, de alguma maneira, estiveram presente na minha vida e fizeram parte desta formação.

“No futuro, as organizações bem geridas serão aquelas em que o controle financeiro, o desempenho do serviço e a qualidade clínica estejam totalmente integradas em todos os níveis”.

Gabriel Scally e Liam Donaldson.

RESUMO

BITENCOURT, Keyla de Cássia Barros. **Estudo dos desafios e limitações para a implantação da gestão de custos em um hospital privado de médio porte do sul de Minas Gerais:** projeto de intervenção. 2020. 110 f. Dissertação (Mestrado em Gestão dos Serviços de Saúde) – Departamento de Gestão dos Serviços de Saúde, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2020.

As instituições hospitalares ocupam lugar crítico na prestação de serviços de saúde. São equipamentos de saúde em processo de redefinição, tanto no âmbito público como no privado, onde diversos temas estão em debate tais como o seu papel na produção do cuidado e na busca de qualidade, integralidade, eficiência e o melhor uso dos recursos disponíveis. Este estudo busca suprir as expectativas de gestores e usuários bem como nortear as decisões gerenciais no que diz respeito à melhor utilização dos recursos no atendimento à população fundamentadas em informações dos custos. O objetivo foi o de identificar os desafios e limitações na implantação da gestão de custos em um hospital privado de médio porte, comparando o cenário encontrado à revisão de literatura realizada, analisando formas de fugir a estas dificuldades e propondo um roteiro de implementação. Foram realizados levantamentos bibliográficos por meio da revisão integrativa e observação participante, com a atuação desta pesquisadora na instituição cenário desta pesquisa. Utilizou-se a análise documental aprofundada, observando como são elaborados as informações e os processos. Além disto, foram realizadas entrevistas não estruturadas, por meio de Painel de especialistas com gestores envolvidos nos processos da instituição. A metodologia aplicada foi de caráter exploratório e descritivo, de abordagem qualitativa, norteada pela prospecção estratégica. Quanto à natureza, trata-se de uma pesquisa aplicada, que objetiva gerar conhecimentos para a aplicação prática, dirigidos à solução de problemas específicos. As informações levantadas culminaram na identificação de 13 dificuldades comuns à grande maioria das experiências relatadas em implantação da gestão de custos em instituições hospitalares, sintetizadas na revisão integrativa, sendo elas. a) Dificuldades conceituais: desinteresse por parte dos responsáveis pelos hospitais, resistência cultural e controle de gestão superficial; b) Dificuldades na definição de objetivos: 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 e falta de autonomia do gestor responsável; c)Dificuldades na implantação: dificuldade na obtenção de informações, necessidade de uso de um *software*, utilização de consultores, escassez de recursos e grande volume de atividades. Na instituição objeto de estudo foram encontradas 10 das 13 dificuldades, sendo elas: controle de gestão superficial, escassez de recursos e grande volume de atividades. Como resultado, foram apresentadas sugestões alternativas a cada uma das dificuldades encontradas, com as etapas descritas de modo a viabilizar a implementação efetiva tanto na instituição pesquisada como em outras instituições hospitalares, num roteiro de implantação da gestão de custos. Ele permite viabilizar a gestão de custos apesar das dificuldades encontradas. Destacam-se como resultados produzidos para a instituição pesquisada a geração de conhecimento

prospectivo e a divulgação da “cultura de custos” com os gestores, diretoria e equipe administrativa.

Palavras-chave: Custos e Análise de Custo. Custos de Cuidados de Saúde. Custos Hospitalares. Gestão em Saúde. Dificuldades na implantação.

ABSTRACT

BITENCOURT, Keyla de Cássia Barros. **Study of the challenges and limitations for the implementation of cost management in a medium-sized private hospital in the south of Minas Gerais:** intervention project. 2020. 110 f. Dissertation (Master in Health Services Management) - Department of Health Services Management, Federal University of Minas Gerais, Belo Horizonte, 2020.

Hospital institutions occupy a critical place in the provision of health services. They are health equipment in the process of redefinition, both in the public and private spheres, where several themes are under debate such as their role in the production of care and in the search for quality, integrality, efficiency and the best use of available resources. This study seeks to meet the expectations of managers and users as well as guide management decisions with regard to the best use of resources in serving the population based on cost information. The objective was to identify the challenges and limitations in the implementation of cost management in a medium-sized private hospital, comparing the scenario found to the literature review carried out, analyzing ways to escape these difficulties and proposing an implementation guide. Bibliographic surveys were carried out through a integrative review and participant observation, with the performance of this researcher at the institution where this research took place. In-depth document analysis was used, observing how information and processes are prepared. In addition, unstructured interviews were carried out through a panel of experts with managers involved in the institution's processes. The applied methodology was exploratory and descriptive, with a qualitative approach, guided by strategic prospecting. As for nature, it is an applied research, which aims to generate knowledge for practical application, aimed at solving specific problems. The information collected culminated in the identification of 13 difficulties common to the vast majority of the experiences reported in the implementation of cost management in hospital institutions, synthesized in the integrative review, being these. a) Conceptual difficulties: lack of interest on the part of those responsible for hospitals, cultural resistance and superficial management control; b) Difficulties in setting objectives: lack of technical and/or specialized personnel who know the dynamics and maintenance of the system, lack of training and awareness, lack of scope of the project, lack of definition of cost drivers and lack of autonomy of the responsible manager ; c) Difficulties in the implementation: difficulty in obtaining information, need to use software, use of consultants, scarcity of resources and large volume of activities. In the institution under study, 10 of the 13 difficulties were found, namely: control of superficial management, scarcity of resources and large volume of activities. As a result, alternative suggestions were presented for each of the difficulties encountered, with the steps described in order to enable the effective implementation both in the researched institution and in other hospital institutions, in a cost management implementation script. It allows cost management to be feasible despite the difficulties encountered. The results produced for the researched institution stand out as the generation of prospective knowledge and the dissemination of the “cost culture” with the managers, directors and administrative staff.

Keywords: Costs and Cost Analysis. Health Care Costs. Hospital Costs. Health Management. Difficulties in Implementation.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Fluxo dos conceitos elementares da contabilidade de custos 42
Figura 2 - Fluxo do método de custeio por absorção 46
Figura 3 - Cone dos “futuros” 52
Figura 4 - Relação entre objetivos geral e específicos e as etapas da metodologia proposta 52
Figura 5 - Organograma institucional 55
Figura 6 - TOP 8 de alta complexidade no atendimento em alta complexidade em Minas Gerais 56
Figura 7 - Nuvem de palavras: Dificuldades na implantação da gestão de custos descritas na revisão integrativa.....79
Figura 8 - Nuvem de Palavras: O que é a gestão de custos na opinião dos especialistas 89
Figura 9 - Nuvem de Palavras: Dificuldades da implantação da gestão de custos na instituição, na opinião dos especialistas.....93

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Despesas públicas em saúde (% PIB) em 2015 18
Gráfico 2 - Despesas totais em saúde (% PIB) em 2015 19

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Adjetivos básicos para uma informação valiosa 29
Quadro 2 - Etapas para condução de estudos de custos 33
Quadro 3 - Metodologias de custos mais comumente utilizadas em estudos de custos por área de conhecimento..... 34
Quadro 4 - Descritivo teórico – Formas de tratamento contábil 38
Quadro 5 - Esquema de diferenciação entre sistemas de custeio, métodos e tipos de custos 43
Quadro 6 - Distribuição e caracterização dos estudos encontrados na revisão integrativa 62
Quadro 7 - Limitações que dificultam a implantação do sistema de controle de custos, de acordo com Pompermayer (1999) 75
Quadro 8 - Dificuldades encontradas no momento da implantação..... 78
Quadro 9 - Relação de dificuldades e suas respectivas soluções..... 81
Quadro 10 - Centros de Custos, Unidades de produção e os Indicadores da Capacidade de Produção 85
Quadro 11 - Conceito de gestão de Custos: de acordo com o conhecimento dos especialistas 88
Quadro 12 - Dificuldades na implantação da gestão de Custos – De acordo com o conhecimento dos especialistas..... 92
Quadro 13 - Comparativo entre as dificuldades descritas na revisão integrativa, o cenário estudado e a opinião dos especialistas..... 94

LISTA DE SIGLAS

ABC	Custeio Baseado em Atividades
AES	Avaliação Econômica em Saúde
AVC	Acidente Vascular Cerebral
BVS	Biblioteca Virtual de Saúde
COEP	Comitê de Ética e Pesquisa
CONASS	Conselho Nacional de Secretários de Saúde
DRE	Demonstração do resultado do exercício
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
EC	Emenda Constitucional
HPV	*Papiloma* Vírus Humano
IAM	Infarto Agudo do Miocárdio
INCA	Instituto Nacional do Câncer
IESS	Instituto de Estudos em Saúde Suplementar
LILACS	Literatura Latino-americana e do Caribe em Ciências da Saúde
MAC	Média e Alta Complexidade
Medline	*Medical Literature Analysis and Retrieval System Online*
OCDE	*Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico*
OMS	Organização Mundial da Saúde
ONA	*Organização Nacional de Acreditação*
PCGA	Princípios Contábeis Geralmente Aceitos
PIB	*Produto Interno Bruto*
PNHOSP	Política Nacional de Atenção Hospitalar
RAS	Rede de Atenção à Saúde
SUS	Sistema Único de Saúde
UTI	Unidade de Terapia Intensiva
VCMH	Variação dos Custos Médico-Hospitalares

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 17
1.1 Objetivos 23
1.1.1 Objetivo geral 23
1.1.2 Objetivos específicos 23

2 REFERENCIAL TEÓRICO 24
2.1 A organização hospitalar 24
2.1 Informações de custos no setor hospitalar 27
2.1.1 A informação: conceito e características 28
2.1.2 Tomada de Decisão 30
2.2.2 Estudos de custos 32
2.2.3 Implantação de um sistema e gestão de custos 35
2.3 Metodologias de custos 37
2.3.1 Gestão de Custos: principais conceitos 41
2.3.2 Sistemas de acumulação de custos, tipos de custo e métodos de custeio 43
2.3.2.1 Sistemas de acumulação de custos 44
2.3.2.2 Tipos de custos 44
2.3.2.3 Métodos de Custeio 45

3 METODOLOGIA 49
3.1 Tipo de pesquisa quanto à abordagem 49
3.2 Tipo de pesquisa quanto a natureza 49
3.3 Tipo de pesquisa quanto ao método 50
3.4 Unidades de análise e sujeitos da pesquisa 53
3.5 Técnicas de coleta de dados 56
3.6 Aspectos éticos 58

4 DIAGNÓSTICO E PLANO DE AÇÃO 59

4.1 Revisão integrativa 59
4.1.1 Descrição dos estudos encontrados na revisão 72
4.1.1.1 Métodos de custeio 73
4.1.1.2 Uso de um método facilitador à implantação 73
4.2 Dificuldades na implantação da gestão de custos 74
4.3 Alternativas às dificuldades 80
4.4 Plano de ação: a implantação da gestão de custos na instituição 83
4.5 Painel de especialistas 86
4.6 Considerações do capítulo 90
4.7 Análise entre a revisão integrativa e o cenário estudado 91
4.8 Cenários prospectivos 95
4.8.1 Identificação dos fatores-chaves 96
4.8.2 Identificação das incertezas 96
4.8.3 Desenvolvimento dos cenários 97
4.8.3.1 Cenário desejável e possível 97
4.8.3.2 Cenário inercial e provável 97
4.8.3.3 Cenário pessimista e plausível 97
4.9 Produtos 98
4.9.1 Produtos produzidos 98
4.9.2 Produto proposto 98

5 CONCLUSÃO 99

REFERÊNCIAS 102

APÊNDICES 110

1 INTRODUÇÃO

Na discussão das dimensões da gestão dos serviços de saúde destaca-se a preocupação na tratativa dos custos. O discurso que predomina é de que o custo é sempre maior que o valor do financiamento disponível para os serviços em todos os níveis da assistência à saúde, seja na chamada baixa complexidade ou nos blocos de financiamento de Média e Alta Complexidade (MAC), para onde é destinada grande parte de todo o valor investido em saúde no Brasil (BRASIL, 2018a). Mas, a fundamentação do quanto custa prestar essa assistência, por mais que a busca pelo entendimento das questões financeiras da saúde seja necessário, ainda é uma realidade praticamente desconhecida.

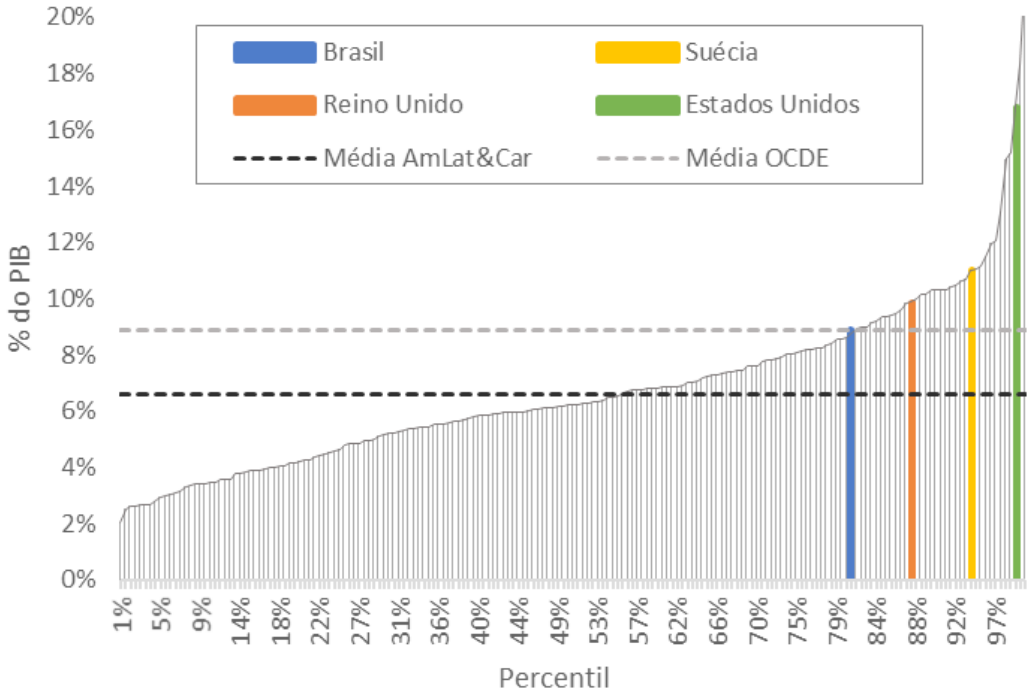
La Forgia e Couttolenc (2009) afirmam que a saúde do país depende, predominantemente, de hospitais. Essas instituições respondem por 70% dos atendimentos de emergência, 27% do atendimento ambulatorial e por quase todas as internações. Além disso, empregam 56% dos profissionais da saúde e recebem 67% de todo o gasto com saúde. Para os autores, a natureza “hospitalocêntrica” do sistema de saúde e a ênfase no atendimento hospitalar para o tratamento de casos agudos demonstram que o Brasil parece despreparado para enfrentar a incidência crescente de doenças crônicas, que requerem atenção coordenada.

O Tesouro Nacional (BRASIL, 2018b) traz dados que demonstram parte da situação do país. Segundo a instituição, o gasto do Brasil em saúde pública em 2015 correspondeu a cerca de 3,8% do Produto Interno Bruto (PIB) que, em 2018, em valores correntes, totalizou 6,8 trilhões de reais, de acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística ([IBGE], 2019).

O Brasil tem investimento público em saúde na ordem de 3,8% do PIB, o que coloca o país no 64º lugar da distribuição mundial (considerando 183 países). Este valor é próximo à média da América Latina e Caribe (3,6%) e inferior à da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (6,5%) e, embora o gasto total com saúde no Brasil (público e privado) esteja pouco abaixo do registrado em países desenvolvidos, este valor é compatível com o padrão regional e de alguns países da membros desta organização (BRASIL, 2013b).

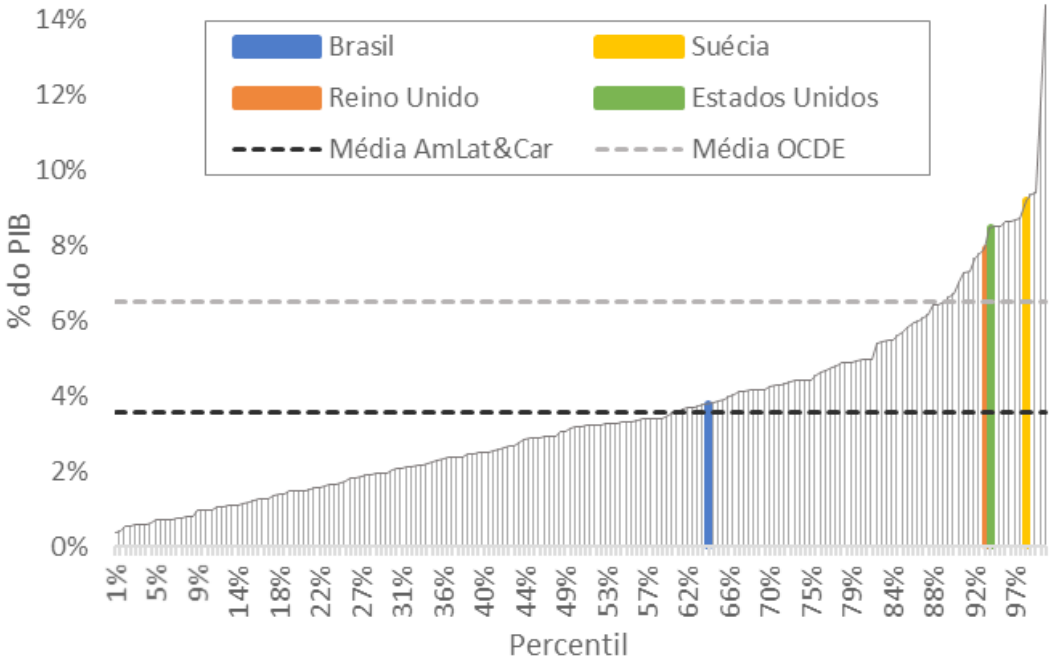
Isso leva à reflexão de que o sistema brasileiro é subfinanciado, evidenciando a desigualdade na comparação entre gastos públicos e privados. De acordo com Brasil (2018b), as despesas da União, que em 2016 foi responsável por cerca de 43% da despesa pública total, somadas às despesas dos estados e municípios com saúde. Este percentual está muito abaixo da média dos países europeus, conforme destacado nos Gráficos 1 e 2, e do necessário para oferecer à população acesso universal e integral aos serviços de saúde, problema que se agrava com o aumento dos custos do setor (BRASIL, 2013b).

Gráfico 1 - Despesas públicas em saúde (% PIB) em 2015



Fonte: Adaptado de Brasil (2018b)

Gráfico 2 - Despesas totais em saúde (% PIB) em 2015



Fonte: Adaptado de Brasil (2018b)

Se destaca neste cenário que, mesmo o Brasil tendo um sistema de saúde público universal e cobertura abrangente de procedimentos médicos, o seu gasto privado em saúde é superior ao público (LA FORGIA; COUTTOLENC, 2009; INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, 2019; BRASIL; 2013b). Esta realidade difere do padrão dos países desenvolvidos, no qual o gasto público supera o privado (exceto nos Estados Unidos), conforme demonstram os dados do Banco Mundial (BRASIL, 2018b), evidenciando o subfinanciamento do setor saúde.

Além desse cenário de subfinanciamento, tem que ser considerada a necessidade da busca pela melhoria no uso dos recursos, principalmente na gestão hospitalar. Na abordagem da gestão dos recursos, da melhora na qualidade do gasto, apresenta-se outro desafio para o SUS: “o SUS é mal gerenciado” ou ineficiente, consenso entre os profissionais de saúde, usuários dos serviços de saúde e pela população de maneira geral, sendo noticiado pelas mídias. Apesar da maneira superficial e pouco científica, evidencia-se a necessidade de uma discussão aprofundada e metodologicamente fundamentada.

A questão do uso dos recursos e da eficiência no SUS, alinhada à questão do subfinanciamento, é tema que deve ser considerado e enfrentado com determinação. São abordagens complementares, alinhadas às ações, que devem ser tratadas de forma conjunta, visando mais recursos e melhora na qualidade do gasto. Para tanto, é necessário superar a ineficiência técnica e de escala, ineficiências econômicas, reduzir a iniquidade na alocação de recursos (BRASIL, 2011) e conhecer como estão sendo gastos os recursos.

A questão da eficiência tem sido tratada de forma distinta por diversos autores. Em “SUS: Avanços e Desafios” (BRASIL, 2011), o Conselho Nacional de Secretários de Saúde (CONASS) alega que a melhora da qualidade dos gastos do SUS passa pela integralidade regulada, que significa possuir um conjunto de ações de saúde de promoção, prevenção, curativa e reabilitadora para a obtenção de melhores resultados para a saúde da população (BRASIL, 2011).

Atualmente, os gastos com a saúde apresentam significativa tendência de crescimento. De acordo com o Instituto de Estudos em Saúde Suplementar ([IESS], 2019), a variação dos custos médico-hospitalares (VCMH) foi de 17,3% para o período de 12 meses, encerrado em dezembro de 2018. Nesse mesmo período, os itens assistenciais que apresentaram aumento na VCMH foram as consultas, as terapias e as internações, ao passo que, os itens de exames apresentaram uma desaceleração no crescimento.

Isso é observado com o desenvolvimento e implementação de novas tecnologias, métodos diagnósticos e novos tratamentos altamente especializados e o envelhecimento da população, acarretando em importante mudança no perfil epidemiológico e demográfico dos pacientes atendidos (aumento de doenças crônico degenerativas) (BRASIL, 2018b). Além disso, os recursos são cada vez mais escassos devido a vários aspectos como: o recente contexto de recessão econômica; o cenário de contingenciamento dos gastos na saúde imposto pela legislação recente; gastos com a chamada judicialização da saúde; aquisição de imunobiológicos (com novas campanhas de vacinas para prevenção de meningites, gripes, *Papiloma* Vírus Humano (HPV) entre outras); e pela ineficiência no uso dos recursos.

Em meio a esse contexto, o crescimento da gestão de custos para o setor de saúde é de grande importância. Sua conceituação de maneira adequada auxilia no sucesso de sua aplicação, considerando que o conhecimento sobre custos é a base para o planejamento e para a gestão. No documento “Introdução à Gestão de Custos” os autores explicam que

> [...] a gestão de custos no SUS visa estabelecer os processos e o consumo adequado de recursos que privilegiem a qualidade, construindo padrões de referência que possibilitem remuneração mais apropriada das ações e serviços públicos de saúde, bem como informação para subsidiar as discussões sobre o financiamento do sistema. Associar iniciativas de apuração e gestão de custos às políticas atuais significa caminhar em direção à qualificação da gestão, o que leva ao melhor uso dos recursos públicos e, assim, maior valor de uso dos mesmos (BRASIL, 2013a, p. 15).

“A construção de um sistema de custos hospitalares requer entendimento da estrutura organizacional do hospital, dos procedimentos médicos e do tipo de informação de custos hospitalares desejado” (MARTINS, 2000, p. 28). Esse entendimento oferece a ideia sobre o tipo de informação necessário para alimentar o sistema (ROCHA, 2004).

Vieira (2017) discute sobre o uso da informação custo na saúde sob os aspectos de financiamento e gestão por meio de diferentes óticas, apresentando experiências nacionais e internacionais da sua produção e do seu uso na tomada de decisão. O avanço na utilização e a importância da geração de informação custo para as decisões gerenciais resultaram no desenvolvimento de diferentes sistemas, métodos de custeio, critérios de atribuição de custos e tipos de custos (BRASIL, 2013a).

Os benefícios com a implantação da gestão de custos em organizações hospitalares são apresentados por Gonçalves; Alemão (2018):

> Os benefícios de uma intervenção em termos de saúde do ponto de vista econômico são expressos em benefício diretos, que representam a redução dos gastos relacionados à saúde; benefícios indiretos, que representam os ganhos para a sociedade em termos de produtividade uma vez que mais pessoas estão vivas, se sentindo bem e retornando ao trabalho e; benefícios não-quantificáveis, que representam o valor monetário da redução da dor e sofrimento do paciente e da família, causado pela melhora da saúde (GONÇALVES; ALEMÃO, 2018, p. 186).

De acordo com Camargos e Gonçalves (2004), a maioria dos autores utiliza os conceitos de forma indistinta, dificultando sua assimilação e o seu entendimento e enfatizam a necessidade de diferenciação destes conceitos.

Os métodos de custeio, critérios de atribuição de custos e tipos de custos podem ser diferentes de acordo com as necessidades, características, os objetivos do custeio e a destinação das informações geradas de cada instituição. Quanto aos métodos de custeio, ao abordar sua aplicação no setor saúde, mais especificamente na área hospitalar, tem-se o Custeio por Absorção, que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, como o mais utilizado. Também utilizado no setor de saúde, o Custeio Baseado em Atividades (ABC), baseado na visão sistêmica da empresa e na fragmentação destes sistemas (ou processos) em atividades, sendo estas consumidoras dos recursos (BRASIL, 2013a).

Pelo exposto, fica claro a importância da gestão de custos, porém, o cenário nacional de sua aplicação nas organizações hospitalares é de baixa adesão pelas instituições. La Forgia e Couttolenc (2009) afirmam em pesquisa realizada sobre a gestão de custos em hospitais, datada de 2009, que, aproximadamente, 5% dos hospitais têm sistema de custos e de dados abrangentes mais atualizados, mas que não estão disponíveis. Apesar de diversos estudos apontarem para a importância e os benefícios de sua implantação, também é evidenciado que essa tarefa não é simples, muito pelo contrário.

Efetivamente, implantar um sistema de controle de custos é complexo. Pompermayer (1999) afirma e discute exatamente estas dificuldades de implantação de sistemas de custos em empresas distintas, evidenciando a existência de limitações que dificultam a implantação. A autora afirma que a intensidade com que tais questões se manifestam não é uniforme, apresentando diferenças em função de variáveis como: o porte da empresa, a qualificação de seu quadro gerencial, o estágio de maturidade da organização, entre outras (POMPERMAYER, 1999). Identificar as dificuldades desde a fase de implantação pode favorecer e estimular uma melhor preparação para a consolidação da gestão de custos em hospitais.

Portanto, esta pesquisa tem como interesse principal identificar as dificuldades e limitações sobre um problema relevante nas mais diversas instituições de saúde: a

implantação da gestão de custos, além de oferecer uma proposta estruturada de ação que permite suplantar estas dificuldades e limitações. Com vistas a oferecer alternativas de solução em apoio à decisão de diretores e gestores, a motivação para este estudo surgiu a partir da crescente necessidade de se gerenciar os custos dos serviços de saúde, dada à necessidade das instituições em utilizar com maior eficiência os seus recursos.

A reflexão acerca do exposto norteia a proposta desta pesquisa: Identificar os desafios e limitações para a implantação da gestão de custos em um hospital privado de médio porte. Assim, constituiu-se a problematização do estudo: “As dificuldades apontadas pelos gestores na implantação de um sistema de custos em uma instituição hospitalar de médio porte condizem com aquelas apresentadas em pesquisas anteriores?”

1.1 Objetivos

1.1.1 Objetivo geral

Identificar as dificuldades e limitações encontradas na implantação da gestão de custos em uma instituição hospitalar privada de médio porte e propor um modelo de plano de implantação frente às dificuldades e oportunidades encontradas.

1.1.2 Objetivos específicos

1. Identificar o estado da arte das dificuldades e limitações na implantação da gestão de custos em organizações hospitalares.
2. Identificar as principais oportunidades para superar as dificuldades à implantação.
3. Descrever o conhecimento de gestores da instituição objeto de estudo em relação à gestão de custos, bem como às dificuldades a sua implantação.
4. Propor um modelo de plano de implantação frente às dificuldades e oportunidades encontradas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta pesquisa abriga-se na grande área de Ciências da Saúde, subárea Gestão dos Serviços de Saúde, mais especificamente, na Gestão de Custos. Se atém às dificuldades encontradas nas etapas da implantação da gestão de custos, bem como na sua aplicabilidade no setor de saúde, notadamente na área hospitalar.

Neste capítulo, são abordadas as produções acadêmicas encontradas em livros e artigos de referência relativos aos conceitos que constituem a problematização da pesquisa. Além da gestão de custos, destacam-se o uso da informação de custos em organizações hospitalares e as características do setor saúde.

2.1 A organização hospitalar

A assistência hospitalar é organizada a partir das necessidades da população com a finalidade de garantir o atendimento aos usuários, com apoio de uma equipe multiprofissional, que atua no cuidado e na regulação do acesso, na qualidade da assistência prestada e na segurança do paciente (BRASIL, 2013a).

Segundo a Organização Mundial da Saúde (OMS) (2000), o papel dos hospitais exige deles um conjunto de características:

a) ser um lugar para manejo de eventos agudos;
b) deve ser utilizado, exclusivamente, em casos que haja possibilidades terapêuticas;
c) deve apresentar uma densidade tecnológica compatível com suas funções, o que significa ter unidades de tratamento intensivo e semi-intensivo, unidades de internação, centro cirúrgico, unidade de emergência, unidade de apoio diagnóstico e terapêutico, unidade de atenção ambulatorial, unidade de assistência farmacêutica, unidade de cirurgia ambulatorial, unidade de hospital dia, unidade de atenção domiciliar terapêutica, entre outros;
d) deve ter uma escala adequada para operar com eficiência e qualidade;
e) deve ter um projeto arquitetônico compatível com as suas funções e amigável com os seus usuários.

Para a Organização Mundial da Saúde (2000), o conceito de hospital é aplicado a todos os estabelecimentos com, pelo menos, cinco leitos para a internação de pacientes que garantam o atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos. Na rede hospitalar brasileira existem inúmeros estabelecimentos de saúde que não atendem a maioria dessas características. Pelo contrário, essa rede é heterogênea sob o ponto de vista da incorporação tecnológica e complexidade dos serviços, com concentração de recursos e de pessoal em complexos hospitalares de cidades de médio e grande porte, com desequilíbrio regional e favorecimento das regiões sul e sudeste do país (BRASIL, 2011).

Visando reorganizar e qualificar a atenção hospitalar no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS) o Ministério da Saúde definiu a Política Nacional de Atenção Hospitalar (PNHOSP). A PNHOSP está constituída na Portaria nº 3.390, de 30 de dezembro de 2013 que a institui no âmbito do SUS, estabelecendo as diretrizes para a organização do componente hospitalar da Rede de Atenção à Saúde (RAS). O Capítulo 01, Artigo 3º contém o conceito de hospital, entendido na PNHOSP:

> Art. 3º - Os hospitais são instituições complexas, com densidade tecnológica especifica, de caráter multiprofissional e interdisciplinar, responsável pela assistência aos usuários com condições agudas ou crônicas, que apresentem potencial de instabilização e de complicações de seu estado de saúde, exigindo-se assistência contínua em regime de internação e ações que abrangem a promoção da saúde, a prevenção de agravos, o diagnóstico, o tratamento e a reabilitação (BRASIL, 2013a).

O hospital, esta organização complexa, que ocupa lugar crítico na prestação de serviços de saúde, é também um equipamento de saúde em processo de redefinição. Tanto no âmbito público como no privado. Em debate, estão o seu papel e o seu lugar na produção do cuidado, na busca de qualidade, integralidade, eficiência e controle de custos (FEUERWERKER; CECÍLIO, 2007).

La Forgia e Couttolenc (2009) destacam em sua obra a sobrecarga do setor hospitalar devido à ineficiência na alocação e uso dos recursos. Isso devido à transição epidemiológica somada à demanda por tecnologias e inovações médicas. Os autores revelam que o país não está preparado para atender a mudança no perfil da população, visto o seu envelhecimento desta e o crescimento das doenças não transmissíveis.

Estes fatores, aliados aos níveis atuais de ineficiência do sistema, influenciam o investimento em saúde, tanto governamental como individual, fazendo com que cresça significativamente até 2025 (LA FORGIA; COUTTOLENC, 2009). Os autores completam afirmando que somente aumentar o investimento não é suficiente, sendo necessário uma remodelação do modelo de assistência., visto que “o retorno relativamente baixo obtido pelo gasto em saúde no Brasil pode ser atribuído, em parte, a um modelo assistencial, que prioriza a atenção curativista prestada em hospitais em grande parte ineficientes e de baixa qualidade” (LA FORGIA; COUTTOLENC, 2009. p. 27).

Ao discutir as características e a distribuição dos hospitais no Brasil, observa-se que, em janeiro de 2018, haviam 4.397 hospitais privados, a maioria localizada na Região Sudeste (41,4%), especialmente em São Paulo e Minas Gerais. Do total de hospitais privados, a maior parte tem fins lucrativos (57,8%) e, ainda, se encontram localizados no interior (71,6%), em municípios de grande porte (com mais de 500 mil habitantes) (34,8%). São hospitais gerais (68,7%) de pequeno porte (até 50 leitos) (58,0%) que mantêm vínculo com o SUS (56,5%). Em relação aos leitos, em janeiro de 2018, o Brasil tinha 264.009 leitos em hospitais privados, novamente a maioria na Região Sudeste (46,0%) (FEDERAÇÃO BRASILEIRA DE HOSPITAIS, 2018).

O número de hospitais é um indicador para determinar a estrutura, a disponibilidade de recursos e a capacidade do atendimento de saúde em alta e média complexidade disponível para a população de qualquer país ou região, fornecendo dados que permitem avaliar a aplicação do PNHOSP. Embora não exista um parâmetro oficial que aponte o total ideal necessário de leitos hospitalares por habitante, a Organização Mundial da Saúde ([OMS], 2016), estima, globalmente, a média de 3,2 leitos hospitalares para cada 1.000 habitantes. Para a América Latina e Caribe, esta estimativa cai para 2,0 leitos hospitalares por 1.000 habitantes (FEDERAÇÃO BRASILEIRA DE HOSPITAIS, 2018).

Analisando a série histórica, em 2010, a densidade de leitos no Brasil era estimada em 2,28 leitos por 1.000 habitantes, caindo para 1,96 leitos em 2018, distante da média estimada pela OMS de 3,2 leitos por 1.000 habitantes. Entre os anos de 2010 e 2018, o número total de hospitais no Brasil sofreu decréscimo, pequeno e

inconstante, indo de 6.907 para 6.820 hospitais em todo o território nacional. Essa variação representa uma redução de 87 hospitais em 2018 quando comparado com 2010 (ou -1,3%). No entanto, no período, houve a redução apenas de hospitais privados (430 hospitais ou -8,9%), enquanto que houve o aumento de hospitais públicos (343 hospitais ou +16,5%) (FEDERAÇÃO BRASILEIRA DE HOSPITAIS, 2018).

Um item tratado com ênfase por La Forgia e Coutlolenc (2009) é a questão dos serviços prestados pela rede privada na atenção hospitalar. Eles afirmam que o setor privado é o principal prestador de serviços hospitalares no Brasil, sendo responsável por 70% dos leitos de internação. Para Feuerwerker e Cecílio (2007), no momento atual, dependendo dos interesses e das percepções de saúde e de cuidado, as perspectivas em relação ao hospital mudam – tanto em relação às práticas de saúde como na gestão hospitalar. Para os autores, o que está em debate são as expectativas de gestores e usuários em relação ao hospital, principalmente, porque a organização do trabalho em saúde foi intensamente afetada pelo desenvolvimento tecnológico e pela especialização:

> Houve ampliação da capacidade de diagnosticar e tratar problemas de saúde, mas também aumento constante dos custos, institucionalização das práticas de saúde e perda do controle dos meios de trabalho por parte da maioria dos profissionais [...] a crescente especialização e a maciça incorporação de tecnologias duras contribuíram para que houvesse um predomínio das tecnologias duras e leve-duras no trabalho em saúde e um empobrecimento dos aspectos intersubjetivos da relação profissionais - usuários. Desse modo, o trabalho médico e o trabalho em saúde em geral orientaram-se aos procedimentos e não às necessidades das pessoas, havendo empobrecimento de sua dimensão cuidadora (FEUERWERKER; CECÍLIO, 2007, p. 966).

Assim, neste contexto, evidencia-se que há intensos debates, muitos desafios e poucas respostas prontas.

2.1 Informações de custos no setor hospitalar

A ausência das informações contribui para gerar problemas e dificulta quaisquer esforços para melhorar o desempenho, constituindo-se em um problema central para a ineficiência do setor saúde (LA FORGIA; COUTTOLENC, 2009). Desta forma, a necessidade de informações dos custos que configurem um quadro norteador para as decisões gerenciais, principalmente no que diz respeito à melhor utilização dos recursos

no atendimento à população, torna-se cada vez mais evidente e urgente (BRASIL, 2013a).

2.1.1 A informação: conceito e características

A informação pode ser descrita como sendo a manipulação e/ou organização de dados de uma forma que seja possível analisar e entender o que fora coletado (FELIPE et al., 2012). Assim, toda informação precisa ser carregada de significado para transmitir o conhecimento de forma ideal.

Torna-se importante, antes de tudo, entender e delimitar os conceitos de dados, informações e conhecimento:

a) Dados são fatos simples, crus e primitivos, sem nenhum tipo de interpretação ou processamento. Os dados representam o fato no mundo real (REYNOLDS; STAIR, 2011).
b) Se os dados forem organizados de maneira que ganhem significados, obtém-se a informação. Mais claramente, “informação é um conjunto de fatos organizados de maneira significativa que possuem valor adicional, além do valor dos fatos individuais” (REYNOLDS; STAIR, 2011, p. 4).
c) Conhecimento é o conjunto de informações anteriormente recebidas necessárias para o processamento dos dados (REYNOLDS; STAIR, 2011).

Felipe et al. (2012) explicam que um significado nunca será o mesmo para todos os receptores, embora possam ser próximos. A informação, por ser facilmente manipulada e por ter um alto grau interpretativo, pode ser modificada quando repassada de pessoa a pessoa. Então, para minimizar as distâncias de significado e interpretação, a informação precisa conter certas características que darão maior segurança para centralização da sua ideia central. O valor da informação não está em armazená-la ou acumulá-la, mas, sim, no fato de, a partir dela, gerar novos conhecimentos que ajudem nas responsabilidades diárias (FELIPE et al., 2012).

Para que as informações sejam utilizadas de forma correta, algumas características precisam ser atribuídas a elas, minimizando os riscos na tomada de decisão. Reynolds e Stair (2011) resumem essa necessidade em 11 adjetivos básicos

fundamentais de toda informação: ser acessível, exata, completa, econômica, flexível, relevante, confiável, segura, simples, apresentada em tempo hábil e verificável conforme descrito no Quadro 1.

Quadro 1 - Adjetivos básicos para uma informação valiosa

Adjetivo da informação	**Descrição do adjetivo**
Acessível	A informação precisa estar ao alcance de todos que precisam utilizá-la, de forma fácil e descomplicada, no formato certo para atender as suas necessidades. Uma informação de difícil acesso pode ser fator decisivo no fracasso de uma ação urgente.
Exata	Uma informação exata está livre de erros, logo, gera interpretações precisas. Muitas vezes, informações incorretas são geradas porque dados incorretos foram colocados como *input* no processo de transformação, ou seja, se algo errado entra, fatalmente algo errado sairá. Stair e Reynolds (2011) chamam essa situação de "GIGO" (*garbage in, garbage out* – lixo entra, lixo sai).
Completa	Informações completas possuem todos os dados importantes. Do mesmo modo que um dado errado gera uma informação inexata. A falta de algum dado importante gera uma informação incompleta, não expressando a realidade. Em um relatório que pretenda justificar investimentos, por exemplo, a falta do dado de algum custo leva a uma avaliação errada da situação.
Econômica	O custo do processo da geração da informação sempre deve ser levado em consideração e, esse, sempre deve ser relativamente econômico, de forma que a necessidade da informação o justifique. Antes de tudo, deve-se comparar o valor das informações com o custo de produzi-las. Na hora de solicitar uma customização em um sistema de informações, por exemplo, é preciso observar o quanto aquela nova ferramenta será valiosa para os processos da empresa antes de decidir pagar por ela.
Flexível	Informações flexíveis são aquelas que podem ser usadas para diferentes propósitos, sendo valiosa para mais de um objetivo. A informação da disponibilidade em estoque de uma peça, por exemplo, pode ser utilizada por um vendedor na hora de fechar um negócio, pelo gerente de produção na hora de programar a produção de novas peças e pelo setor contábil para determinar o valor total do estoque final do mês.
Confiável	Uma informação confiável é aquela em que se pode acreditar. Mais uma vez, essa é uma característica que vai depender da confiabilidade do banco de dados utilizado, do método de coleta ou, até mesmo, da fonte originária. Uma fofoca, por exemplo, sempre ganha credibilidade se citada uma fonte segura. Usando mais uma vez o exemplo do investidor, saber a cotação do dólar pelo *site* da bolsa de valores é mais confiável do que saber por outro investidor.
Segura	Se a informação precisa ser o mais acessível possível a quem interessa, essa também precisa estar segura para evitar o acesso de usuários não autorizados.
Simples	A informação precisa ser a mais simples e clara quanto possível. A complexidade da informação ou o excesso delas pode dificultar ou, até mesmo, coibir a tomada de decisão. Em muitos casos, informações sofisticadas ou detalhadas demais podem não ser necessárias.
Apresentadas em tempo hábil	Uma informação no momento certo pode dar rumos diferentes a uma situação. O antigo dilema "se eu soubesse disso antes" se apresenta quando uma informação com todas as características anteriores é apresentada tarde demais. Em um hospital, por exemplo, essa característica pode ser um caso de vida ou morte.
Verificáveis	As características anteriores precisam ser facilmente verificáveis para que a validade da informação seja assegurada.

Fonte: Adaptado de Reynolds; Stair (2011)

2.1.2 Tomada de Decisão

Tanaka e Tamaki (2012) ensinam que a gestão de serviços de saúde tem a finalidade de otimizar o funcionamento das organizações de forma a obter o máximo de eficiência (relação entre produtos e recursos empregados), eficácia (atingir os objetivos estabelecidos) e efetividade (resolver os problemas identificados). Nesse processo, o gestor utiliza conhecimentos, técnicas e procedimentos que lhe permitem guiar o funcionamento dos serviços na direção dos objetivos definidos.

Almeida et al. (2011) afirmam:

> O processo decisório inicia a partir da percepção de que algo fora da normalidade está acontecendo, mas nem sempre o problema está bem delimitado. A análise do problema é constituída de uma série de processos que podem ser aprendidos e utilizados como instrumentos do processo de trabalho gerencial, e ajudam a qualificar as decisões. O conhecimento das etapas ou fases do processo decisório permite a tomada de consciência das suas certezas e debilidades, inclusive das possíveis omissões no próprio processo, incitando a aquisição de habilidades necessárias ao reforço dos pontos fracos e das correções necessárias, que ajudam a evitar decisões errôneas (ALMEIDA et al., 2011, p. 132).

A gestão de custos deve ser entendida como uma ferramenta para aprimorar a gestão como um todo e desvincular a imagem de corte de recursos, pois, mais do que racionalizar recursos e buscar a eficiência e efetividade, ela busca despertar o comprometimento e interesse daqueles envolvidos em todo processo produtivo, seja diretamente ou indiretamente, para que estejam alinhados aos objetivos da organização (TEIXEIRA, 2013).

A produção e o uso da informação de custos dependem de alguns fatores como o envolvimento direto da liderança da instituição com o processo de implantação do sistema de apuração e que não basta a disponibilidade de um sistema de informação para o alcance do objetivo (VIEIRA, 2017). Além disso, Pompermayer (1999) complementa alegando que um sistema de custos vai além do conceito teórico e prático aplicado a ele, isso é, o de compor apenas uma planilha eletrônica, devendo, ainda, oferecer informações capazes de apoiar a tomada de decisões estratégicas da empresa.

Alemão (2012) concluiu em sua pesquisa que a gestão efetiva dos custos é essencial para a gestão eficiente dos recursos. A autora afirma que a falta de

informações de custos sistemáticas e confiáveis é o maior obstáculo à melhoria dos mecanismos de pagamento aos atuais prestadores de serviços hospitalares, bem como ao desenvolvimento de uma nova proposta de modelos alternativos de pagamento, seja por produção, por valor global, ou por outras formas de repasses.

No estudo de Teixeira (2013), faz-se referência à avaliação dos ajustes necessários para implementar o Sistema Apurasus no Instituto Nacional de Câncer (INCA), com base no Manual Técnico do Programa Nacional de Gestão de Custos. A autora afirma que o desenvolvimento da análise do fluxo de apuração de custos apresenta os ajustes necessários para homogeneização das informações e a formação de uma base única de dados, permitindo a elaboração de relatórios gerenciais aos diversos níveis hierárquicos da instituição. Explica, ainda, que a implantação e a realização do levantamento dos custos dos processos deixam as falhas em evidência e possibilita adequações estruturais e a construção de uma complexa base de informações que permite bons resultados de produtividade e qualidade nos serviços prestados (TEIXEIRA, 2013).

Segundo Teixeira (2013), com a implementação do sistema de custos, é possível identificar os custos diretos e indiretos por centros de custos, assim como os custos dos procedimentos hospitalares. Também se torna possível gerar relatórios mais refinados que melhorem a qualidade das informações no sentido de prover os gestores nas tomadas de decisões e no uso mais racional dos recursos públicos.

Suas conclusões corroboram a reflexão de Martins (2000) ao discutir o levantamento de informações de custos, ao afirmar que cada nível administrativo exige dados necessários para diferentes propósitos.

Martins (2000) ensina que custos hospitalares são instrumentos de trabalho fundamentais para a otimização das operações do hospital, alertando a administração para quaisquer resultados que exigem correção. Esta afirmação é confirmada pelo estudo de Teixeira (2013) ao considerar que a gestão de custos permite uma revisão geral de todos os processos da instituição levando ao conhecimento e ao controle das ações que permitem monitorar o desempenho e o uso dos recursos, indo ao encontro das necessidades atuais da saúde no Brasil.

Assim, diversos autores como Martins (2000), Teixeira (2013), Gonçalves et al. (2014) e Brasil (2013a) destacam os pontos importantes para uma aplicação adequada da gestão de custos no setor saúde e os possíveis resultados de sua aplicação. Eles afirmam que a gestão de custos pode ser uma ferramenta eficiente de controle de processos e desempenho, além do controle financeiro a que se destina.

2.2.2 Estudos de custos

De acordo com Gonçalves e Alemão (2018), os estudos de custos podem representar um processo gradual de apoio a decisões baseado na escolha dos métodos e análise de dados, em que a necessidade de medir os custos fundamenta-se na escassez e/ou na necessidade de melhor utilização dos recursos.

Para iniciar os estudos de custos, conforme apresentado por Brasil (2008) para Avaliações Econômicas em Saúde (AES), a primeira, fundamental e indispensável etapa, é identificar o problema que se quer resolver, isso é, os possíveis objetivos que o estudo pretende alcançar. Desta forma, a adoção de uma abordagem está fundamentada na pergunta que se deseja responder, sendo a busca por sua resposta que distingue a técnica a ser adotada.

Após a definição dos problemas é necessário seguir as demais etapas pré-determinadas, conforme descritas por Hendriks et al. (2014):

> A segunda etapa é a definição da perspectiva da análise: se pela perspectiva do bem estar social, onde o estudo de custos objetiva apresentar os custos da tecnologia para a sociedade; se pela perspectiva econômica, com o objetivo da apresentação dos custos da intervenção. Outra consideração importante nos estudos de AES é a necessária a adequação do *trade-off* identificando a relação entre custos versus precisão ou entre a estimativa de custos por pacientes *versus* disponibilidade de dados. A adoção de uma metodologia de custeio ou avaliação em detrimento de outra deve privilegiar a viabilidade da metodologia e as fontes de dados (HENDRIKS et al., 2014, p. 2).

As etapas definidas para a condução de estudos de custos de AES, devem seguir algumas orientações, conforme descritas no Quadro 2.

Quadro 2 - Etapas para condução de estudos de custos

Etapas	Detalhamento
Etapa 1 - Definição da perspectiva	Define quais os custos serão considerados (Perspectiva do bem-estar social; custo para sociedade; custo da perda de produtividade ou perspectiva econômica; custo da intervenção; e custo da doença).
Etapa 2 - Definição da Unidade de Análise	Depende do problema de decisão (Pode ser utilização de custeio específico da doença ou custo serviço de saúde).
Etapa 3 - Identificação de itens de custos	Quais itens de custos serão considerados (Custo Pessoal, custo equipamentos, custo material de consumo, custo medicamentos)
Etapa 4 - Mensuração dos itens de custos	Define como medir os itens de custos (Direcionadores de custos – custo por paciente; identificação das fontes de dados – registro de prontuário; parecer de especialistas)
Etapa 5 - Avaliação de itens de custos	Definição do tipo de abordagem (Abordagem *top down* – custos agregados (dados mensais/ total pacientes); custo médio estimado; abordagem *bottom-up* – custo individual por paciente; utilização individual x custo unitário tendo como fonte valores de compra ou banco de preços)
Etapa 6 - Lidar com incertezas	Definição de parâmetros (Variação em torno estimativa das variáveis – ex.: tempo gasto por paciente; e dados faltantes;

Fonte: Adaptado de Hendriks et al. (2014)

Gonçalves e Alemão (2018) explicam que seja qual for o objetivo, a fundamentação em estudos de custos é essencial, podendo estes serem de um hospital inteiro, em uma unidade em seu interior ou de algum serviço específico. Porém, para os autores, a restrição para o desenvolvimento dos estudos de custos se apresenta na disponibilização dos dados, nos registros incompletos de doenças dos pacientes e na falta de experiência para conduzir tais estudos, além da dificuldade na escolha dentre as diversas metodologias de custeio disponíveis.

Esta dificuldade para a escolha, pode advir da falta de conhecimento frente às várias formas e métodos disponíveis. Apesar da dificuldade de alinhamento semântico entre os sistemas de custos propostos pelas diversas áreas de estudo no campo da saúde, isso foi proposto por Gonçalves e Alemão (2018), sintetizados no Quadro 3.

Quadro 3 - Metodologias de custos mais comumente utilizadas em estudos de custos por área de conhecimento

Área de Conhecimento	Conceitos de custos	Metodologias de custos	Características
Ciências Sociais Aplicadas	Custos diretos ou indiretos, custos fixos ou variáveis e custos por atividades.	Custeio por Absorção	Todos os custos de produção (diretos ou indiretos) são alocados aos produtos. Classificam-se os custos em indiretos e diretos, sendo que ambos são “absorvidos” pelos produtos (acumulados) durante o processo de produção. Pode-se conhecer o custo médio por centros de custos.
		Custeio direto	Apenas os custos diretamente identificados ao serviço ou tecnologias que se pretende custear são considerados. Os custos indiretos não são considerados.
		Custeio baseado em atividades - ABC	Um produto ou serviço tem seu custo calculado em função das atividades consumidas para o alcance do objetivo final, permitindo a identificação dos custos de tratamento de uma doença específica ou custo de uma intervenção específica. O Custeio ABC surge como uma forma mais precisa de atribuição dos custos indiretos aos produtos pois permite identificar as atividades constitutivas e os recursos consumidos ao longo do processo que se deseja custear.
Saúde Coletiva e de Economia da Saúde	Custos assistenciais	Custos assistenciais financeiros	Montante de recursos necessários para a produção de um programa ou intervenção ou para gerenciar o impacto da saúde de um indivíduo.
		Custos assistenciais econômicos	Custos de oportunidade para implementar a intervenção, incluindo todos os recursos utilizados para implementar uma estratégia em saúde
	Custos não assistenciais		Valores gastos por familiares com o cuidado do paciente; associados com as doenças como despesas de viagem, absenteísmo no trabalho, perda de produtividade devido à enfermidade
Engenharia de Produção		Microcusteio	Estimativa de cada componente de recurso usado. Representa o processo de examinar recursos reais consumidos por um determinado paciente ou serviço de saúde. Diretamente relacionado à apropriação dos custos do produto ou serviço que se deseja custear
		Macrocusteio	Identificação de componentes de custos altamente agregados, com poucos componentes de custos, sem rastreamento de custos diretos por componentes de custos. Custo bruto, isto é, a identificação de componentes de custos altamente agregados, com poucos componentes de custos, sem rastreamento de custos diretos por componentes de custos.

Fonte: Adaptado de Gonçalves e Alemão (2018)

De acordo com Gonçalves e Alemão (2018), buscando um paralelo entre as metodologias, duas abordagens podem ser apresentadas:

a) Abordagem *bottom-up* (de baixo para cima): permite o cálculo do custo por paciente individual ou subpopulação. O microcusteio, assim como o Custeio ABC e o Custeio Direto, correspondem à abordagem *bottom-up*, considerada como padrão ouro nos estudos de Avaliação econômica em Saúde (AES). Isso, por permitir a identificação dos custos de serviços individuais e custo unitário dos recursos consumidos por paciente ou doença.
b) Abordagem *top-down* (de cima para baixo): pode ser considerada como a abordagem do Custeio por Absorção e dos estudos de macrocusteio. Esta abordagem permite o apoio para as decisões orçamentárias e a identificação de custos médios não individualizados, como o resultado dos estudos.

Para os autores, a adoção de uma abordagem em detrimento da outra apresenta relação com os níveis de precisão e viabilidade para estimativa de custos de serviços de saúde conforme apresentado, correspondendo à relação entre identificações de recursos com acurácia. O uso de abordagens combinadas pode viável na composição das informações (GONÇALVES; ALEMÃO, 2018).

Algumas abordagens podem ser utilizadas quando os sistemas de custos não estão implantados em organizações hospitalares e a apropriação de custos por departamento ou serviço não se verifica. Desta forma, utiliza-se de informações agregadas e de critérios de alocação que permitam estimar o custo do serviço ou produto. A elaboração de estudos de custos para análise de tratamentos, pacientes e incorporação de tecnologias, se torna pertinente e necessária, dado o contexto do setor de saúde que apresenta mudança de perfil na assistência, forte incorporação tecnológica e inclusão de doenças emergentes, como também pode representar uma ferramenta de orientação para a gestão dos recursos e definição de estratégias nas organizações hospitalares (GONÇALVES; ALEMÃO, 2018).

2.2.3 Implantação de um sistema e gestão de custos

Para a implantação de um sistema de gestão de custos estruturado exige-se uma equipe multidisciplinar, contando com profissionais da área de planejamento estratégico, engenharia clínica, manutenção predial, patrimônio, informática e

profissionais da saúde (médicos, enfermeiras, bioquímicos), em que cada um deles desempenhe um papel fundamental no processo de estruturação e de gestão dos custos (TEIXEIRA, 2013).

Gil, Borges e Biancolino (2011) revelam que a fase de implantação é identificada como a mais importante e crítica no sucesso de um sistema de informação na organização. Os autores afirmam que, mesmo sendo um tema pouco abordado pela literatura, as especificações de um sistema de custeio é um assunto que se torna cada vez mais relevante diante da clara ampliação da complexidade dos fatores internos ou externos que uma empresa tem que lidar no processo de tomada de decisão. Para Gonçalves e Alemão (2018), o processo de implantação desses sistemas é muito crítico, pois, é nele que o sucesso ou fracasso de uma operação futura é definido, precisando de atenção e comprometimento dos gestores e dos demais envolvidos.

Tratando a implantação, Vieira (2017) explica que, em relação à escolha do método de custeio, definir por onde começar é sempre uma questão importante, visto que são muitas as necessidades de informação e escassos os recursos para fazer frente a elas. Se um grande desafio do SUS é o seu financiamento e faltam subsídios para uma discussão aprofundada das suas necessidades, nesse quesito, parece razoável iniciar o processo adotando a metodologia de custeio que considere de forma global os custos. Assim, o Custeio por Absorção pode ser a melhor escolha para o início desse processo, pelo fato de que o grau de detalhamento e a organização das instituições para a sua implantação serem menores do que aquele necessário para a implantação do Custeio por Atividades (Custeio ABC). Suas afirmações estão direcionadas para as instituições públicas, porém, também podem se aplicar às instituições privadas, ao tratar do momento inicial de implantação.

Para realizar a implantação de um sistema ou da gestão de custos em organizações complexas como as hospitalares, quatro questões são destacadas como relevantes (BRASIL, 2013a):

a) a necessidade de incorporação da cultura da gestão de custos;

b) a negociação de prazos e metas para o processo de implantação;

c) a organização de processos, setores ou áreas; e

d) a integração e a sinergia das decisões nos níveis estratégico, tático e operacional da organização.

Nesse documento, Introdução à Gestão de Custos (BRASIL, 2013a), enfatizam-se as seguintes ações:

a) a definição dos objetos de custos, que se traduz em o custo de que a organização deseja calcular;
b) a escolha do método de custeio;
c) a organização dos processos internos;
d) o uso de *software* para apoiar o processo de implantação;
e) o envolvimento do corpo técnico e da gerência de nível intermediário; e
f) a preparação do nível operacional.

2.3 Metodologias de custos

A contabilidade de custos, de acordo com Camargos e Gonçalves (2004), foi desenvolvida devido às novas demandas de adaptação da Contabilidade Financeira ou Tradicional à atividade industrial, iniciada no final do século XVIII com a Revolução Industrial que, até então, era realizada de maneira extremamente simples. A Contabilidade de Custos representou um novo enfoque na contabilidade, que se voltava para a mensuração de estoques físicos e monetários da atividade predominante – o comércio (MARTINS, 2003), sendo necessário vencer muitos desafios e praticar muitas adaptações ao novo tipo de estrutura empresarial.

Com o desenvolvimento tecnológico e empresarial no decorrer do século XX, a Contabilidade de Custos passou de ferramenta de mensuração e controle, custos e lucro, para um outro essencial para a tomada de decisões gerenciais e de gestão empresarial. Desta forma, o avanço na utilização e a importância gerencial da teoria contábil e das tecnologias de manufatura e produção de bens e prestação de serviços resultaram no desenvolvimento de diferentes sistemas, métodos de custeio, critérios de atribuição de custos e tipos de custos (BRASIL, 2013a).

A contabilidade pode assumir formas diferentes como a contabilidade financeira, de custos e gerencial. Suas especificidades são apresentadas no Quadro 4, sintetizado por Drummond et al. (2014):

Quadro 4 - Descritivo teórico – Formas de tratamento contábil

Contabilidade	Definição	Fonte
Contabilidade financeira	Está condicionada às imposições legais e aos requisitos fiscais. É obrigatória para as entidades legalmente estabelecidas	Bruni e Famá (2011)
	Tem por finalidade reportar informações econômicas sobre uma organização aos constituintes externos: acionistas, credores, reguladores e autoridades fiscais. As informações apresentadas nas demonstrações contábeis comunicam os resultados das decisões e melhorias de processos realizadas pelos gerentes e empregados.	Kaplan et al (1197, p. 4/5) apud Ching (2001, p. 13 e 14)
	Dirigida aos *stakeholders* externos da empresa e condicionada às imposições legais e fiscais. Preocupa-se com: a) leis, normas, princípios e convenções contábeis e é obrigatória para as entidades legalmente estabelecidas; e b) registros relativos ao patrimônio do que já passou.	Martins (2003)
Contabilidade de custos	Voltada para a geração dos custos dos processos empresariais, análise dos gastos realizados pela entidade, determinar o lucro e controlar processos.	Bruni e Famá (2011)
	Cuida da análise dos gastos – sacrifícios financeiros realizados por uma organização no decorrer de suas operações. Esta análise será útil tanto para a Contabilidade Gerencial como para a Financeira.	Martins (2003)
Contabilidade gerencial	Tem por objetivo gerar informações úteis para a tomada de decisões. Não está condicionada às imposições legais. Pode ser caracterizada como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis empregados na contabilidade financeira e de custos. Tem por objetivo detalhar, classificar, trabalhar processos e atribuir informações para a tomada de decisões.	Bruni e Famá (2011)
	Envolve o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar as informações a respeito de eventos econômicos da organização. As informações são de cunho financeiro. Também, refere-se às operações (não financeiras) voltadas aos interesses e necessidades dos indivíduos internos da organização. Estas informações devem servir como um guia nas decisões da organização.	Kaplan et al (1197, p. 4 e 5) *apud* Ching (2001, p. 13/14)
	Voltada aos *stakeholders* internos, principalmente à administração da empresa e não se condiciona às imposições legais. Tem por objetivo produzir informações úteis para a tomada de decisões. Exige a adaptação das informações oriundas da Contabilidade Financeira. Constitui-se de um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis empregados na Contabilidade Financeira e de Custos.	Martins (2003)

Fonte: Adaptado de Drummond et al. (2014)

A preocupação com a Contabilidade de Custos na administração pública teve início com a Lei nº 4.320/1964, que institui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal (BRASIL, 2013c). Um fator importante a ser considerado são os dispositivos legais em relação à previsão de apuração de custos como instrumento da gestão administrativa, orçamentária, de controle interno e da estratégia. Contudo, a publicação da lei não garantiu a dedicação para a sua efetivação por parte dos órgãos públicos.

Neste contexto também se destaca a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências (BRASIL, 2000). Esta lei institui em seu Artigo 50, 3º parágrafo que a Administração Pública manterá o sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Apesar da exigência legal, pelo menos para as organizações públicas, ainda não é aplicado às instituições de saúde, mais especificamente nas organizações hospitalares (LA FORGIA; COUTTOLENC, 2009).

A Emenda Constitucional (EC) nº 29/2000 define os percentuais mínimos de aplicação em ações e serviços públicos de saúde. O Artigo 198 da Constituição Federal prevê que, no final desse período, a referida Emenda seja regulamentada por Lei Complementar que deverá ser reavaliada a cada cinco anos. Na hipótese da não edição dessa Lei permanecerão válidos os critérios estabelecidos na própria Emenda Constitucional (CONSELHO NACIONAL DE SAÚDE, 2005).

A EC 29 representou um importante avanço para diminuir a instabilidade no financiamento que o setor de saúde enfrentou a partir da Constituição de 1988 (com o não cumprimento dos 30% do orçamento da seguridade social), bem como uma vitória da sociedade na questão da vinculação orçamentária como forma de diminuir essa instabilidade (CONSELHO NACIONAL DE SAÚDE, 2005). Para Campelli e Calvo (2007), a EC 29 foi criada com o objetivo de evitar a repetição dos problemas que comprometeram o financiamento do Sistema Único de Saúde (SUS) nos anos de 1990, período em que não havia um parâmetro legal que obrigasse os Estados, Distrito Federal e municípios a destinarem recursos próprios para a área de saúde. A economia

e as políticas públicas das fontes de financiamento no âmbito da União para financiar o SUS eram instáveis e sempre adotavam medidas emergenciais e provisórias para fazer frente à falta de recursos para o setor.

A exigência de geração de informações de custos também está corroborada pela Lei Complementar nº 141/2012 ou Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2012c). Esta lei regulamenta o repasse dos recursos, não só dispondo sobre valores, percentuais e normas para o cálculo do repasse mínimo a ser aplicado pelos entes federados, como também estabelece normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas esferas federal, estadual, distrital e municipal.

No setor saúde, a utilização de informações de custos deve atender aos preceitos definidos na Constituição Federal de 1988 – CF/88 (BRASIL, 1988) e na Lei 8.080/90, conhecida como Lei Orgânica da Saúde ou Lei do SUS (BRASIL, 1990a). Conforme definido na Lei, os serviços contratados pelo SUS devem ser submetidos a normas técnicas e administrativas e, também, a seus princípios e diretrizes, de modo a manter o equilíbrio econômico e financeiro do contrato (BRASIL, 1990a). Essa exigência legal de manutenção do equilíbrio econômico e financeiro dos prestadores de serviços ao SUS significa que eles terão, no mínimo, os custos incorridos na prestação dos serviços cobertos pelos valores repassados pelo SUS, o que exige conhecimento dos custos dos serviços contratados.

Neste âmbito é importante citar a Lei Complementar nº 141, que regulamenta o § 3º do art. 198 da Constituição Federal. De forma geral, essa lei (BRASIL, 2002):

- Dispõe sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, estados, Distrito Federal e municípios em ações e serviços públicos de saúde.
- Estabelece os critérios de rateio dos recursos de transferências para a saúde e as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas três esferas de governo.
- Revoga os dispositivos das Leis nº 8.080, de 19 de setembro de 1990, e nº 8.689, de 27 de julho de 1993, e dá outras providências.

A Carta dos direitos dos usuários da saúde (BRASIL, 2007a) dispõe que é direito do cidadão ter atendimento resolutivo com qualidade sempre que necessário, sendo

garantidas informações sobre seu estado de saúde e informações sobre o custo das intervenções das quais se beneficiou.

Apesar das exigências legais para a geração de informações de custos no setor saúde, público e privado, ainda se tem um longo caminho a percorrer para que se torne uma realidade a todas as organizações de saúde.

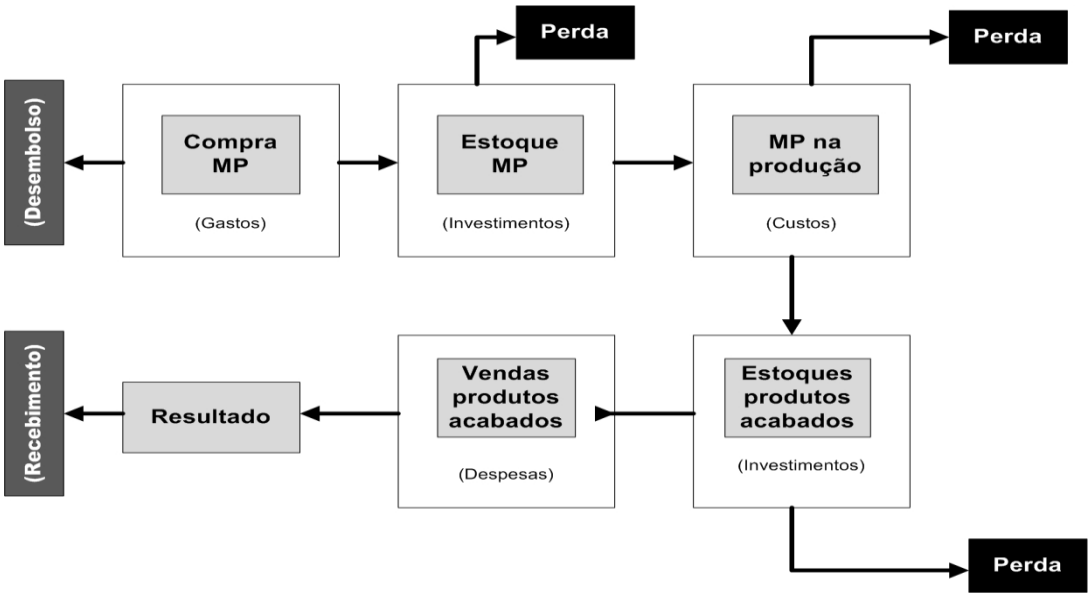
2.3.1 Gestão de Custos: principais conceitos

A fim de alcançar os objetivos gerenciais com o uso das informações adquiridas com a gestão de custos é importante que os conceitos fundamentais da administração financeira e contábil estejam o mais claro possível. Autores como Gonçalves, Alemão e Drummond (2010), Brasil (2013a) e Drummond (2014) afirmam que não existe um consenso na elucidação dos conceitos. Segundo Martins (2003), Bruni e Famá (2011) e Gonçalves, Alemão e Drummond (2010), os conceitos básicos são:

a) Gastos (ou dispêndios) – todos os sacrifícios financeiros realizados por uma organização voltados para o objetivo de obter bens e serviços. Custos, despesas e investimentos são gastos;
   - Custos – todos os gastos relativos a bens ou serviços utilizados diretamente na produção de outros bens ou na prestação dos serviços. Pela contabilidade financeira, os gastos que compõem este grupo são aqueles relacionados à produção de um bem ou serviço.
   - Despesas – todos os gastos não relacionados com a produção do bem ou serviço.
   - Investimentos – todos os gastos realizados em função da vida útil ou de benefícios futuros de bens ou serviços obtidos. No momento de utilização do investimento, o gasto é incorporado ao custo ou despesa.
b) Perda – todo bem ou serviço consumido de forma anormal ou involuntária. As perdas não se confundem com as despesas, tampouco com custos. São caracterizadas pela anormalidade e involuntariedade. Não se trata de sacrifício para obtenção de bens ou serviços (MARTINS, 2003); e
c) Desembolso – decorre do ato do pagamento (dispêndio) do bem ou serviço.

A Figura 1 apresenta as diferenças básicas consideradas entre os conceitos apresentados.

Figura 1 – Fluxo dos conceitos elementares da contabilidade de custos



Fonte: Adaptado de Camargos e Gonçalves (2004)

Os custos podem ser classificados quanto a sua forma: diretos, indiretos e de transformação. Em relação ao volume, podem ser fixos, variáveis, semifixos e semivariáveis. Explicam Bruni e Famá (2011):

a) Em relação à forma:

- Custos diretos – são aqueles diretamente incluídos no cálculo dos produtos e serviços, como materiais diretos e mão de obra direta.
- Custos indiretos – São aqueles que precisam de um critério de rateio para serem distribuídos aos produtos, como água, energia, seguro etc.
- Custos de transformação (custos de conversão ou agregação) – consistem no esforço empregado pela organização para a obtenção de um produto ou serviço, como material direto, mais à mão de obra direta e somado aos custos indiretos de fabricação.

b) Em relação ao volume:

- Custos fixos – são aqueles que no montante do valor total não variam em volume em relação a uma certa capacidade instalada e período de tempo. São variáveis quando calculados unitariamente em função das economias de escala, como o aluguel da indústria.
- Custos variáveis – o valor total é alterado diretamente em função das atividades da empresa. Exemplo: material de embalagem.
- Custos semifixos – “correspondem a custos que são fixos em determinado patamar, passando a ser variáveis quando esse patamar for excedido” (BRUNI; FAMÁ, 2011, p. 31); e
- Custos semivariáveis – representam “custos variáveis que não acompanham linearmente a variação da produção, mas aos saltos, mantendo-se fixos dentro de certos limites” (BRUNI; FAMÁ, 2011, p. 31), como: uma máquina de xerox que, até determinado limite, o valor cobrado é feito de forma individual e que a partir de um número “x” de cópias é fixado o valor de contrato.

2.3.2 Sistemas de acumulação de custos, tipos de custo e métodos de custeio

O Quadro 5 apresenta uma síntese da diferenciação entre o conceito de sistemas de custeio, métodos e tipos de custos.

Quadro 5 – Esquema de diferenciação entre sistemas de custeio, métodos e tipos de custos

Conceitos	Descrição	Aplicação
Sistemas de Acumulação de Custos	É a forma como os custos são acumulados e apropriados aos produtos e serviços	Custeio por processos Custeio por ordem
Tipos de Custos	Opções de mensuração dos elementos obtidos pelo sistema de acumulação.	Custo estimado Custo real Custo padrão
Métodos de Custeio	Como e quais custos (e despesas) devem ser alocados aos produtos.	Custeio por Absorção Custeio Pleno Custeio Direto Custeio ABC

Fonte: Camargos e Gonçalves (2004)

2.3.2.1 Sistemas de acumulação de custos

Os sistemas de acumulação de custos referem-se aos mecanismos utilizados nas sucessivas transferências de valores aos produtos ou serviços ofertados pelas empresas. Isto é, consistem na forma como os custos são acumulados e apropriados aos produtos e serviços (BRUNI; FAMÄ, 2011).

Segundo Martins (2003), os dois sistemas de acumulação de custos mais utilizados são:

a) Custeio por processo - indicado para empresas cuja produção seja caracterizada por homogeneidade, com processamento de produtos com as mesmas características e cuja contabilização dos custos é feita no final de determinado período. Para isso, os custos são acumulados em contas ou folhas representativas das diversas linhas de produção, que são encerradas sempre no final de cada período (semana, mês, trimestre, ano).
b) Custeio por ordem (específica, de produção ou de serviços) - indicado para empresas cujos produtos processados são diferenciados e a contabilização dos custos é feita por produto ou por lotes de fabricação. Para isso, os custos são acumulados em contas ou folhas representativas das diversas linhas de produção, que são encerradas sempre no final da fabricação de determinada encomenda ou lote.

2.3.2.2 Tipos de custos

Os tipos de custo referem-se às opções de mensuração dos elementos obtidos pelo sistema de acumulação que foram determinadas pelo processo produtivo de custeio e pelo método de custeio adotado. Os três tipos de custo são:

a) Custo estimado – é o custo estabelecido com base em custos de períodos anteriores, ajustados em função de expectativas de ocorrências futuras, porém, sem muito questionamento sobre as quantidades (materiais/mão de obra) aplicadas nos períodos anteriores e respectivos custos.
b) Custo real – é o custo obtido ou observado após a produção.

c) Custo-padrão – é o custo que é cuidadosamente predeterminado e que deveria ser atingido em operações eficientes. Isto é, consiste em uma técnica de fixar previamente preços para cada produto que a empresa fabrica. Pode ser utilizado na aferição de desempenho, na elaboração de orçamentos, na orientação de preços e na obtenção de custos dos produtos com razoável economia e simplicidade de escrituração contábil, possibilitando a análise da eficiência produtiva dos processos empresariais (BRUNI; FAMÁ, 2011).

2.3.2.3 Métodos de Custeio

Os métodos de custeio definem como deve ser feito o custeio dos produtos. Isto é, como e quais custos (e despesas) devem ser alocados aos produtos. Os métodos de custeio podem ter objetivos tanto legais quanto gerenciais e com abordagens distintas (ALEMÃO, 2012; CAMARGOS; GONÇALVES, 2004).

De acordo com Gonçalves e Alemão (2018) a escolha da metodologia de custeio deve refletir a importância de estimativas precisas e sua viabilidade. Para os autores, é necessário identificar se os benefícios das informações de custos mais confiáveis justificam os custos adicionais e a complexidade incorrida na obtenção de informações precisas e detalhadas.

La Forgia e Couttolenc (2009) afirmam que, dentre os sistemas de custos mais utilizados em hospitais, três metodologias destacam-se:

a) O custeio por absorção: que aloca todos os custos e despesas aos centros de custos 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 usada por poucos hospitais para propósitos diferentes.

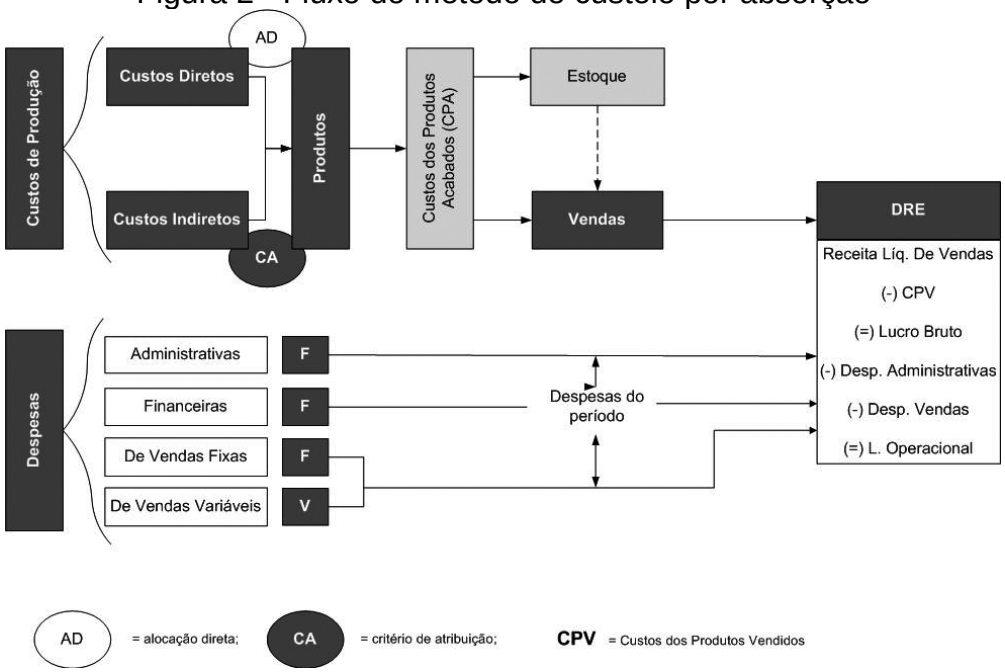
Para os autores, “essas abordagens são aplicadas a propósitos diferentes e não são mutuamente exclusivas” (LA FORGIA; COUTTOLENC, 2009, p. 58).

I. Custeio por Absorção

No método de custeio por absorção, de acordo com Camargos e Gonçalves (2004), todos os custos de produção (diretos ou indiretos) são alocados aos produtos. Inicialmente, classifica-se os custos em indiretos e diretos, sendo que ambos são “absorvidos” pelos produtos (acumulados) durante o processo de produção. Desta forma, faz-se a apropriação somente dos custos, sendo que as despesas (diretas ou indiretas) não são atribuídas aos produtos e serviços e, sim, lançadas em sua totalidade na demonstração do resultado do exercício (DRE). Trata-se de um método condizente com os princípios contábeis, geralmente aceitos (PCGA) e reconhecido por contadores, auditores e pela legislação fiscal.

No que tange à gestão hospitalar, reconhece-se a importância do arcabouço da aplicação do custeio por absorção após diversos estudos e experiências de seu desenvolvimento. A concepção de que os produtos fabricados e/ou serviços prestados devem absorver os custos é coerente com a legislação e com a gestão, tanto estratégica como operacional. Entretanto, há a necessidade de se definir construtos com maior rigidez e/ou adaptações e/ou concessões metodologicamente defensáveis, visando ao fortalecimento legal e gerencial da gestão de custos hospitalar (BRASIL, 2013a). Este método é apresentado de forma esquemática na Figura 2.

Figura 2 - Fluxo do método de custeio por absorção



Fonte: Brasil (2013. p. 45)

II. Custeio Direto

Segundo Camargos e Gonçalves (2004), no método de custeio direto, inicialmente, classifica-se os custos em indiretos e diretos. Porém, somente os custos diretos são apropriados aos produtos. Os custos indiretos (CI) não são rateados, mas, sim, lançados em sua totalidade na DRE como as despesas. É um método que não é reconhecido pela legislação fiscal. Tem, entretanto, reconhecida importância gerencial, pois fornece informação para criação da margem de contribuição dos produtos em determinado período.

Os métodos de custeio direto e variável são tratados pela teoria contábil e, na prática, como sendo um só, mas, em termos teóricos, eles diferem no que se refere ao tratamento dispensado às despesas variáveis de vendas. No método direto elas são tratadas corretamente como despesas do período, enquanto que no método variável assumem uma conotação de custos ao serem somadas aos custos variáveis de produção e deduzidas das receitas de vendas (BRASIL, 2013a).

III. Custeio ABC ou Custeio Baseado em Atividades

O sistema de custeio baseado em atividades (ABC) - do original em Inglês *Activity Based Costing* -, busca a visibilidade mais orgânica da instituição na origem, possibilitando informações de custos por meio de uma visão sistêmica (GONÇALVES; ALEMÃO; DRUMOND, 2010). Para os autores, o custeio ABC possibilita a construção do custo numa abordagem inovadora, considerando-o não por função ou centralização em áreas administrativas, mas por processos ou atividades. O ABC cobra o mapeamento dos processos por intermédio de números e dos mecanismos que os geraram. Esse desenvolvimento gera um conjunto de informações que se torna a base de conhecimentos sólida e eficaz tanto para o desenvolvimento gerencial como para a aplicação de outros instrumentos de gestão vinculados ao desempenho e de reconhecida utilidade empresarial.

O Custeio Baseado em Atividades parte do princípio de que os recursos não são consumidos pelos produtos, mas, sim, pelas atividades. O sistema de custeio ABC baseia-se na visão sistêmica da empresa e na fragmentação desse sistema (ou processos) em atividades. Cada processo é dividido em unidades básicas: as atividades. Segundo Brimson (1996), uma atividade pode ser definida por uma

combinação de pessoas, tecnologia, matérias-primas, métodos e ambiente para gerar determinado produto ou serviço. Dessa forma, é possível descrever o tempo destinado e os resultados desse processo. Em seguida, faz-se a apropriação dos custos de cada uma dessas atividades, gerando informação sobre “quais” recursos e “como” eles são consumidos em cada atividade mapeada no longo do processo. Esses recursos tanto podem ser tanto humanos como material de consumo ou equipamentos. A partir daí, identificam-se as atividades que agregam valor ao produto ou serviço prestado (GONÇALVES; ALEMÃO; DRUMMOND, 2010).

3 METODOLOGIA

Neste capítulo descreve-se a metodologia, o caminho e os instrumentos próprios de abordagem da realidade estudada nesta pesquisa. Questões relativas ao tipo de pesquisa quanto à abordagem, os meios e os fins, como também as unidades de análise, os sujeitos de pesquisa, as técnicas de coleta e a análise de dados.

3.1 Tipo de pesquisa quanto à abordagem

Este estudo foi realizado por meio de uma abordagem qualitativa. Para Minayo (2014), a pesquisa qualitativa trabalha com o universo de significados, motivos, aspirações, crenças, valores e atitudes, o que corresponde a um espaço mais profundo das relações, dos processos e dos fenômenos que não podem ser reduzidos à operacionalização de variáveis. Minayo (2014) ensina que a pesquisa qualitativa é aquela capaz de incorporar significado e intencionalidade ao ato, às relações e às estruturas sociais.

3.2 Tipo de pesquisa quanto a natureza

Trata-se de uma pesquisa aplicada. A pesquisa aplicada objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática e dirigida para a solução de problemas específicos, envolvendo verdades e interesses locais (GERHARDT; DENISE, 2009).

Para a construção deste estudo foi realizada a revisão integrativa da literatura sobre a temática explorada. Foram realizadas discussões e entrevistas por meio de painel de especialistas e análise documental do objeto de estudo. O produto final deste processo passou a ser um problema mais esclarecido e passível de investigação mediante a procedimentos mais sistematizados.

3.3 Tipo de pesquisa quanto ao método

Como método, utilizou-se a prospecção estratégica. Esta é uma metodologia de pesquisa desenvolvida em 1980 no campo da Administração e adotada posteriormente em estudos sobre políticas públicas (HABEGGER, 2010). Para esse autor, a prospecção estratégica pode ser definida como uma tentativa de alargar as “fronteiras da percepção” e expandir a capacidade de atenção em relação a temas e situações emergentes.

De acordo com Habeagger (2010), o método integra as perspectivas, procedimentos e ferramentas tanto das pesquisas de tendências como dos estudos de futuro. De um lado, a pesquisa de tendências lida com a detecção precoce e interpretação nos campos econômico, político, social e tecnológico, tendo por objetivo avaliar o impacto das mudanças na sociedade e nos indivíduos. Os estudos de futuro, por outro lado, capturam e antecipam desenvolvimentos futuros nesses domínios, de modo a gerar visões de como a sociedade evolui e das opções de políticas que estão disponíveis para se modelar um futuro desejado.

Para Habegger (2010), o processo de prospecção estratégica pode ser conceituado e implementado de várias maneiras, mas, a maioria dos estudiosos, segue uma lógica bastante semelhante, dividindo tal processo em três fases:

a) Fase 1: detecção precoce e a análise da informação que envolve a identificação e o monitoramento contínuo dos temas, tendências, desenvolvimento e mudanças dos processos em estudo (HABEGGER, 2010). Nesta pesquisa, esta primeira fase foi desenvolvida por meio da realização da revisão integrativa e do entendimento da estrutura organizacional da instituição estudada, dos principais procedimentos realizados e, principalmente, do tipo de informações hospitalares de custos desejadas.
b) Fase 2: corresponde à geração de conhecimento prospectivo (HABEGGER, 2010). Nesta pesquisa, esta segunda fase implicou na avaliação e entendimento dos desafios para a implementação das diferentes políticas de custos e se deu por meio de análise documental e Painel de Especialistas, onde foi realizado:

a) definição dos processos produtivos, processos de apoio e setores administrativos;
b) definição do método de custeio ideal às características da instituição e ao nível de informação desejada; e
c) levantamento das dificuldades apontadas para a implementação da proposta definida pelo grupo diretor do hospital.

Frente ao referencial teórico, buscou-se identificar quais as principais dificuldades que podem ser encontradas na fase de implantação, o que naturalmente pode variar de acordo com as características da instituição.

c) Fase 3: ocorre com o desenvolvimento das opções futuras que se assenta na formulação dos futuros desejados e, isso, implica em explorar diversos “futuros” ou cenários alternativos (HABEGGER, 2010).

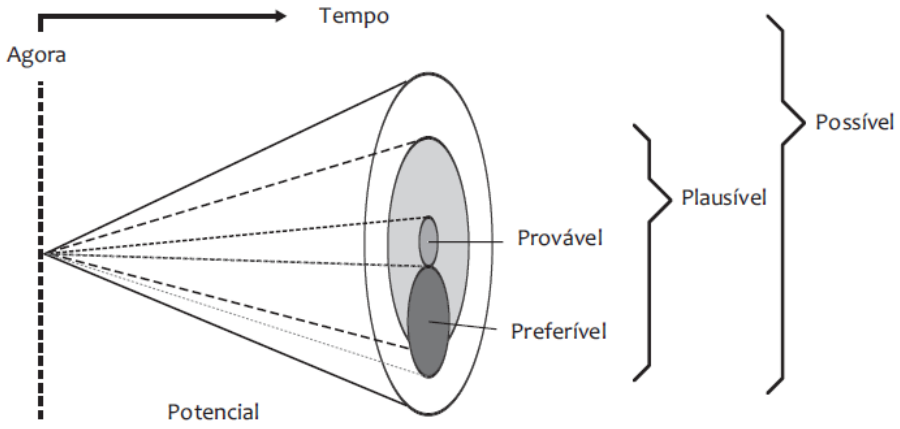
Neste contexto prospectivo, conforme revela o autor, assume-se três cenários alternativos:

a) cenário desejável e possível;
b) cenário inercial e provável; e
c) cenário pessimista e plausível.

Impôs-se às categorias de “futuros” desejáveis a condição de possibilidade, isto é, a capacidade de concretização no horizonte temporal contemplado.

Na Figura 3, os horizontes possíveis foram estabelecidos como diretrizes desejáveis:

Figura 3 - Cone dos “futuros”

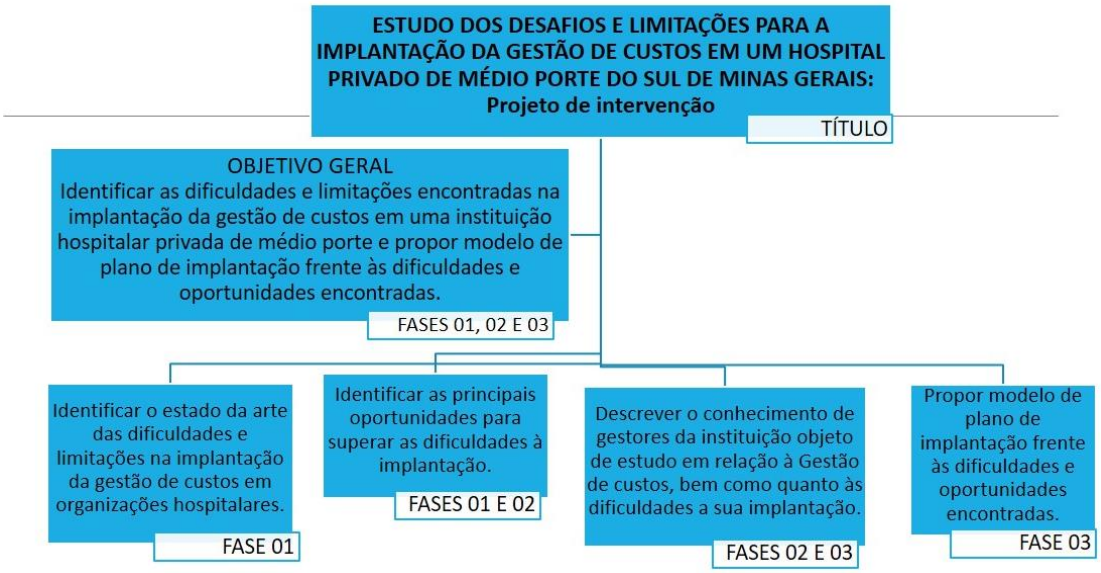


Fonte: Habegger (2010, p. 56)

Nesta pesquisa, o cenário desejável é a implantação da gestão de custos na instituição objeto de estudo aplicado às suas características e necessidades, reconhecendo, descrevendo e trabalhando as dificuldades e limitações encontradas em seu percurso.

Com base no que foi exposto, tem-se a Figura 4 que apresenta a relação entre objetivos geral e específicos e as etapas da metodologia proposta.

Figura 4 - Relação entre objetivos geral e específicos e as etapas da metodologia proposta



Fonte: Elaborada pela autora

3.4 Unidades de análise e sujeitos da pesquisa

A pesquisa tem como unidade de análise uma unidade hospitalar de médio porte, situada no sul de Minas Gerais. A instituição, de caráter privado, tem atendimento especializado no diagnóstico e tratamento de doenças cardiovasculares e conta com parcela importante do seu atendimento ao SUS. Figura como referência em atendimentos na área da cardiologia, neurologia e hemodinâmica para o município onde se situa, cidades do sul de Minas e também do interior paulista.

Os dados que apresentados a seguir são de um hospital privado, de médio porte, situado em Poços de Caldas-MG, de acordo com o Planejamento Estratégico da Instituição (2019-2021).

A instituição foi criada na década de 1970, inicialmente de caráter privado e, atualmente, credenciada ao SUS. Atende diversos convênios e particulares em várias especialidades. Possui Unidade de Terapia Intensiva Geral, Cardiológica e Neurológica especializadas e três unidades de internação, totalizando 144 leitos. Conta com 424 colaboradores distribuídos entre esquipes de enfermagem, fisioterapia, nutrição, farmácia, psicologia, odontologia, fonoaudiologia, terapeuta ocupacional, serviço de imagem, serviço de higienização e quadros administrativos, além do corpo clínico e programas de residência médica em Clínica Médica e Cardiologia. É um hospital de alta complexidade, atendendo especialidades de alto risco como cirurgias cardíacas e neurológicas. Para tal finalidade dispõe de:

a) UTI com 38 leitos, divididos em Unidades Geral 1 e 2, Unidade Coronariana e Neurológica.
b) Unidades de Internação A, B, C e D que totalizam 106 leitos.
c) Pronto Socorro referenciado para o atendimento ao Infarto Agudo do Miocárdio (IAM) e Acidente Vascular Cerebral (AVC) Agudo para os clientes de SUS, convênios e particulares, com cinco leitos.
d) Pronto Atendimento 24 horas para convênios e particulares.
e) Ambulatório de especialidades.
f) Centro cirúrgico com três salas que realizam cirurgias de pequeno, médio e grande porte;

g) Serviço de Hemodinâmica com duas salas para exames e procedimentos com Selo Diamante de Certificação de Qualidade.

h) Centro de diagnóstico por imagem.

i) Centro de Tratamento de feridas com duas câmaras Hiperbáricas.

j) Programa de Residência Médica em Clínica Médica e Cardiologia.

O negócio do hospital-empresa é o atendimento às doenças cardiovasculares e cerebrais de Poços de Caldas e região. Sua visão de futuro é a excelência no atendimento a essas doenças com captação de novos recursos em todo o estado e com reconhecimento nacional e internacional.

Possui instalações próprias em constante expansão e serviços de apoio como laboratório de análises clínicas, agência transfusional, lavanderia hospitalar, serviço de nutrição e dietética, serviço de higienização e central de materiais e esterilização.

O hospital é dirigido por um diretor clínico e técnico, de formação médica e que ocupa ambos os cargos desde sua inauguração. A instituição conta ainda com uma Mesa Administrativa e Diretoria Financeira, sendo os seus membros de confiança e de indicação da Diretoria Técnica.

O hospital também conta com gestores responsáveis pelos processos desenvolvidos nos seus diversos setores, pessoas da confiança da diretoria técnica e administrativa e com formação e experiência para atuarem em suas áreas.

A instituição tem definidos a sua Missão, Visão e Valores:

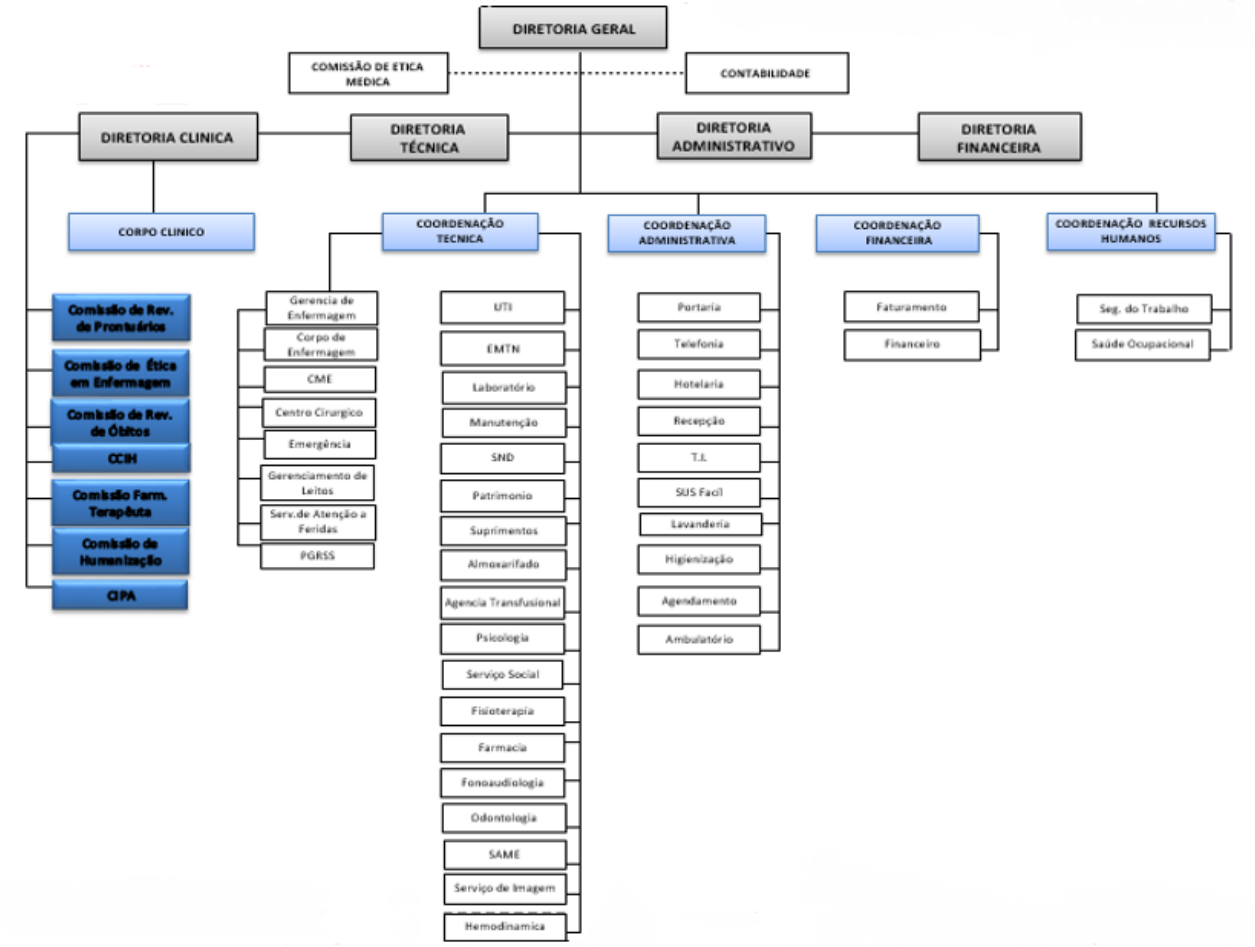
a) Missão – Excelência no atendimento cardiovascular e cerebral.

b) Visão – Liderança e inovação no atendimento às doenças cardiovasculares.

c) Valores - Integração, ética e humanização.

A Figura 5 apresenta a estrutura organizacional da instituição, para que se avalie a hierarquia e a configuração dos centros de custo.

Figura 5 – Organograma institucional



Fonte: Instituição objeto de estudo (2019)

O hospital conta com avaliação positiva no atendimento aos pacientes, de acordo com o estudo apresentado pela Secretaria do Estado de Saúde de Minas Gerais (MINAS GERAIS, 2018), que aponta Poços de Caldas como líder do estado de Minas Gerais no *ranking* entre os municípios mineiros mais qualificados dentre os que têm habilitação em Alta Complexidade em Cardiologia. Esta classificação se deve ao atendimento prestado por esta instituição devido ser a única do município credenciada para atender a esta especialidade.

O estudo revela os municípios mineiros que oferecem a melhor cobertura, estrutura completa de serviços de saúde e, ainda, a mais alta efetividade, levando-se em conta os indicadores, parâmetros, índices de acesso e método de seleção na atenção básica, média e alta complexidade hospitalar principalmente nos atendimentos

pelo SUS. Pela classificação chamada de TOP 08 (Figura 6), Poços de Caldas aparece com uma pontuação de 0,95 pontos à frente de Belo Horizonte que obteve 0,94 pontos:

Figura 6 – TOP 8 de alta complexidade no atendimento em alta complexidade em Minas Gerais

Município	UF	Pontuação
Poços de Caldas	MG	0,95
Belo Horizonte	MG	0,947
Divinópolis	MG	0,93
Alfenas	MG	0,924
Muriaé	MG	0,919
Uberaba	MG	0,911
Ipatinga	MG	0,91
Ponte Nova	MG	0,881

Fonte: Minas Gerais (2018, p. 9)

A instituição conta ainda, desde 2016, com o selo de Certificação de Acreditado com excelência pela metodologia da Organização Nacional de Acreditação (ONA), sendo o maior nível de acreditação de qualidade nesta metodologia. Além disso, Acreditado com Excelência e com o Selo de Acreditação Diamante para o Serviço de Hemodinâmica, sendo o único de Minas Gerais e no Brasil credenciado ao SUS com este nível de acreditação. Busca o desenvolvimento da gestão da instituição com a implantação da gestão de custos, sendo este o objeto deste estudo.

3.5 Técnicas de coleta de dados

Para atingir os objetivos da pesquisa foram utilizadas duas técnicas de coleta de dados. Foi realizada A análise documental a partir de documentos contemporâneos e retrospectivos, considerados cientificamente autênticos, abrangendo arquivos privados e dados de registro da unidade de análise. Para Lüdke e André (1996, p. 38), “a análise

documental é uma valiosa técnica de abordagem de dados qualitativos seja complementando as informações obtidas por outra técnica ou desvelando aspectos novos do tema". A análise documental favorece a observação do processo de maturação ou de evolução de indivíduos, grupos, conceitos, conhecimentos, comportamentos, mentalidades, práticas, entre outros (CELLARD, 2008). Para os documentos de gestão foram necessários na identificação das ações propostas para enfrentar o problema delineado.

Foi utilizado também o painel de especialistas, que é a técnica de pesquisa empregada em psicologia, administração e ciências sociais. Geralmente, é empregada em investigações que incluem mais de uma técnica de pesquisa, em que o especialista representa uma perspectiva bem específica sobre o assunto a ser integrada com outras visões sobre o tema, não implicando em palavra final ou definitiva a seu respeito (PINHEIROS; FARIA; ABE-LIMA, 2013).

O painel de especialistas foi formado por seis gestores de nível médio da instituição, responsáveis pela gestão dos processos estratégicos: Central de Materiais e Esterilização, Departamento de Enfermagem, Hemodinâmica, Laboratório de Análises Clínicas, Pronto-Socorro e Unidade de Terapia Intensiva.

Foram realizadas duas reuniões com todo o grupo e discussões individuais, no período de setembro a novembro de 2019, onde foi apresentado o questionário semiestruturado elaborado pela própria autora da pesquisa (APÊNDICE A). O especialista foi convidado a discutir o tema tendo por finalidade o de realizar um diagnóstico a partir do seu conhecimento e percepções acerca do assunto exposto (Gestão de Custos). Após todos apresentarem suas opiniões aos questionamentos propostos, foram orientados a discutirem sobre os conceitos básicos da gestão de custos e sua importância para a instituição hospitalar, realizando a sensibilização da equipe quanto ao tema e à geração de conhecimento prospectivo.

É importante destacar o caráter coletivo desta técnica que reúne especialistas, considerados capazes para o tratamento das questões envolvidas no objetivo da pesquisa, geralmente, implicando a análise de tema complexo e controverso, sendo esta competência que a caracteriza como técnica de pesquisa.

A “especialidade” de seus integrantes pode se referir aos ambientes ou situações de interesse para a pesquisa, às pessoas investigadas, ou mesmo, aos fenômenos (ou conceitos) a serem tratados. A utilização dessa técnica adquire especial relevância quando inserida em contexto de pesquisa que emprega a estratégia multimétodos (PINHEIROS; FARIA; ABE-LIMA; 2013).

A atuação da pesquisadora na instituição permitiu que a análise documental de informações e dos processos envolvidos na elaboração da pesquisa. Possibilitou também que a análise dos dados fosse comparada com as observações dos fatos que influenciam em relação às informações adquiridas no painel de especialistas. Além disso, em alguns momentos, ser interventora, orientando a instituição no sentido de obter melhores resultados das informações, configurando o método de observação participante. Gil (2008) esclarece sobre a “observação participante”:

> A observação participante, ou observação ativa, consiste na participação real do conhecimento na vida da comunidade, do grupo ou de uma situação determinada. Neste caso, o observador assume, pelo menos até certo ponto, o papel de um membro do grupo. Daí por que se pode definir observação participante como a técnica pela qual se chega ao conhecimento da vida de um grupo a partir do interior dele mesmo (GIL, 2008, p. 103).

3.6 Aspectos éticos

Esta pesquisa foi apresentada à Diretoria Técnica e Administrativa da instituição para a sua aprovação e autorização e emissão de declaração de concordância. Após a autorização pela instituição, foram realizadas reuniões e discussões com os especialistas para a apresentação do estudo, explicando os objetivos da pesquisa, enfatizando o caráter voluntário, a segurança da confidencialidade do uso dos dados e a importância do estudo para promover o uso eficiente dos recursos.

4 DIAGNÓSTICO E PLANO DE AÇÃO

Este capítulo aborda as atividades realizadas a fim de cumprir o objetivo geral desta pesquisa bem como os objetivos específicos delineados. Para tanto, busca-se também cumprir as etapas 1, 2 e 3 definidas pela Prospecção Estratégica. Para tanto, a seguir descreve-se a revisão de literatura realizada, sendo esta uma revisão integrativa, bem como suas aplicações em estudos comparativos com o cenário estudado e a opinião dos profissionais obtidas por meio do painel de especialistas.

4.1 Revisão integrativa

Visando atender a Fase 1 da Prospecção Estratégica, esta revisão foi realizada tendo como referência os estudos de Souza, Silva e Carvalho (2010) e Pereira e Galvão (2014).

Ao tratar especificamente da implantação de um sistema de gestão de custos optou-se pela realização da revisão integrativa da literatura. Isso, dado o contexto da gestão de custos em saúde, principalmente no setor saúde que, apesar de ser fundamental para o planejamento e gestão, não é ferramenta de gestão recorrente neste segmento, seja privado ou público. O processo de implantação de um sistema de gestão de custos é tema relevante para a saúde e, nem sempre, considerado. Justifica-se também esta revisão devida à escassez de dados encontrados que abordam este assunto especificamente.

Para o levantamento de publicações referente à temática ‘Implantação da gestão de custos, buscou-se elaborar uma questão de investigação que orientasse a pesquisa. Esta questão foi teve apoio no anagrama PICO que representa um acrônimo para Paciente, Intervenção, Comparação e "*Outcomes*" (desfecho) (SANTOS; PIMENTA; NOBRE, 2007), sendo: as dificuldades apontadas (C), na implantação de um sistema de custos (I) em uma instituição hospitalar privada de médio porte (P), na qual as variáveis independentes são as dificuldades apresentadas em pesquisas anteriores (O).

Realizou-se uma busca bibliográfica nas bases de dados da Biblioteca Virtual em Saúde (BVS), Literatura Latino-americana e do Caribe em Ciências da Saúde (LILACS)

e *Medical Literature Analysis and Retrieval System Online (Medline*). Os descritores de saúde escolhidos para a busca na língua inglesa e portuguesa foram (DeCS/MeSH): Custos e Análises de Custos/*Cost Analysis* e/*and* Custos de Cuidados de saúde/*Health Care Costs* e/*and* Custos Hospitalares/*Hospital Costs*.

Foram encontrados 1089 estudos e, ao aplicar o termo “implantação” obteve-se 41 estudos. Esta pesquisadora optou por não restringir o período de publicação para análise dos estudos devido ao pequeno número de estudos encontrados. Para seleção, realizou-se a leitura dos títulos, resumos e metodologias. Após este procedimento, nenhum estudo foi selecionado de acordo com a temática definida, pois, não tratavam da implantação de sistemas de custos em instituições hospitalares.

Foi realizada nova busca na base Google Acadêmico. De acordo com Pereira e Galvão (2014), é indicada sua utilização na fase de buscas para revisões, porém, é necessária a atenção, visto que a plataforma tem por característica a de ser muito abrangente. Os descritores controlados utilizados para a busca na língua inglesa e portuguesa foram (DeCS/MeSH): Custos e Análises de Custos/*Cost Analysis* e/*and* Custos de Cuidados de saúde/*Health Care Costs* e/*and* Custos Hospitalares/*Hospital Costs*. Recuperou-se 42.700 estudos e, ao aplicar o termo “implantação” foram encontrados 27.500 estudos.

Ao aplicar o filtro de período de tempo da publicação, delimitado em 20 anos (1999 – 2019) foram selecionados 15.400 estudos. Para esta seleção, realizou-se a leitura dos títulos, resumos e metodologias e, após este procedimento, foram selecionados sete estudos que tratavam a temática em questão. Também considerou-se a pesquisa de trabalhos não indexados/publicados, disponíveis em bibliotecas e literatura cinzenta, isto é, a literatura não controlada por editores científicos ou comerciais, tais como relatórios governamentais, teses, dissertações e resumos publicados em anais de congressos (PEREIRA; GALVÃO, 2014), utilizando os mesmos critérios. Desta pesquisa, foram incluídos quatro estudos relevantes, totalizando 11 publicações que contemplavam a questão de pesquisa.

Para a análise dos estudos encontrados elaborou-se um formulário com objetivo inicial de padronizar as informações coletadas. Este instrumento de coleta de dados

(APÊNDICE B) foi elaborado buscando atender aos objetivos específicos um e dois desta pesquisa, apresentados na seção Introdutória deste trabalho.

Os 11 estudos selecionados foram publicados entre os anos de 1999 e 2017, sendo publicações em revistas científicas *online* brasileiras, sendo: sete estudos, uma publicação com o caráter de artigo de revisão extraído dos Anais do XIX Congresso Brasileiro de Custos, três trabalhos acadêmicos - dissertação de mestrado, sendo uma em contabilidade, uma em engenharia de produção e uma em saúde pública.

O Quadro 6 apresenta de forma sintetizada os resultados da busca bibliográfica.

Quadro 6 – Distribuição e caracterização dos estudos encontrados na revisão integrativa

Nº	Autor(s) Ano	Título	Tipo de estudo	Objetivos do estudo	Método facilitador de implantação	Método de custeio	Unidade de análise	Metodologia	Conclusões
1	Pomper mayer (1999)	Sistemas de gestão de custos: Dificuldades na implantação.	Artigo de periódico	Apresentar uma série de reflexões sobre dificuldades detectadas no momento da implantação de sistemas de gestão de custos nas organizações.	NA	NA	Diversas instituições	Reflexões Relato de Experiência	A trajetória estratégica escolhida pela organização terá influência decisiva na seleção do método de custeio a ser implantado. As dificuldades na implantação apresentam diferenças em função de variáveis.
2	Serra Negra e Serra Negra (2001)	Custo hospitalar: uma reflexão sobre implantação e necessidades.	Artigo de periódico	Realizar uma revisão com sequência de informações que contemple as informações mais básicas até as mais complexas sobre custos hospitalares.	NA	NA	Diversas instituições	Revisão da literatura pelo método de indução	Contabilidade hospitalar com um vasto campo para a pesquisa e aplicação prática da contabilidade, inexplorado e promissor.

(Continua...)

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 6 – Distribuição e caracterização dos estudos encontrados na revisão integrativa

Nº	Autor(s) Ano	Título	Tipo de estudo	Objetivos do estudo	Método facilitador de implantação	Método de custeio	Unidade de análise	Metodologia	Conclusões
3	Rocha (2004)	Dificuldades na implantação de sistemas de custeio em Instituições hospitalares: Estudo de caso em um Hospital de Florianópolis.	Dissertação (mestrado) - Engenharia de Produção	Identificar a possibilidade de aplicação dos princípios e métodos de custeio adaptados às organizações hospitalares e descreveu as dificuldades encontradas na implantação de tais sistemas de custos, analisando formas de fugir a estas dificuldades.	Não houve	Absorção total, com centros de custos (RKW)	Hospital filantrópico Universitário Florianópolis - SC	Pesquisa aplicada, qualitativa Pesquisa participante Estudo de caso	O Hospital teve a implantação interrompida por problemas descritos e acredita-se que a implantação poderia ter sucesso se tivesse sido iniciada com um planejamento detalhado e com o envolvimento da alta direção em todo o processo desde o início. É item imprescindível para uma implantação de sucesso.

(Continua...)

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 6 – Distribuição e caracterização dos estudos encontrados na revisão integrativa

Nº	Autor(s) Ano	Título	Tipo de estudo	Objetivos do estudo	Método facilitador de implantação	Método de custeio	Unidade de análise	Metodologia	Conclusões
4	Martins, Chaves e Alemão (2010)	Implantação do Sistema de Custos na Rede FHEMIG.	Artigo de periódico	Construção de uma base de conhecimento a partir da aplicação de sistema de custeio por Absorção como ferramenta de organização estratégica, em uma rede de hospitais públicos.	Não houve	Absorção	Rede de hospitais públicos	Estudo de caso descritivo	A apuração e o controle de custos hospitalares constituem uma absoluta necessidade dentro dessas organizações e podem ser utilizadas como instrumento eficaz de gerencia e acompanhamento dos serviços, permitindo a implantação de medidas que visem a um melhor desempenho das unidades, com base na possível redefinição das prioridades essenciais, aumento da produtividade e racionalização do uso de recursos.

(Continua...)

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 6 – Distribuição e caracterização dos estudos encontrados na revisão integrativa

Nº	Autor(s) Ano	Título	Tipo de estudo	Objetivos do estudo	Método facilitador de implantação	Método de custeio	Unidade de análise	Metodologia	Conclusões
5	Souza et al (2012)	Custeio baseado em atividades em organizações hospitalares: Análise do processo de custeamento em dois hospitais.	Artigo de periódico	Verificar quais as principais dificuldades, especificamente relacionadas a necessidade informacional, para o cálculo de custos por meio do sistema abc em duas organizações hospitalares.	Metodologia de implantação desenvolvida por Souza, Guerra e Avelar (2009)	ABC	Maternidade Privada e Hospital filantrópico	Exploratória, qualitativa, baseou-se em estudo de caso.	Para um cálculo mais apurado dos custos, é necessário que os hospitais pesquisados realizem adequadamente alguns controles específicos durante a realização de suas atividades.

(Continua...)

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 6 – Distribuição e caracterização dos estudos encontrados na revisão integrativa

Nº	Autor(s) Ano	Título	Tipo de estudo	Objetivos do estudo	Método facilitador de implantação	Método de custeio	Unidade de análise	Metodologia	Conclusões
6	Felipe et al (2012)	Dificuldades encontradas durante a implantação de sistema de custos: um estudo realizado com base em artigos do congresso brasileiro de custos.	Artigo apresen-tado no XIX Congresso Brasileiro de Custos	Identificar quais são as dificuldades encontradas pelas organizações ao implantar um sistema de custos.	NA	NA	Diversas instituições	Exploratório e descritivo, bibliográfica, documental e quantitativa.	Encontrar dados foi a dificuldade mais apontadas dentro dos trinta (30) estudos de casos, mencionados nos 30 artigos analisados, tanto em empresas privadas como nas públicas. As demais dificuldades são heterogêneas em empresas públicas e privadas. Soluções simples e até mais trabalhosas e longas foram apontas para prevenir ou sanar as oito (08) dificuldades, mencionadas nos estudos de casos, garantido assim um melhor processo de implantação do sistema de custos.

(Continua...)

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 6 – Distribuição e caracterização dos estudos encontrados na revisão integrativa

Nº	Autor(s) Ano	Título	Tipo de estudo	Objetivos do estudo	Método facilitador de implantação	Método de custeio	Unidade de análise	Metodologia	Conclusões
7	Zardo e Hekis (2013)	Estudo para implementação de um sistema de apuração de custos no centro de pesquisas oncológicas – CEPON.	Artigo de revista online	Realizar um estudo para a implementação de um sistema de apuração de custos no Centro de Pesquisas Oncológicas (CEPON).	NA	Custeio por Absorção	Órgão público estadual. Florianó-polis - SC	Exploratório descritivo	A implementação de um sistema de apuração de custos hospitalares proporcionará importantes informações gerenciais. No atual contexto organizacional, identificou-se que o recomendável é o método de custeio por absorção, por ser o mais tradicional e que demanda menores investimentos para sua implementação.

(Continua...)

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 6 – Distribuição e caracterização dos estudos encontrados na revisão integrativa

Nº	Autor(s) Ano	Título	Tipo de estudo	Objetivos do estudo	Método facilitador de implantação	Método de custeio	Unidade de análise	Metodologia	Conclusões
8	Teixeira (2013)	Gestão de custos de serviços hospitalares no INCA: avanços e retrocessos para implementação do Sistema de Apuração de Custos.	Dissertação (Mestrado) – ENSP - Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca.	Avaliação dos ajustes necessários para implementar o Apurasus no Instituto Nacional de Câncer-INCA, com base no Manual Técnico do Programa Nacional de Gestão de Custos.	Manual Técnico do Programa Nacional de Gestão de Custos	Custeio por absorção	Instituto Nacional de Câncer (INCA)	Pesquisa aplicada, exploratória, de abordagem qualitativa	Com a implementação do sistema de custos é possível identificar os custos diretos e indiretos por centros de custos, assim como os custos dos procedimentos hospitalares. Também se torna possível gerar relatórios mais refinados que melhorem a qualidade das informações no sentido de prover os gestores nas tomadas de decisões e no uso mais racional dos recursos públicos.

(Continua...)

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 6 – Distribuição e caracterização dos estudos encontrados na revisão integrativa

Nº	Autor(s) Ano	Título	Tipo de estudo	Objetivos do estudo	Método facilitador de implantação	Método de custeio	Unidade de análise	Metodologia	Conclusões
9	Grell e Rosa (2015)	Gestão de projetos como agente facilitador na implantação do sistema de custos por departamento em um hospital público.	Artigo de periódico	Avaliar a aplicação do gerenciamento de projetos como metodologia facilitadora para a implantação de um projeto estratégico de centro de custos dentro de uma organização hospitalar pública.	Gerenciamento de projetos	Custeio por Absorção	Hospital Público. São Paulo - SP	Descritivo, cujo método foi o estudo de Caso	Importante do apoio da alta gerência da organização para dar suporte à equipe do projeto, garantir a continuidade das mudanças, intervir em situações mais complexas e facilitar o relacionamento com os *stakeholders*.

(Continua...)

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 6 – Distribuição e caracterização dos estudos encontrados na revisão integrativa

Nº	Autor(s) Ano	Título	Tipo de estudo	Objetivos do estudo	Método facilitador de implantação	Método de custeio	Unidade de análise	Metodologia	Conclusões
10	Oliveira (2017)	A implantação de um sistema de gestão de custos no hospital universitário pela EBSERH: Um estudo de caso com utilização do PMBOK.	Artigo de periódico	Apresentar o processo de implantação do sistema de gestão de custos no HUPAA pela EBSERH, a fim de garantir a qualidade dos serviços de saúde prestados pelos hospitais sendo necessário estabelecer padrões e critérios de qualidade, além de indicadores de desempenho para cada um dos processos internos.	Project Managment Body of Knowledge (PMBOK), (2013)	Custeio por Absorção total	Hospital Universi-tário. - Maceió - AL	Descritivo, cujo método foi o estudo de Caso quantitativo e qualitativo.	Evidente a importância da implantação do sistema de gestão de custos para o processo de apuração de custos hospitalares e também a importância da informação produzida pela contabilidade na gestão do hospital. Por meio desta pesquisa, tornou-se possível a produção de dados e informações contábeis de grande importância, das quais os gestores da unidade ainda não dispunham.

(Continua...)

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 6 – Distribuição e caracterização dos estudos encontrados na revisão integrativa

Nº	Autor(s) Ano	Título	Tipo de estudo	Objetivos do estudo	Método facilitador de implantação	Método de custeio	Unidade de análise	Metodologia	Conclusões
11	Santos (2017)	Processo de institucionalização no sistema informacional de custos e tratamento do desperdício em uma entidade hospitalar.	Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Contabilidade	Analisar o processo de institucionalização do sistema de custos e tratamento de desperdícios no Hospital Ministro Costa Cavalvanti do município de Foz do Iguaçu PR sob a ótica do modelo de Burns e Scapens (2000).	Modelo de Burns e Scapens, (2000)	RKW – Custeio por centro de custos	Hospital Filantrópico - Foz do Iguaçu-PR	Descritiva, estudo de caso e abordagem quali-quantitativa.	Presença do SIC desde 2008, porém a utilização das informações geradas por essa ferramenta só foi observada nos últimos anos (Estudo realizado em 2017). Os principais resultados encontrados apontam que o SIC passou pelas etapas de codificação e de incorporação, encontrando-se, portanto, na fase de reprodução, não ocorrendo ainda a institucionalização da ferramenta de gestão.

(conclusão)

Legenda: Nº - Número do artigo.
Fonte: Elaborado pela autora da pesquisa com base nos dados da revisão integrativa, 2019.

4.1.1 Descrição dos estudos encontrados na revisão

Ao analisar a estrutura dos estudos encontrados na revisão integrativa observou-se as diferenças estruturais, pelo fato de alguns serem artigos e, outros, trabalhos acadêmicos, sendo, então, divididos em dois grupos distintos:

a) Estudos bibliográficos de revisão de literatura e relato de experiência: estes estudos apresentam reflexões acerca da literatura existente. Dos 11 estudos encontrados tem-se três que incluem os estudos de Pompermayer (1999), Serra Negra e Serra Negra (2001) e Felipe et al. (2012). Destes se destaca o estudo realizado por Felipe et al. (2012), que buscou identificar quais são as dificuldades encontradas pelas organizações ao implantar um sistema de custos. O autor realizou um estudo de metanálise de artigos apresentados no Congresso Brasileiro de Custos entre 1994 e 2011, totalizando 3.036, que culminou numa amostra de 30 artigos, cujo tema central era a implantação de um sistema de custos em uma organização.
b) Estudos descritivos: os demais estudos encontrados na revisão integrativa são classificados, em quase sua totalidade, como pesquisas que buscaram relatar a experiência de implantação de um sistema de custos em determinadas instituições por óticas diferentes e trazem o conhecimento aplicado à prática gerencial no setor saúde (ROCHA, 2004; MARTINS; CHAVES; ALEMÃO, 2010; SOUZA et al., 2012; ZARDO; HEKIS, 2013; TEIXEIRA, 2013; GRELL; ROSA, 2015; OLIVEIRA, 2017; SANTOS, 2017). Destes estudos, observou-se que as metodologias adotadas, na sua maioria, utilizaram a abordagem quantitativa, descritiva e com base no estudo de caso.

A análise dos artigos evidenciou algumas questões que devem ser consideradas na implantação da gestão de custos e que são descritas a seguir.

4.1.1.1 Métodos de custeio

Nos oito estudos que relatam as experiências sobre a implantação da gestão de custos observou-se que seis deles relataram a aplicação do Custeio por Absorção como método implantado, o que vem ao encontro da literatura consultada.

De acordo com Gonçalves e Alemão (2018), a escolha da metodologia de custeio deve refletir a importância de estimativas precisas e sua viabilidade. Para os autores, é necessário identificar se os benefícios das informações de custos mais confiáveis justificam os custos adicionais e a complexidade incorrida na obtenção de informações precisas e detalhadas.

Para Pompermayer (1999), para a implantação de um sistema de gestão de custos deve-se proceder a uma criteriosa análise da adequação dos métodos, disponíveis na literatura e de sua compatibilização às necessidades gerenciais da empresa.

Vieira (2017) acha razoável iniciar o processo adotando a metodologia de custeio que considere de forma global os custos e o Custeio por Absorção. Isso, pode ser a melhor escolha para o início desse processo, pelo fato de que o grau de detalhamento e organização das instituições para a sua implantação é menor do que aquele necessário para a implantação do custeio por atividades.

4.1.1.2 Uso de um método facilitador à implantação

Ao avaliar os oito estudos que relatam as experiências sobre a implantação da gestão de custos, observou-se que cinco deles estudos descrevem a utilização de algum método facilitador:

a) Souza et al. (2012): Metodologia de implantação desenvolvida por Souza, Guerra e Avelar (2009).
b) Teixeira (2013): Manual Técnico do Programa Nacional de Gestão de Custos.
c) Grell e Rosa (2015): Gerenciamento de projetos.
d) Oliveira (2017): *Project Managment Body of Knowledge* (PMBOK), (2013).
e) Santos (2017): Modelo de Burns e Scapens, (2000).

Grell e Rosa (2015) concluíram com o seu estudo a importância de uma gestão de projetos coordenada e controlada para o desenvolvimento e implantação de um sistema com limitações de tempo, custos e recursos dentro de uma organização hospitalar. Os demais autores citados que descreveram a utilização de algum método facilitador, em consenso, corroboram a sua utilização, visto que, em todos os casos, o processo foi benéfico na implantação. Não foi possível afirmar a existência de um método melhor, pois os estudos aqui contemplados utilizaram métodos distintos e em uma única vez.

4.2 Dificuldades na implantação da gestão de custos

Visando atender os objetivos específicos um e dois - Identificar o estado da arte das dificuldades e limitações na implantação da gestão de custos em organizações hospitalares e identificar as principais oportunidades para superar as dificuldades à implantação, realizou-se o seu levantamento dentre os estudos da pesquisa bibliográfica.

As dificuldades na implantação foram descritas por oito dos 11 estudos analisados nesta revisão. Os dois estudos que não discutem as dificuldades foram desenvolvidos por Zardo e Hekis (2013). Eles apresentam um estudo preliminar, realizado anterior à implantação da gestão de custos, portanto, ainda não havia enfrentado as limitações desse processo. Os estudos de Martins, Chaves e Alemão (2010) e Teixeira (2013), não tiveram enfoque nesta particularidade da implantação.

No estudo de Pompermayer (1999), identifica diversas dificuldades para a implantação de um sistema de custos e afirma que, ao aplicar sistemas de custos em empresas distintas, verifica-se a existência de limitações que dificultam a implantação, conforme a classificação elaborada pela autora, descrita no Quadro 7. Nesse estudo, não são apresentados dados específicos do setor saúde, porém, esses dados são fruto da experiência da autora em diversas empresas distintas. A intensidade com que tais questões se manifestam não é uniforme, apresentando diferenças em função de variáveis como o porte da empresa, a qualificação de seu quadro gerencial e o estágio de maturidade da organização (POMPERMAYER, 1999).

Quadro 7 – Limitações que dificultam a implantação do sistema de controle de custos, de acordo com Pompermayer (1999)

Limitação	Descrição
Dificuldades conceituais	A visão monetária dos custos leva as empresas a adotarem ações no sentido de controles e reduções, muitas vezes, de forma indiscriminada, sem uma análise mais adequada sobre quais os recursos ou benefícios atingidos na forma de produtos ou serviços, não permitindo, ainda, a prática de técnicas de otimização dos recursos.
Dificuldades na definição de objetivos	Este é um dos fatores importantes para o sucesso da adoção de um sistema de gestão de custos. Constitui para a empresa um importante fator de integração das pessoas e de unificação do seu entendimento acerca do que significa consumir recursos, atingir objetivos e metas e da longevidade da empresa no mercado. Exigirá, por parte da empresa, uma revisão de seu planejamento estratégico, de forma que as informações do sistema se liguem com a estratégia de sustentação competitiva determinada por ela.
Dificuldades na implantação	A tarefa de implantação de um sistema de gestão requer alguns cuidados básicos. Exige abordagem técnica específica, sensibilização das relações humanas e adequação da tecnologia de processamento de dados empregada pela empresa. O sistema de gestão de custos, por sua natureza, não pode prescindir de um patamar mínimo de organização dos subsistemas de apoio, como materiais, recursos humanos, finanças, produção, contabilidade. Portanto, tais subsistemas deverão ser articulados em torno dos dados que fornecerão ao sistema de custos, de forma sistematizada e organizada.

Fonte: Dados da pesquisa

Tendo como diretriz a estratificação apresentada no estudo de Pompermayer (1999), foram sintetizadas no Quadro 8 as dificuldades encontradas e retratadas nos demais estudos apresentados no Quadro 4.

Quadro 8 - Dificuldades encontradas no momento da implantação

Estudo	Dificuldades conceituais	Dificuldades na definição de objetivos	Dificuldades na implantação
Serra Negra e Serra Negra (2001)	- Desinteresse por parte dos responsáveis pelos hospitais.	- Falta de literatura especializada. - Falta de pessoal técnico e/ou especializado que conheça a dinâmica e a manutenção do sistema. - Falta de supervisão, treinamento e conscientização.	- Dificuldade na obtenção de informações.
Rocha (2004)	- Falta de participação da direção. - Resistência cultural. - Divisão funcional arraigada e sem visão de processo.	- Falta de escopo do projeto. - Falta de conhecimento para usar as informações.	- Utilização de consultores. - Necessidade de uso de um *software.*

(Continua...)

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 8 - Dificuldades encontradas no momento da implantação

Estudo	Dificuldades conceituais	Dificuldades na definição de objetivos	Dificuldades na implantação
Souza et al (2012)			- Incapacidade das organizações em fornecer informações essenciais.
Felipe et al (2012)	- Falta de interesse.	- Adaptação. - Falta de treinamento. - Indeterminação dos direcionadores de custeio.	- Encontrar os dados. - Dados defasados. - Escassez de recursos. - Excesso de microprocessos.
Grell e Rosa (2015)	- Falta de apoio efetivo do principal *stakeholder*.	- Falta de autonomia do gestor responsável.	- Grande número de informações envolvidas. - Equipe não estava 100% envolvida na implantação. - Grande volume de atividades.
Oliveira (2017)	- Controles de gestão superficiais.	- Risco de que os gestores confundirem e misturarem as atividades, não conseguindo apreciar o que pode ser avaliado por esta ferramenta.	- Não utilização dos módulos específicos de contabilidade e de custos.
Santos (2017)		- Incompreensão e dificuldade dos atores envolvidos para a utilização das informações repassadas mensalmente por intermédio de relatórios.	- Uso heterogêneo dos dados e do próprio sistema pelos setores da instituição.

(Conclusão)

Fonte: Dados da pesquisa

Rocha (2004) afirma que as dificuldades em se implantar um sistema de custos em hospitais não são diferentes de outras instituições. Elas esbarram nos mesmos problemas e, apenas algumas, valorizam mais uma dificuldade que outras pelas características particulares de cada ramo de atuação. Com esse estudo, a autora concluiu seu objetivo de identificar quais são as principais dificuldades em implantar um sistema de custos na área hospitalar, onde as principais dificuldades levantadas no setor foram analisadas.

Os fatores analisados por Rocha (2004) foram:

a) Falta de escopo do projeto: é importante entender qual a visão de custos a instituição pretende abordar, a saber: financeira, operacional ou estratégica. A visão financeira é a que se volta para o que aconteceu com os custos no passado. A visão operacional focaliza o momento atual. Tem o objetivo de

auxiliar gerentes e encarregados a executar melhoria nos processos. A visão estratégica é aquela que antecipa o que pode acontecer no futuro. Tem o objetivo de auxiliar a tomada de decisões estratégicas que permitam mudar os custos futuros. A decisão entre qual visão a instituição pretende obter faz com que o detalhamento das atividades seja maior ou menor.

> O que acontece com a maioria das instituições hospitalares é que como não há nada implantado, quando resolvem despender recursos para esta implantação querem que sejam geradas informações referentes às duas visões: estratégica e operacional, ao mesmo tempo. Isso faz com que o tempo de implantação e os recursos gastos sejam ainda maiores e o projeto muito mais complicado de ser finalizado (ROCHA, 2004. p. 63)

b) Falta de participação da direção: a adesão da direção no processo de implantação do sistema de custos não é só importante, mas imprescindível para o seu sucesso. Nela são incluídos na direção o Diretor Administrativo, o Diretor Clínico e suas respectivas gerências. É necessário que eles tenham o sucesso da implantação como sendo responsabilidade de cada um. Só dessa forma é possível fazer com que a implantação do sistema de custos seja completa e sua manutenção ocorra de forma sustentável (ROCHA, 2004).
c) Utilização de consultores: estes devem ser usados como facilitadores no processo para que os funcionários implementem sozinhos. Quando toda a implementação é feita apenas por um consultor externo, para qualquer mudança que se torne necessária, é preciso chamá-lo novamente. Além de dificultar a manutenção do sistema de custos, os funcionários não estarão comprometidos com o sistema (ROCHA, 2004).
d) Resistência cultural: a cultura de que é desnecessário mudar a forma como as atividades são realizadas, que tudo acaba bem no final de qualquer maneira, ainda é muito forte nas instituições. Mudança é uma ameaça, principalmente para aqueles diretamente impactados com a novidade. Os gerentes que terão que mudar suas rotinas sentir-se-ão ameaçados pelo novo sistema. A identificação de que seus funcionários executam muitas atividades que não agregam valor os tornam, perante a direção ou os outros gerentes, como ineficientes (ROCHA, 2004).

e) Falta de conhecimento para usar as informações: o fato de muitos administradores hospitalares não terem formação em área administrativa, realidade de grande parte dos hospitais, faz com que estes não tenham experiência no uso das informações geradas pelo sistema. Acreditam que, após a implantação, tudo será resolvido em relação aos custos, mas, quando têm as informações nas mãos, não sabem muito bem o que fazer com elas (ROCHA, 2004).

f) Divisão funcional arraigada e sem visão de processo: o fato de os processos atravessarem diversos departamentos da instituição, faz com que seja essencial que a organização esteja toda envolvida com o sucesso do processo. Muitas situações acontecem quando o gerente está com a visão voltada apenas para o sucesso dos objetivos de sua área, não enxergando o processo como um todo, não se envolvendo e, muitas vezes, não colaborando para mudanças importantes. Dentro das organizações hospitalares essa visão departamental é muito frequente. Cada setor atua da maneira que julga mais eficiente o seu trabalho, mas, em muitas situações, se houvesse uma comunicação mais fácil entre os departamentos e uma visão do processo como um todo, muitas atividades seriam alteradas ou eliminadas em cada departamento e os custos do processo mais enxuto (ROCHA, 2004).

g) Necessidade de uso de um *software*: em muitos hospitais, a necessidade de um *software* pode ser um entrave na implementação, pois o custo de aquisição pode estar fora dos planos dos administradores. Conforme apresentado por Rocha (2004), a falta de muitos equipamentos da área hospitalar faz com o administrador pese a aquisição do *software*, principalmente, por não haver no mercado opções que sejam adaptadas à realidade hospitalar. Porém, com o avanço tecnológico ocorrido nos últimos anos, é possível encontrar sistemas de custos informatizados, cada um com suas particularidades e funcionalidades, visando atendar à realidade de cada instituição.

h) Necessidade de treinamento: a falta de tempo disponível dos funcionários das diversas áreas funcionais do hospital faz com que muitos não desejem ou não

possam participar de treinamentos. As gerências dos hospitais, normalmente, já trabalham com um número de funcionários bem restrito em seus setores e sabem que terão que ceder tempo para o levantamento das informações do sistema de custos. Com isso, acabam tendo dificuldade em liberá-los para treinamento (ROCHA, 2004).

Essas dificuldades encontram-se na maioria das organizações, porém, foram analisadas de acordo com a realidade das organizações hospitalares (ROCHA, 2004).

O estudo de Felipe et al. (2012) mostrou a existência de oito dificuldades identificadas durante a implantação do sistema de custos. Em destaque, a dificuldade de encontrar dados, apontada por, aproximadamente, um terço das instituições**.**

A Figura 7 apresenta a síntese das principais palavras encontradas no levantamento das dificuldades de implantação na revisão integrativa.

Figura 7 - Nuvem de palavras: Dificuldades na implantação da gestão de custos descritas na revisão integrativa

Fonte: Dados da pesquisa

Por intermédio da nuvem de palavras foi possível observar aquelas que se manifestaram com maior frequência, excluindo Dificuldades e Implantação, destacaram-se: falta, informação, envolvidos, especializado. Os termos mais citados mostraram, além da análise dos estudos, que a principal dificuldade relatada está relacionada à falta de informações, de treinamento, de dados e de pessoal especializado.

É importante destacar as diferenças encontradas nas dificuldades apresentadas pelas instituições nos trabalhos analisados pelos autores, estratificando-as em organizações públicas ou privadas. De acordo com Felipe et al. (2012), as organizações públicas apontaram cinco das oito dificuldades encontradas, deixando de destacar: Escassez de recursos, Falta de treinamento e Indeterminação dos direcionadores de custeio. Entretanto, a dificuldade Escassez de recursos apresentou-se como sendo a segunda dificuldade mais frequente nas instituições privadas.

Pode-se considerar que a Escassez de recursos não é vista como uma dificuldade para a implantação de um sistema de custos em entidades públicas. Em contrapartida, as entidades privadas não apontam o Excesso de micro processos que incham o macroprocesso como dificuldade para implantação de um sistema de custos, ao contrário das entidades de natureza pública, onde essa foi a segunda mais apontada.

4.3 Alternativas às dificuldades

Visando atender ao objetivo especifico dois - Identificar as principais oportunidades para superar as dificuldades à implantação, foram levantadas as alternativas apresentadas pelos autores pesquisados.

Dos estudos levantados na revisão integrativa que apresentaram as dificuldades de implantação da gestão de custos, apenas em dois artigos - Rocha (2004) e Felipe et al. (2012) - foram levantadas propostas de soluções para minimizar o impacto dessas dificuldades.

Felipe et al. (2012) afirmaram que nos estudos analisados, em alguns deles, não propuseram soluções para as dificuldades apresentadas, possivelmente, por dois

motivos: primeiro, em razão de impedimento das organizações, que não autorizam a divulgação de dados dessa natureza, por não revelarem as estratégias adotadas; e segundo, pelo fato dos trabalhos analisados não terem por objetivo destacar as soluções utilizadas para reduzir os impactos das dificuldades encontradas durante a implantação do sistema de custo.

O Quadro 9 apresenta a relação entre a dificuldade revelada e as respectivas estratégias de soluções descritas nos dois estudos

Quadro 9 - Relação de dificuldades e suas respectivas soluções

Dificuldades	**Soluções por Felipe et al (2012)**	**Soluções por Rocha (2004)**
Dificuldades conceituais	**- Falta de interesse:** . Realização de *workshops.* . Conscientização do comprometimento com o projeto.	**- Falta de participação da direção.** **- Resistência cultural.** **- Divisão funcional arraigada e sem visão de processo** . Forte decisão da direção em implantar o sistema de custos. . O coordenador do projeto deve utilizar-se da competitividade entre os gerentes tornando-a uma competição saudável.
Dificuldade na definição de objetivos	**- Adaptação:** . Relatórios mais claros. . Atividades de conscientização. . Processo de adaptação progressivo na elaboração de uma base de produção ideal para base de tomada de decisão. **- Falta de Treinamento:** . Mudança do organograma, dando sincronia às informações. . Absorção do modelo no longo prazo (sem treinamento formal). . Realização de *workshops* e treinamentos internos. - **Indeterminação dos direcionadores de custeio:** . Detalhamento dos números que geraram os direcionadores de custos. . Uso das informações do sistema de apoio à produção.	**- Falta de escopo do projeto.** **- Falta de conhecimento para usar as informações.** . Treinamento de todos para entender e utilizar os relatórios, de maneira a facilitar as tomadas de decisão. Envolvimento de todos durante os levantamentos das informações.

(Continua...

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 9 - Relação de dificuldades e suas respectivas soluções

Dificuldades	Soluções por Felipe et al (2012)	Soluções por Rocha (2004)
Dificuldades na implantação	**- Encontrar dados:** . Elaboração de uma base de produção ideal para base de tomada de decisão. . Integração entre os sistemas. . Estudo profundo das atividades. . Reestruturação do método de alocação de custos. . Previsão de recursos a partir de banco de dados pré-existente. . Aplicação do custeio ABC. . Uso da metainformação pelos gestores. - **Dados defasados:** . Atividades de conscientização. . Aplicação de teste de confiabilidade de dados. . Integração dos departamentos. . Aplicação de novos índices. . Diagnóstico situacional. **- Escassez de recursos:** . Ciência prévia dos custos totais da implantação. . Novos processos para economizar. **- Excesso de microprocessos:** . Avaliação gerencial da necessidade desses microprocessos. . Redesenho dos processos.	- **Utilização de consultores.** **- Necessidade de uso de um *software.***

(Conclusão)

Fonte: Dados da pesquisa

Soluções simples, como a realização de *workshops* e ações de conscientização, até as mais trabalhosas e longas como o redesenho dos processos da organização e a manutenção periódica dos bancos de dados, foram apontadas para prevenir ou sanar as oito dificuldades mencionadas nos estudos de casos. As soluções propostas visam garantir um melhor processo de implantação do sistema de custos, fazendo-o atingir seu objetivo: gerar uma informação valiosa (ROCHA, 2004; FELIPE et al. 2012).

De acordo com Rocha (2004), para fugir a essas dificuldades, é necessário que haja o real interesse da organização e um coordenador do projeto que saiba integrar a todos e respeitar seus medos e dificuldades. Para a autora, um planejamento realizado com a participação de todos tornará a implementação mais tranquila. A escolha do responsável pela execução do projeto é muito importante, pois, deve ser uma pessoa que consiga envolver todos os setores no projeto, criando um senso de responsabilidade comum no sucesso da implantação. O conhecimento dos processos

executados na organização deve ser o passo inicial, visto que em uma instituição hospitalar é mais complexo que em outras (ROCHA, 2004).

Pode-se inferir que a revisão bibliográfica realizada neste estudo evidencia duas vertentes do cenário da gestão de custos em organizações de saúde: se de um lado tem-se como fator limitante a pequena quantidade de casos de implantação de sistemas de custos encontrados para obtenção de informações, do outro, a percepção da relevância da realização do presente estudo, pois comprova que a temática central ainda é pouco explorada.

4.4 Plano de ação: a implantação da gestão de custos na instituição

Nesta seção, descreve-se o cenário, as ações realizadas e as dificuldades que foram encontradas no período de realização desta pesquisa.

O hospital, objeto de estudo, dispõe de uma Diretoria Financeira e um setor de Contabilidade que mantêm as suas informações disponibilizadas somente para a Diretoria Técnica e Administrativa, sem acesso aos gestores ou demais colaboradores da instituição.

O hospital é acreditado em nível de Excelência pela Organização Nacional de Acreditação (ONA). Dentre as melhorias sugeridas no relatório, após visita de re-certificação pela instituição avaliadora da ONA, em 2018, foi solicitado a Implantação da gestão de custos, como meta de desenvolvimento do desempenho financeiro da Instituição, ou seja, sua implantação surgiu impulsionada por fatores externos e, não, por um interesse genuíno de sua alta gestão.

Para dar início a implantação, a pesquisadora foi convidada a desenvolver o seu projeto mediante aos conhecimentos adquiridos no desenvolvimento do curso de Gestão de Serviços de Saúde e por ter demostrado interesse neste conhecimento específico. Ressalta-se que na instituição poucos profissionais tinham algum conhecimento sobre este assunto e, em sua região, não existem outras instituições que tenham a gestão de custos implantada.

A pesquisadora atua na gestão de outro processo, o Bloco Cirúrgico. Processo complexo e que necessita de supervisão direta. Iniciou a implantação da gestão de custos acumulando os dois cargos na instituição.

Para o início desta implantação, a Diretoria Técnica da instituição optou por contratar um consultor, por um curto espaço de tempo, para que começasse os procedimentos necessários da implantação e, para que em seguida, ela pudesse dar prosseguimento às atividades pertinentes.

O consultor era um profissional capacitado no que diz respeito à cultura de custos, com experiência de implantação da gestão de custos em uma grande instituição hospitalar. O objetivo de sua contratação pela instituição foi de nortear as primeiras ações, bem como estabelecer quais os recursos necessários para que ela pudesse implantar efetivamente a gestão de custos.

Ao programar suas atividades, este consultor desenvolveu uma proposta de trabalho para subsidiar a definição e aplicabilidade da gestão estratégica de custos na instituição. Sua consultoria foi relevante, principalmente, pela possibilidade de gerar benefícios pela agregação de conhecimentos úteis aos gestores do hospital nas diversas fases de implantação da gestão estratégica de custos no uso das informações de custos na tomada de decisão, sua aplicabilidade como ferramenta de gestão orçamentária, financeira e estratégica, bem como dar suporte à discussão do seu financiamento, tratando-se, assim, de apoio técnico-cientifico inicial para a implantação da gestão de custos.

A proposta de trabalho apresentada visou integrar os coordenadores ao corpo técnico/clinico e administrativo, para que a implantação da gestão de custos fosse compreendida e percebida por todos, alinhando conhecimentos e propósitos. Foi apresentada pelo consultor e pela pesquisadora uma proposta de ações estratégicas, táticas e operacionais necessárias para subsidiar a implantação da gestão estratégica de custos na instituição objeto deste estudo. Esta proposta foi aprovada pela Diretoria Técnica da instituição e, em seguida, iniciou-se a sua realização em junho de 2019.

Ao iniciar o desenvolvimento das atividades, foi realizada uma reunião com o Diretor Técnico, esta pesquisadora e o consultor contratado. Após o agendamento e preparo de todas as reuniões programadas na proposta de trabalho foi solicitado pelo

Diretor Técnico mudanças nas atividades planejadas. As atividades, inicialmente propostas solicitadas pelo Diretor Técnico, não foram realizadas. Contudo, foi possível observar muito desconhecimento, curiosidade e interesse acerca da gestão de custos pelos gestores da instituição e pela Diretoria Administrativa.

Foi definido pela direção técnica que esta pesquisadora e o consultor adotassem o método de Custeio por Absorção, paralelo à realização de estudos de custos de alguns procedimentos de interesse desta diretoria. A diretoria administrativa e os gestores das Unidades demostraram disposição para auxiliar no levantamento dos dados que eram de suas responsabilidades.

Em parceria com os gestores de cada processo, foram discutidos e definidos como estes seriam identificados no Centros de Custos, nas suas Unidades de produção e nos Indicadores da Capacidade de Produção, descritos no Quadro 10. Alguns setores já apresentavam estes indicadores e outros passariam a elaborá-los a partir daquele momento. Dados básicos como “Kg de roupa lavada mensalmente”, por exemplo, não eram gerados.

Quadro 10 - Centros de Custos, Unidades de produção e os Indicadores da Capacidade de Produção

Centros de Custos	**Unidade de Produção**	**Indicadores da capacidade de produção**
Pronto Socorro	Atendimentos realizados	Taxa de ocupação Permanência Números de atendimentos realizados
Laboratório	Exame laboratorial realizado	Número de exames Exames liberados sem necessidade de re-coleta
Agência Transfusional	Bolsas de hemocomponentes preparadas	Taxa de uso das bolsas solicitadas
Hemodinâmica	Procedimentos realizados	Número de procedimentos Taxa de ocupação
Unidades de Internação	Pacientes de alta para a casa melhorados ou curados	Taxa de ocupação Giro de leito
Centro Cirúrgico	Cirurgia realizada / Hora cirúrgica realizada	Taxa de ocupação Número de procedimentos realizados
CME	Número de materiais reprocessados de acordo com cada tipo de processo	Ciclos da autoclave realizados
Lavanderia	Kg de roupa	Preço do kg de roupa lavada Número de kg de roupas lavadas / mês

(Continua...)

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 10 - Centros de Custos, Unidades de produção e os Indicadores da Capacidade de Produção

Centros de Custos	**Unidade de Produção**	**Indicadores da capacidade de produção**
Unidade de Terapia Intensiva	Pacientes de alta (melhorado ou curado) Pacientes-dia	Taxa de ocupação
Diagnóstico por Imagem	Exames realizados	Número de procedimentos realizados

(Conclusão)

Fonte: Dados da pesquisa

As dificuldades aconteceram, principalmente, após a solicitação de dados de valor financeiro. As informações sobre valores de compra de insumos (materiais e medicamentos), número de procedimentos, internações, dentre outros e acesso ao sistema de informações da instituição (SPDATA) foi fornecido sem dificuldades. Porém, ao serem solicitadas as informações sobre valores de folha de pagamento, a pesquisadora foi informada pela direção de que se tratava de informação altamente confidencial e, portanto, não poderia ser disponibilizada.

Gastos com serviços terceirizados ou externos como manutenção de equipamentos, por exemplo, não eram registrados de forma sistemática. Não havia um controle do quanto era gasto com a manutenção para um setor por determinado período de tempo ou com um equipamento específico. Desta forma, todas as vezes em que se tentava buscar dados puramente financeiros, estas informações não eram fornecidas ou disponibilizadas após manipulação. Os dados encontrados nos sistemas de faturamento no programa SPDATA também não eram atualizados.

4.5 Painel de especialistas

Visando atender o objetivo específico três, nesta etapa da pesquisa foi realizado o Painel de Especialistas (GIL, 2008; PINHEIROS; FARIA; ABE-LIMA, 2013), sendo utilizada esta ferramenta para o entendimento da percepção dos profissionais de saúde quanto ao processo de implantação da gestão de custos.

O painel de especialistas foi formado por gestores de nível médio da instituição, responsáveis pela gestão dos principais serviços: Central de Materiais e Esterilização,

Departamento de Enfermagem, Hemodinâmica, Laboratório de Análises Clínicas, Pronto-Socorro e Unidade de Terapia Intensiva.

Foram realizadas reuniões e discussões com todo o grupo, no período de setembro a novembro de 2019, mesmo sem as reuniões formais, onde foi apresentado questionário semiestruturado elaborado por esta pesquisadora (APÊNDICE C). O especialista foi convidado a discutir o tema, a fim de realizar um diagnóstico do seu conhecimento e percepções acerca do assunto (Gestão de Custos). Este questionário foi validado com a realização de pré-teste com dois gestores da instituição, que não fizeram parte da amostra dos participantes do Painel de Especialistas.

Estas discussões possibilitaram entender o nível de conhecimento acerca da gestão de custos e quais as dificuldades da sua implantação sob a ótica destes especialistas, sensibilizando a equipe quanto à “Cultura de Custos” e geração de conhecimento prospectivo.

Quanto à caracterização dos especialistas que aceitaram participar da pesquisa, observou-se que 83% da amostra foi composta de enfermeiros e os gestores possuíam formação em nível de pós-graduação. Quanto ao tempo de trabalho na instituição, um gestor trabalhava a três anos, quatro, aproximadamente seis anos e, dois, por mais de 10 anos. Em relação ao tempo no cargo de gestão, todos eles ocupavam o cargo há mais de um1 ano, sendo: um, por um ano; um, por dois anos; dois, por três anos; um, por quatro anos; e um, por cinco anos.

O Quadro 10 apresenta o conhecimento de custos dos gestores da instituição acerca do conceito de gestão de custos.

Quadro 11 – Conceito de gestão de Custos: de acordo com o conhecimento dos especialistas

Especialista	O que é a gestão de custos?
Especialista 01	“A maioria das instituições de saúde enfrenta dificuldades financeiras, por conta do real desconhecimento dos custos de seus serviços prestados. A gestão de custos permite identificar quais componentes precisam ser gerenciados de uma forma mais efetiva, sem perda da qualidade e, a causa dos custos, contribuí para a tomada de decisões do gestor”.
Especialista 02	“[…] é na verdade um grupo de pessoas preocupado com resultados positivos atrelado a lucros e redução de gastos que qualidade do serviço […].”
Especialista 03	“Gestão de custos é parte essencial das empresas, é através dela que decisões são tomadas, define a rentabilidade de determinada operação, produto ou serviço oferecido.”
Especialista 04	“Planejamento e conhecimento de informações obtidas em cada etapa de um processo, afim de gerenciar e controlar o mesmo. Não tenho muito conhecimento sobre o assunto”.
Especialista 05	“[...] forma de gerir tudo aquilo que entra e sai de uma determinada empresa, instituição, setor [...]. Diante da gestão de custo, você conseguirá reduzir gastos, ou ampliar o seu lucro. Para falar verdade, meu primeiro contato foi no âmbito hospitalar durante as visitas da ONA. E, após isso, você me trouxe uma visão mais ampliada do assunto em questão”.
Especialista 06	“Pra mim, gestão de custos, é organizar o que entra e o que sai para conseguir gerir e administrar com eficiência. Conhecimento específico de como funciona e as ferramentas corretas não tenho [...]. “

Fonte: Dados da pesquisa

A Figura 8 apresenta a síntese das principais palavras reproduzidas pelos gestores durante as discussões realizadas com os especialistas nesta etapa da pesquisa. As informações destacadas em formato de nuvem de palavras, correspondem às respostas obtidas nos questionamentos relacionados sobre o que é a gestão de custos. Ressalta-se que o tamanho da palavra é proporcional à quantidade de vezes que apareceu no texto, sendo identificada com o auxílio do *site worldclouds*.

Figura 8 - Nuvem de Palavras: O que é a gestão de custos na opinião dos especialistas

Fonte: Dados da pesquisa

Por intermédio da nuvem de palavras foi possível observar que a temática de custos faz parte do contexto hospitalar. As palavras que se manifestaram com maior frequência, excluindo gestão e custos, foram: Qualidade; Conhecimento; Decisões Ampliar; Gastos; Lucros; Serviço; e Instituição. Os termos mais citados mostram a necessidade da informação de custos na instituição. Os respondentes têm conhecimento parcial sobre a gestão de custos. Por meio dessa análise, verificou-se também as percepções dos entrevistados sobre as potenciais contribuições que a gestão de custos pode proporcionar e que estão relacionadas com a melhoria da qualidade, uso da informação para a tomada de decisões, definição da rentabilidade dos procedimentos realizados e, por conseguinte, otimização do resultado final da organização.

Durante as discussões esta pesquisadora pode, individualmente, iniciar a orientação aos gestores sobre o propósito da gestão de custos, seus benefícios para a instituição, aos profissionais e aos pacientes. Destacou as novas demandas que a implantação da gestão de custos poderá solicitar a eles no que diz respeito aos indicadores financeiros para a elaboração de informações gerenciais.

4.6 Considerações do capítulo

Nesta seção apresenta-se as considerações e percepções da pesquisadora, como participante do processo de implantação da gestão de custos na instituição.

Após vários meses de tentativa de implantação da gestão de custos no hospital, até a finalização deste trabalho, ainda não foram produzidos dados completos ou que pudessem gerar informações de relevância gerencial. Porém, foi possível identificar a melhora na geração de dados, no levantamento de indicadores financeiros em alguns processos bem como estudos de custos isolados após a definição das unidades de produção dos centros de custos, demonstrando que houve uma mudança nos gestores com a realização do trabalho, com a sensibilização e a criação de conhecimento, até mesmo, instigando-os a buscar por mais informações em alguns casos. Estas informações e indicadores que começaram a ser geradas são de grande utilidade para o seguimento e sucesso da implantação da gestão de custos na instituição.

Pouco tempo depois, a instituição recebeu a visita da avaliação de certificação de qualidade, em que foi revelado que o sistema de custos estava em fase de implantação, entendendo que ela é um processo lento. Este item foi sinalizado para ser avaliado em uma próxima visita e, a partir daí, a implantação sofreu uma pausa.

Até o final de 2019, avaliou-se que a implantação da gestão de custos não era de interesse da diretoria da instituição e sua implantação foi impulsionada por fatores externos, conforme relatado anteriormente. Dado o cenário apresentado, pode-se considerar que o desinteresse na implantação da gestão de custos pode estar fundamentado no desconhecimento dos benefícios gerenciais da gestão de custos.

Embora não haja evidências da compreensão do corpo diretivo do hospital, infere-se que as informações de custos podem evidenciar a condição financeira da

instituição, o que nem sempre é estrategicamente interessante, principalmente para um hospital privado.

Esta é uma discussão que perpassa pelo financiamento do setor hospitalar e a remuneração dos serviços prestados pelos hospitais. Conforme apresentado em Alemão (2013), os procedimentos de alta complexidade têm maior probabilidade de ter seus custos cobertos pelos valores repassados por produção, definidos na Tabela do SUS. Fundamentado no trabalho desta pesquisadora, pode-se inferir que expor a situação financeira, fundamentada nos custos hospitalares, pode prejudicar a negociação com os gestores municipais e estaduais que compram serviços da instituição, principalmente quando há indícios de retorno positivo, como é o caso dos procedimentos de alta complexidade (ALEMÃO, 2013).

4.7 Análise entre a revisão integrativa e o cenário estudado

Visando atender ao objetivo especifico três - Realizar um comparativo dos achados no hospital estudado com as referências obtidas na revisão integrativa, foi realizado um paralelo sobre as dificuldades na implantação da gestão de custos - pontuadas na revisão integrativa - e as percepções dos gestores da instituição estudada, obtidas por meio do Painel de Especialistas. Conforme apresentado anteriormente, os gestores da instituição apresentaram uma visão incipiente sobre a implantação da gestão de custos, porém, mesmo nestas condições, perceberam as dificuldades para tal processo, conforme apresentada no Quadro 12.

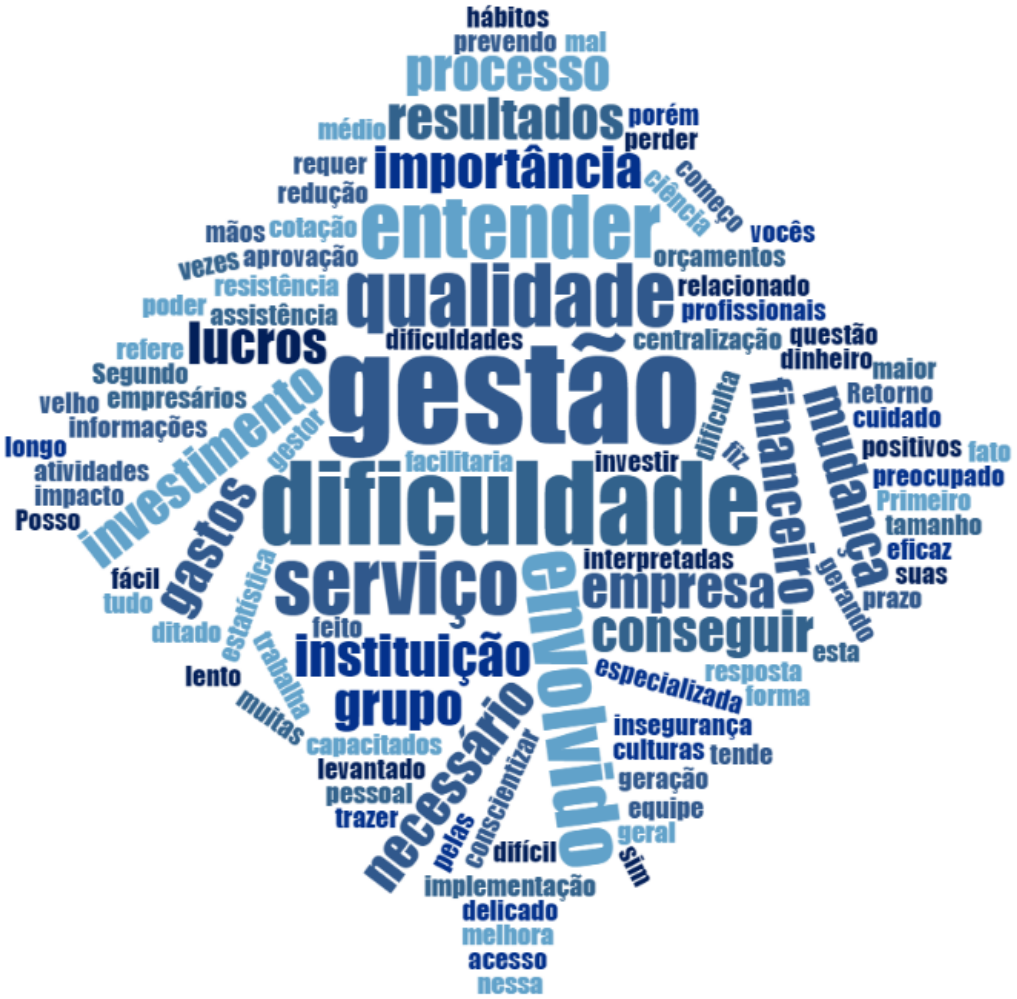
Quadro 12 – Dificuldades na implantação da gestão de Custos – De acordo com o conhecimento dos especialistas

Especialista	Dificuldade para a implantação da gestão de custos.
Especialista 01	“A dificuldade na implantação da gestão de custos é devida à centralização do gestor das atividades financeiras em suas mãos. Enquanto isso, não se tem o verdadeiro custo da instituição levantado para poder investir de forma eficaz, prevendo não perder a qualidade na assistência ao cuidado”.
Especialista 02	“Penso que a dificuldade na implantação de gestão de custo está muito relacionada a entender a importância de trabalhar esta questão. É mais do que vocês têm. Um grupo de pessoas que trabalho em cima de cotação. Que trabalha em cima de orçamentos. É maior do que isso. É, na verdade, um grupo de pessoas preocupada com resultados positivos atrelados aos lucros e a redução de gastos do que qualidade do serviço. Isto envolve investimento de gestão de qualidade e profissionais capacitados. As empresas, no geral, têm uma certa resistência na implantação da gestão de custo, devido ao fato de não entender o tamanho do impacto de uma boa gestão de custos dentro da empresa. Isto requer, sim, gasto com pessoal. O retorno vem a médio e longo prazo. É necessário a implantação de equipe especializada na geração de estatística, na resposta e nos resultados. Muitos empresários não conseguem entender o valor do serviço”.
Especialista 03	“Acredito no que mais dificulta um processo de implantação é o custo envolvido, pois, como "pouco foi feito ainda", o custo tende ser mais alto, gerando dificuldades de aprovação do investimento pelo setor financeiro. Posso citar ainda a dificuldade por parte das pessoas envolvidas em aceitar o processo de implantação, pois este gera mudanças que, muitas vezes, são mal interpretadas pelas pessoas. Isso gera insegurança”.
Especialista 04	“A coleta de informações”.
Especialista 05	“Primeiro: porque é necessário ter acesso a tudo que se refere a dinheiro. Isso pode ser um pouco delicado para a instituição. Segundo: porque é algo lento mesmo. Não é fácil ter ciência dos custos e lucros de cada setor “.
Especialista 06	“Acredito que a dificuldade está em mudança de hábitos e culturas [...]. O velho ditado que diz: "eu sempre fiz assim e deu certo”. Penso que o começo é sempre mais difícil, porém, conseguindo conscientizar da importância e da melhora que pode trazer ao serviço, facilitaria a implementação”.

Fonte: Dados da pesquisa

A Figura 9 apresenta a síntese das principais palavras reproduzidas pelos gestores durante as discussões do Painel de Especialistas, acerca destas dificuldades. Ressalta-se que o tamanho da palavra é proporcional à quantidade de vezes que apareceu no texto, sendo identificada com o auxílio do *site worldclouds*.

Figura 9 - Nuvem de Palavras: Dificuldades da implantação da gestão de custos na instituição, na opinião dos especialistas



Fonte: Dados da pesquisa

Nesta nuvem de palavras foi possível observar que as palavras que se manifestaram com maior frequência, excluindo Implantação e Custos, foram: Gestão; Qualidade; Entender; Envolvido; e Dificuldade. Os termos mais citados mostraram a necessidade do desenvolvimento do conhecimento da informação de custos na instituição. Os respondentes não reconheceram as dificuldades da implantação na instituição e, ao realizar o comparativo com a Figura 9, não se percebe alinhamento semântico entre os grupos de palavras, demonstrando que a opinião dos especialistas está discrepante do encontrado na revisão integrativa.

Este resultado fundamenta-se no conhecimento dos profissionais entrevistados, evidenciando a compreensão que possuem em relação à implantação de custos hospitalares.

As dificuldades percebidas pelos especialistas foram comparadas com as encontradas na revisão integrativa, conforme apresentado no Quadro 12. Para isto, realizou-se uma síntese que é apresentada no Quadro 13, compreendendo as dificuldades comuns descritas pelos diversos autores que compõem o referencial teórico deste estudo.

Quadro 13 – Comparativo entre as dificuldades descritas na revisão integrativa, o cenário estudado e a opinião dos especialistas

Dificuldades encontradas na revisão integrativa	**Dificuldades encontradas na instituição estudada**		**Dificuldades relatadas pelos especialistas**
Dificuldades conceituais	**Sim**	**Não**	
- Desinteresse por parte dos responsáveis pelos hospitais.	X		Especialista 2
- Resistência cultural.	X		Especialistas 2, 3 e 6
- Controles de gestão superficiais.		X	
Dificuldades na definição de objetivos			
- Falta de pessoal técnico e/ou especializado que conheça a dinâmica e a manutenção do sistema.	X		Especialista 2
- Falta de treinamento e conscientização.	X		Especialistas 2 e 5
- Falta de escopo do projeto.	X		
- Indeterminação dos direcionadores de custeio.	X		
- Falta de autonomia do gestor responsável.	X		Especialista 1
Dificuldades na implantação			
- Dificuldade na obtenção de informações.	X		Especialistas 4 e 5
- Necessidade de uso de um *software.*	X		
- Utilização de consultores.	X		
- Escassez de recursos.		X	Especialista 3
- Grande volume de atividades.		X	

Fonte: Dados da pesquisa

Realizou-se o comparativo entre as dificuldades descritas nos estudos da revisão bibliográfica e aquelas encontradas na instituição pesquisada. Observou-se que das 13 dificuldades descritas 10 foram encontradas, demonstrando assertividade na aplicação do conteúdo pesquisado na prática gerencial.

Uma dificuldade da implantação citada na revisão integrativa foi a Utilização de consultores (ROCHA, 2004) que, mesmo sendo utilizado, não foi percebido como

dificuldade na instituição e nem citado pelos especialistas. No caso específico de Rocha (2004), a implantação ficou a cargo somente do consultor. A autora afirma: “Os consultores devem ser usados apenas como facilitadores no processo, para que os funcionários implementem sozinhos” (ROCHA, 2004, p. 65). Isso, fez com que os demais profissionais não se envolvessem no processo. Na instituição estudada, porém, não foi esta a situação observada, visto que o consultor atuou como um facilitador, auxiliando e orientando as ações do profissional responsável na instituição.

As três dificuldades descritas pela revisão integrativa que não foram encontradas na instituição estudada foram: Controle de gestão superficial; Grande volume de atividades; e Escassez de recursos. As duas primeiras podem já ter sido excluídas pela instituição, pelo fato de já ter implantado na Gestão por processos que, de acordo com Iritani et al. (2015), os benefícios na adoção dessa abordagem incluem:

- Maior velocidade nas melhorias e mudanças de mercado.
- Aumento da satisfação do consumidor.
- Melhor qualidade de produtos.
- Redução de custos e maior compreensão sobre as atividades da organização.

Desta forma a instituição já solucionou alguns dos problemas possíveis.

Assim, as soluções apresentadas na revisão integrativa também podem ser aplicadas nas dificuldades encontradas na instituição objeto de estudo. Se aplicadas, podem permitir a concretização da implantação da gestão de custos nesta instituição. Observou-se ainda, que as atividades planejadas para serem realizadas pelo consultor contratado estavam alinhadas às alternativas descritas na Revisão Integrativa e, se aplicadas, podem resultar em um processo de implantação mais assertivo.

4.8 Cenários prospectivos

Buscando atender a etapa três da metodologia proposta, a Prospecção Estratégica, buscou-se o desenvolvimento dos cenários prospectivos.

Antes de apresentá-los, é importante destacar que os cenários não têm o objetivo de fazer previsões, mas ajudar os tomadores de decisão a entender as complexas forças que moldam o futuro (SARTURI; MASCENA, 2012). Para isto, as

autoras complementam com as etapas que devem ser cumpridas para a criação dos cenários.

4.8.1 Identificação dos fatores-chave

Frente ao desenvolvimento do plano de ação para a implantação da gestão de custos na instituição objeto de estudo, foi possível a identificação dos fatores-chaves, que podem interferir no desenvolvimento dos cenários prospectivos. São eles:

a) Alinhamento das necessidades e interesses da alta gestão com as possibilidades oferecidas com uma implantação efetiva da gestão de custos.
b) Acesso aos dados e informações gerenciais.
c) Disseminação de conhecimento na área de custos.

4.8.2 Identificação das incertezas

Com o desenvolvimento deste trabalho e após a identificação dos fatores-chaves, foi possível a identificação de possíveis incertezas que podem interferir no desenvolvimento dos cenários prospectivos. São elas:

a) Apoio da alta liderança para a implantação da gestão de custos efetivamente.
b) Possibilidade de realização de treinamentos com a equipe, em todas as profissões, seja no nível gerencial, tático ou operacional, consolidando e difundindo a “cultura de custos”, iniciada no desenvolvimento deste estudo.
c) Criação do setor de gestão de custos, como um processo independente, um gestor responsável e com autonomia para o desenvolvimento de suas atividades.
d) Implantação de um *software* que pode dar suporte às atividades realizadas.
e) Acesso irrestrito aos dados necessários para a elaboração das informações e indicadores gerenciais.

4.8.3 Desenvolvimento dos cenários

Ao identificar os fatores-chaves e as incertezas, torna-se possível o desenvolvimento das opções futuras que se assenta na formulação dos futuros desejados e, isso, implica explorar diversos “futuros” ou cenários alternativos.

Neste contexto prospectivo, assume-se três cenários alternativos:

4.8.3.1 Cenário desejável e possível

Concretização da implantação da gestão de custos na instituição, que se dará pelo alinhamento entre os interesses da instituição e alta liderança, fatores externos e atividades realizadas pelo setor de custos, no que diz respeito ao fornecimento de informações e indicadores. Esta implantação poderá ocorrer por meio de um gestor capacitado exclusivo para essa função, que tenha a sua disposição os dados e ferramentas necessárias para as suas atividades e possa disseminar a “cultura de custos” pela instituição.

4.8.3.2 Cenário inercial e provável

A implantação da gestão de custos, efetivamente, não será concretizada. Porém, a instituição optará em realizar estudos de custos pelos gestores de cada processo, seja assistencial ou administrativo e esses dados serão analisados pela alta gestão.

4.8.3.3 Cenário pessimista e plausível

Não será realizada nenhuma atividade permeando as informações de custos na instituição e. quando for demandado novamente por interesses externos, voltará a iniciar a implantação.

Acredita-se que os cenários de implantação podem ter sucesso e alcançar o cenário desejável com um planejamento detalhado e com o envolvimento da alta direção no seu processo. Este fator pode modificar todo o rumo da implantação na

instituição pesquisada e deve ser uma regra para todas as organizações hospitalares. De acordo com a revisão integrativa realizada, é um item imprescindível para uma implantação de sucesso. Havendo este apoio, todas as demais dificuldades podem ser superadas com o envolvimento de todos os setores e treinamento adequado dos funcionários envolvidos para superar a falta de conhecimento no uso das informações.

4.9 Produtos

4.9.1 Produtos produzidos

Ao desenvolver este estudo, buscando analisar as dificuldades do processo de implantação da gestão de custos, observou-se a transformação do conhecimento dos atores (gestores e diretores administrativos) em relação aos seus saberes sobre os custos em saúde. Percebeu-se a geração de conhecimento prospectivo, a divulgação da “cultura de custos” com os gestores, com a diretoria administrativa, além do desenvolvimento de uma visão de custos ao discutir seus processos, manutenção e criação de indicadores relacionados à sua capacidade de produção.

4.9.2 Produto proposto

O produto proposto à instituição estudada é um Roteiro de Implantação da Gestão de Custos (APÊNDICE C), elaborado com o desenvolvimento desta pesquisa. Suas etapas foram delineadas frente às dificuldades encontradas e descritas no corpo deste trabalho.

Este roteiro pode ser utilizado para a instituição prosseguir com a implantação da gestão de custos, ou mesmo, para instituições hospitalares com características similares realizarem a fase inicial desse procedimento, agindo preventivamente nas dificuldades já evidenciadas no estudo.

5 CONCLUSÃO

A pesquisa proposta teve por objetivo identificar as dificuldades para a implantação da gestão de custos em uma instituição hospitalar de médio porte, dada a relevância do tema no contexto do setor saúde.

As instituições hospitalares, por tratarem de vidas humanas na sua prestação de serviços, têm um valor social ainda mais acentuado, o que torna a gestão dessas organizações uma responsabilidade dobrada. Pela complexidade de seus produtos e suas características particulares, há a necessidade de mais informações confiáveis para que a organização continue a atender as vidas que dela dependem.

Para atender os objetivos específicos um e dois, o de identificar o estado da arte das dificuldades e limitações na implantação da gestão de custos em organizações hospitalares e identificar as principais oportunidades para superar as dificuldades à implantação, foi realizada uma busca bibliográfica, seguindo as etapas da revisão integrativa, com base no acrômio PICO: As dificuldades apontadas (C), na implantação de um sistema de custos (I) em uma instituição hospitalar privada de médio porte (P), na qual as variáveis independentes são as dificuldades apresentadas em pesquisas anteriores (O). Nesta revisão, foram selecionados 11 estudos que atingiam os objetivos da busca e os autores tratados na revisão integrativa destacaram que as dificuldades encontradas na fase de implantação da gestão de custos podem ser distintas de acordo com as características da instituição.

Esta pesquisa evidenciou que as dificuldades encontradas na instituição estudada foram, em grande parte, condizentes aquelas levantadas na revisão integrativa, sendo 13 dificuldades citadas na revisão e dessas, 11 foram encontradas na instituição. Desta forma, parece ser positivo para minimizar as dificuldades de implantação da gestão de custos a realização preventiva das ações de nível estratégico, tático e operacional das alternativas às dificuldades da implantação destacadas no corpo deste trabalho, e que podem permitir tornar a implantação bem sucedida. Destaca-se as ações de alinhamento do interesse da direção aos objetivos estratégicos da organização, disseminação da cultura de custos a todos os atores da instituição, capacitação e alinhamento de processos.

A fim de atender o objetivo específico três, descrever o conhecimento de gestores da instituição objeto de estudo em relação à gestão de custos, bem como quanto às dificuldades a sua implantação, foi realizado o Painel de Especialistas, atividade de caráter coletivo em que o especialista representa uma perspectiva bem específica sobre o assunto, sendo esta realizada com seis especialistas da instituição, profissionais estes que atuavam como gestores de processos estratégicos.

Com a realização do Painel de Especialistas foi possível observar o conhecimento destes profissionais sobre a gestão de custos. Realizou-se também a criação de conhecimento prospectivo junto a estes profissionais acerca da cultura de custos durante a efetivação das demais fases desta pesquisa. Observou-se também que as possíveis dificuldades à implantação da gestão de custos citada por eles estavam de acordo com aquelas encontradas na instituição estudada.

Para atender ao objetivo especifico quatro, ao finalizar este trabalho, concluiu-se que é necessário a realização de um projeto aprofundado e com objetivos bem definidos para que a implantação tenha sucesso em seu percurso. Implantar a gestão de custos exige uma série de adequações. Destaca-se a necessidade de alinhamentos entre diversos setores, processos para geração de dados e informações, o que nem sempre se mostra de fácil manejo. O alinhamento entre o objetivo estratégico da organização hospitalar e a gestão de custos é fundamental para a sua implantação.

A implantação da gestão de custos pode ser percebida como uma complexa inter-relação de atividades e fatores que permeiam os interesses da alta gestão, o conhecimento da equipe tática e operacional e o levantamento de diversos dados na busca da criação de uma informação de qualidade, utilizada como ferramenta aliada à tomada de decisões de nível gerencial.

Este estudo tem por limitação não conseguir acompanhar toda implantação da gestão de custos no hospital de médio porte estudado, porém, conseguiu cumprir seu objetivo, que era o levantamento das dificuldades desta fase de implantação e a elaboração de um projeto para futura implantação.

Sugere-se como trabalhos futuros a realização de pesquisa quando houver alinhamento com a estratégia da organização e a direção, avaliando a efetiva implantação e possíveis dificuldades de manutenção da gestão de custos, bem como

quais os melhores sistemas e métodos aplicados às características e necessidades desta instituição. Também, a realização de estudos relacionados ao uso e acompanhamento das informações de custo alinhados às ações de planejamento e orçamento em instituições hospitalares privadas, bem como levantamento das contribuições trazidas pelo sistema de custo, como são usadas as informações, qual o custo-benefício da implantação, possibilitaria, uma pesquisa interessante para a área.

REFERÊNCIAS

ALEMÃO, M. M. **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 a metainformação custo. 2012. 186 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal de Minas Gerais. Centro de Pós-Graduação e pesquisas em Administração, Belo Horizonte, 2012.

ALMEIDA, M.L. et al. Instrumentos gerenciais utilizados na tomada de decisão do enfermeiro no contexto hospitalar. **Texto Contexto Enferm,** Florianópoli**s**, v. 20, n. espec., p. 131-137, 2011.

ARAÚJO, E. C. Em Busca da Eficiência: O SUS na Encruzilhada - **Blog Monitor de Saúde**, Ano 12, Número 90, Outubro de 2018. Disponível em: http://monitordesaude.blogspot.com/2018/10/em-busca-da-eficiencia-o-sus-na.html Acesso em 18 abr. 19.

_____. **Resolução CNS 580/2018**: Regulamenta o disposto no item XIII.4 da Resolução CNS nº 466, de 12 de dezembro de 2012, que estabelece que as especificidades éticas das pesquisas de interesse estratégico para o Sistema Único de Saúde (SUS). Disponível em: http: conselho.saúde.gov.br/resoluções/2018/Reso.580.pdf. Acesso em 20 jun. 2019.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Atenção hospitalar.** Brasília: Ministério da Saúde, 2011a. (Série B. Textos Básicos de Saúde/Cadernos HumanizaSUS; v. 3). Disponível em: <http://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/cadernos_humanizasus_atencao_hospitalar.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2019.

_____. Ministério da Saúde. **Avaliação econômica em saúde:** desafios para gestão do Sistema Único de Saúde. Brasília: Ministério da Saúde, 2008. (Série A. Normas e Manuais Técnicos). Disponível em: http://pesquisa.bvsalud. org/bvsms/resource/pt/mis-16212. Acesso em: 29 jun. 2019.

_____. Ministério da Saúde. **Carta dos direitos dos usuários da saúde**. Brasília: Ministério da Saúde, 2011b. Disponível em: <https://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/cartas_direitos_usuarios_saude_3ed.pdf>. Acesso em: 15 maio 2019.

_____. Ministério da Saúde. **Diretrizes metodológicas**: diretriz de avaliação econômica. 2. ed. Brasília: Ministério da Saúde, 2014.

_____. Ministério da Saúde. **Financiamento público de saúde**. Brasília: Ministério da Saúde, 2013b. (Série Ecos – Economia da Saúde para a Gestão do SUS; Eixo 1, v. 1).

_____. Ministério da Saúde. **Introdução à gestão de custos em saúde**. Brasília: Ministério da Saúde, 2013a. (Série Gestão e Economia da Saúde; v. 2).

_____. Ministério da Saúde. **Portaria nº 3.390**, **de dezembro de 2013**. Institui a Política Nacional de Atenção Hospitalar (PNHOSP) no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS), estabelecendo- se as diretrizes para a organização do componente hospitalar da Rede de Atenção à Saúde (RAS). 2013c. Disponível em: <http://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2013/prt3390_30_12_2013.html>. Acesso em: 01 maio 2019

_____. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 10 maio 2019.

_____. Presidência da República. **Lei n.º 8.080, de 19 de setembro de 1990**. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8080.htm>. Acesso em 03 maio 2019.

_____. Presidência da República. **Lei complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012**. Regulamenta o § 3º do art. 198 da Constituição Federal para dispor sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em ações e serviços públicos de saúde; estabelece os critérios de rateio dos recursos de transferências para a saúde e as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas 3 (três) esferas de governo; revoga dispositivos das Leis nºs 8.080, de 19 de setembro de 1990, e 8.689, de 27 de julho de 1993; e dá outras providências. 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp141.htm. Acesso em: 19 abr. 2020.

_____. Presidência da República. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências. 2000. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm >. Acesso em: 09 maio 2019.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Aspectos fiscais da saúde no Brasil**. 2018. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/318974/AspectosFiscaisSa%C3%BAde2018/a7203af9-2830-4ecb-bbb9-4b04c45287b4>. Acesso em: 20 abr.19.

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

BRUNI, A.L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços**: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CAMPELLI, M. G.; CALVO, M. C. M. O cumprimento da Emenda Constitucional nº. 29 no Brasil**. Cadernos de Saúde Pública**, Rio de Janeiro, v. 23, n. 7, p. 1613- 1623, jan./jul. 2007. Disponível em: <https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-311X2007000700012>. Acesso em: 19 abr. 2020.

CAMARGOS, M. A.; GONÇALVES, M. A. 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: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO DOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 15., 2004, Florianópolis. **Anais...**, 2004.

CELLARD, A. A análise documental. In: POUPART, J. et al. **A pesquisa qualitativa:** enfoques epistemológicos e metodológicos. Petrópolis: Vozes, 2008.

CHING, H. Y. **Gestão baseada em custeio por atividades.** ABM - Activity Based Management. 3.ed. São Paulo, Atlas, 2001.

CONSELHO NACIONAL DE SAÚDE**. Emenda Constitucional nº 29: um avanço significativo para o setor saúde.** Brasília: Ministério da Saúde, 2005. Disponível em: <http://conselho.saude.gov.br/ultimas_noticias/2005/ec29.htm>. Acesso em: 19 abr. 2020.

DRUMOND, H. A. **Avaliação financeira do processo de transplantes de fígado em Minas Gerais:** um estudo do diálogo entre o Custeio Baseado em Atividades e a Teoria das Restrições. 2014. 202 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal de Minas Gerais. Centro de Pós-Graduação e pesquisas em Administração, Belo Horizonte, 2014.

FEDERAÇÃO BRASILEIRA DE HOSPITAIS. Confederação Nacional de Saúde. **Cenário dos hospitais no Brasil 2018.** Relatório da situação dos hospitais privados no Brasil. 2018. Disponível em: <http://fbh.com.br/wp-content/uploads/2018/07/Relatorio-FBH-CNS_web.pdf>. Acesso em: 01 maio 2019.

FELIPE, P. L. N. et al. Dificuldades encontradas durante a implantação de sistema de custos: um estudo realizado com base em artigos do congresso brasileiro de custos**.** CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 19. 2012. **Anais...** Bento Gonçalves, 2012. Disponível em: <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:BxfP_mysVhEJ:https://anai

scbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/328/328+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 25 jun. 19.

FEUERWERKER, L. C. M.; CECÍLIO, L. C. O. O hospital e a formação em saúde: desafios atuais. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 12, n. 4, p. 965-971, 2007. Disponível em: <https://www.scielosp.org/pdf/csc/2007.v12n4/965-971/pt>. Acesso em: 01 maio 2019.

FUNDAÇÃO OSWALDO CRUZ. **A saúde no Brasil em 2030: diretrizes para a prospecção estratégica do sistema de saúde brasileiro.** / Fundação Oswaldo Cruz [et al.]. Rio de Janeiro: Fiocruz/Ipea/ Ministério da Saúde/Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República, 2012.

GERHARDT, T. E.; DENISE, T. S. (Orgs.) **Métodos de pesquisa** Porto Alegre: UFRGS, 2009.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIL, A. L.; BORGES, T. N.; BIANCOLINO, C. A. **Sistemas de informações contábeis**. São Paulo: Saraiva, 2011.

GONÇALVES; M. A.; ALEMÃO, M. M. Avaliação econômica em saúde e estudos de custos: uma proposta de alinhamento semântico de conceitos e metodologias. **Rev Med Minas Gerais** 2018 ;28 (Supl 5): e-S280524. Disponível em: http://rmmg.org/artigo/detalhes/2456. Acesso: 21 jun. 2019.

GONÇALVES, M. A.; ALEMÃO, M. M.; DRUMOND, H. A. **Observatórios de custos em saúde:** o uso da metainformação de custos em saúde como subsidio estratégico na definição de políticas e marcos regulatórios do setor saúde. Belo Horizonte: FHEMIG, 2010.

_____. Painel observatório de custos: o uso do custo como metainformação no setor saúde. Paper: O uso da metainformação Custo no Setor Público –Setor Saúde – Gestão Hospitalar. CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 7., 2014, Brasília. **Anais...** Brasília/DF, 2014.

GRELL, A. P.; ROSA, C. D. P. Gestão de projetos como agente facilitador na implantação de um sistema de informações de custos em um hospital público. **RASM**, Alvorada, ano 5, n.1, p. 2-24, jan. /jun. 2015. Disponível em: http://www.saomarcos.com.br/ojs/index.php/rasm/article/view/114. Acesso em: 22 out. 2019.

HABEGGER, B. Strategic foresight in public policy: reviewing the experiences of the UK, Singapore, and the Netherlands. **Futures**, v. 42, n. 1, p. 49-58, 2010.

HENDRIKS, M. E. et al. Step-by-step guideline for disease-specific costing studies in low- and middleincome countries: a mixed methodology. **Glob Health Action**. 2014; 1:1-10.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **PIB cresce 1,1% em 2018 e fecha ano em R$ 6,8 trilhões**. 2019. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/23886-pib-cresce-1-1-em-2018-e-fecha-ano-em-r-6-8-trilhoes>. Acesso em: 03 jul. 2019.

IESS. INSTITUTO DE ESTUDO EM SAÚDE SUPLEMENTAR. **Variação de Custos Médico-Hospitalares.** Data-base: dezembro de 2018. São Paulo. 2019. Disponível em: https://www.iess.org.br/cms/rep/VCMH.pdf. Acesso: 13 jun. 19.

IRITANI, D. R. et al. Análise sobre os conceitos e práticas de gestão por processos: revisão sistemática e bibliometria. **Gest. Prod.,**São Carlos, v.22, n. 1, p. 164-180, jan./mar. 2015. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-530X2015000100164&lng=en&nrm=iso&tlng=pt. Acesso: 21 de abril de 2020.

LA FORGIA, G. M.; COUTTOLENC, B. **Desempenho hospitalar no Brasil:** em busca da excelência. São Paulo: Singular, 2009.

LÜDKE, M.; ANDRÉ, M. E. D. A. **Pesquisa em educação:** abordagens qualitativas. São Paulo: EPU, 1986.

MARQUES, J. P. A “observação participante” na pesquisa de campo em Educação. **Educação em Foco**, ano 19 - n. 28 – mai./ago. 2016 p. 263-284.

MARTINS, D**. Custos e orçamentos hospitalares.** São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MINAS GERAIS. Secretaria do Estado de Saúde de Minas Gerais. **Deliberação CIB-SUS/MG nº 2.855**, de 05 de dezembro de 2018. Aprova o encontro de contas da Alta Complexidade Hospitalar em Cardiologia no âmbito da Programação Pactuada Integrada de Minas Gerais para o período de outubro de 2017 a setembro de 2018. 2018. Disponível EM: < https://www.saude.mg.gov.br/sobre/institucional/deliberacao-cib-susmg?start=320>. Acesso em: 20 jun 2019.

MINAYO, M. C. S. **O desafio do conhecimento:** pesquisa qualitativa em saúde. 14. ed. São Paulo: Hucitec, 2014.

OLIVEIRA, D. F.; A implantação de um sistema de gestão de custos no hospital universitário pela EBSERH: um estudo de caso com utilização do PMBOK. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde – RAHIS**, v. 13, n. 3, p. 122-139,

2017. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/rahis/article/view/122-139>. Acesso em: 28 out. 2019.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE - OMS. **2.12 World Development Indicators: Health systems.** Geneva: World Health Organization, 2016. Disponível: http://wdi.worldbank.org/table/2.12#. Acesso em: 01 mai. 19.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE - OMS. **The world health report: improving performance.** Geneva: World Health Organization, 2000. Disponível em: <https://www.who.int/whr/2000/en/>. Acesso em: 28 jun. 2019.

PEREIRA, M. G.; GALVÃO, T. F. Etapas de busca e seleção de artigos em revisões sistemáticas da literatura. **Epidemiol. Serv. Saúde**, Brasília, v. 23, n. 2, p.369-371, abr./jun. 2014. Disponível em: <http://scielo.iec.gov.br/pdf/ess/v23n2/v23n2a19.pdf>. Acesso em: 18 nov. 2019.

PINHEIRO, J. Q.; FARIAS, T. M.; ABE-LIMA, J. Y. Painel de especialistas e estratégia multimétodos: reflexões, exemplos, perspectivas. **Psico,** Porto Alegre, v. 44, n. 2, p. 184-192, abr./jun., 2013. Disponível em: <http://revistaseletronicas.pucrs.br/ojs/index.php/revistapsico/article/viewFile/11216/9635>. Acesso em: 04 jun. 2019.

POMPERMAYER, C. B. Sistemas de gestão de custos: Dificuldades na implantação. **Rev. FAE**, Curitiba, v. 2, n. 3, p. 21-28, set./dez., 1999, p.21-28. Disponível em: https://revistafae.fae.edu/revistafae/article/view/524/418. Acesso em: 24 jun. 19.

REYNOLDS, G. W.; STAIR, R. M. **Princípios de sistemas de informação**. 9. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

ROCHA, F. L. **Dificuldades na Implantação de sistemas de custeio em instituições hospitalares:** estudo de caso em um hospital de Florianópolis. 2004. 115 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.

SANTOS, C. M. C.; PIMENTA, C. A. M.; NOBRE, M. R. C. A estratégia PICO para a construção da pergunta de pesquisa e busca de evidências. **Rev. Latino-Am. Enfermagem,** Ribeirão Preto, v.15, n. 3, Jun. 2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0104-11692007000300023&script=sci_arttext&tlng=pt>. Acesso em: 10 set. 2019.

SANTOS, K. P. **Processo de institucionalização no sistema informacional de custos e tratamento do desperdício em uma entidade hospitalar.** 2017. 110 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Cascavel, 2017.

SARTURI. G; MASCENA, K. M. C. Evolução dos métodos de cenários. SEMEAD Seminários em Administração, 15., 2012, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2012.

SERRA NEGRA, C. A.; SERRA NEGRA, E. M. Custo hospitalar: uma reflexão sobre implantação e necessidades**. Contab. Vista & Revista Belo Horizonte**. v. 12, n. 1, p. 31-56, abr. 2001. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/170>. Acesso em: 25 jun. 2019.

SOUZA, A. A. et al. Custeio baseado em atividades em organizações hospitalares: Análise do processo de custeamento em dois hospitais. **FACEF Pesquisa: Desenvolvimento e Gestão**, v.15, n. 3, p.316-331, set./dez. 2012. Disponível em: <http://periodicos.unifacef.com.br/index.php/facefpesquisa/article/view/552>. Acesso em: 21 out. 2019.

SOUZA, M. T.; SILVA, M. D.; CARVALHO, R. Revisão integrativa: o que é e como fazer. **Einstein.** 2010; 8(1 Pt 1):102-6. Disponível em: http://www.scielo.br/pdf/eins/v8n1/pt_1679-4508-eins-8-1-0102.pdf. Acesso 12 de out. 2019.

TANAKA, O. Y.; TAMAKI, E. M. O papel da avaliação para a tomada de decisão na gestão de serviços de saúde. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 17, n. 4, p. 821-828, 2012.

TEIXEIRA, A. P. L. **Gestão de custos de serviços hospitalares no INCA:** avanços e retrocessos para implementação do Sistema de Apuração de Custos. 2013. 88 f. Dissertação (Mestrado em Gestão de Saúde) – Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca, Rio de Janeiro, 2013.

VIEIRA, F. S. **Produção de informação de custos para a tomada de decisão no Sistema Único de Saúde: uma questão para a política pública**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, IPEA, 2017.

WORLD BANK. 2017. **A fair adjustment: efficiency and equity of public spending in Brazil**: Volume I: síntese (Portuguese). Washington, D.C.: World Bank Group. http://documents.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/Volume-I-síntese. Disponível em: http://documents.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/pdf/121480-REVISED-PORTUGUESE-Brazil-Public-Expenditure-Review-Overview-Portuguese-Final-revised.pdf. Acesso em 18 abr. 2019.

ZARDO, M.; HEKIS, H. R. Estudo para implementação de um sistema de apuração de custos no centro de pesquisas oncológicas – CEPON. **Revista Brasileira de Inovação Tecnológica em Saúde.** v. 3, n. 1, p. 19-37. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/reb/article/view/3628>. Acesso em: 23 out. 2019.

APÊNDICE A – solicitação de autorização da instituição para realização da pesquisa

À Diretoria Técnica do Hospital Santa Lúcia – Hospital do Coração

Eu Keyla de Cássia Barros Bitencourt, cursando Mestrado Profissional em Gestão de Serviço de Saúde pela Universidade Federal de Minas Gerais, solicito autorização para realização da pesquisa, intitulada **Estudo dos desafios e limitações para o projeto de implantação da gestão de custos em um hospital privado de médio porte do sul de minas gerais: Projeto de intervenção**, com o objetivo de descrever as dificuldades e limitações encontradas na implantação da gestão de custos em uma instituição hospitalar privada de médio porte.

A pesquisa será realizada com coleta de dados em duas técnicas, sendo a primeira documental, onde serão utilizados os dados documentais e gerenciais da instituição onde a pesquisa será aplicada e no segundo momento serão entrevistados gestores e diretores administrativos da instituição, por meio da técnica do Painel de Especialistas.

Declaro que será mantido sigilo e não identificação dos dados da instituição, bem como de profissionais do serviço ou outros dados que comprometam o anonimato das pessoas; a pesquisa está sendo desenvolvida de acordo com princípios éticos conforme Resolução 466/12 e suas atualizações.

Assinatura do pesquisador responsável

Profº Dr. Assad Aun Netto
Doutorado em Medicina pela
Universidade de São Paulo
Cirurgia Geral
CRM 11671 - S

Assinatura do responsável pela instituição

APÊNDICE B - Instrumento para levantamento de dados para a revisão integrativa

INSTRUMENTO PARA LEVANTAMENTO DE DADOS **REVISÃO INTEGRATIVA**	
Artigo nº:	**Título:**
Autores:	
Ano de publicação:	**País de publicação/idioma:**
Tipo de Estudo: ( ) artigo de revista ( ) trabalho acadêmico (dissertação / tese) ( ) outros _____	
Houve Método facilitador de implantação: Se sim qual?	
Método de custeio:	
Unidade de análise:	
Desenho metodológico aplicado:	
Dificuldades encontradas na implantação:	

Ações de enfrentamento às dificuldades:
Resultados e conclusão:

Fonte: Elaborado pela autora

APENDICE C – Questionário aplicado ao painel de especialistas

PAINEL DE ESPECIALISTAS

Especialista nº:_____

Você está sendo convidado a participar do **Estudo dos desafios e limitações para a implantação da gestão de custos em um hospital privado de médio porte do sul de Minas Gerais: Projeto de intervenção.** Sua participação é de caráter voluntário, sendo livre e de sua escolha a resposta para as perguntas à seguir. Seus dados não serão expostos e nem sua opinião divulgada.

No preenchimento, procure ser o mais fiel possível aos seus conhecimentos acerca do tema. Agradecemos a sua participação.

CARACTERIZAÇÃO DO ESPECIALISTA:

1 – Formação: Graduação em: _____ ( ) Pós-graduação

2 – Tempo na Instituição: _____

3 - Tempo no cargo (Gestor): _____

1- O que é a Gestão de Custos?

_____

_____

_____

_____

2- Na sua opinião, quais são as dificuldades que esta instituição está encontrando na implantação da Gestão de Custos?

_____

_____

_____

_____

_____

_____

APENDICE D - Roteiro de implantação da gestão de custos

Este roteiro foi delineado como instrumento de apoio para a conclusão da implantação da Gestão de Custos e está organizado em ações estratégicas, táticas e operacionais.

AÇÕES ESTRATÉGICAS	
O que?	**Como?**
Ações realizadas junto ao corpo diretivo da instituição para definições estratégicas como a definição do objetivo da utilização das informações de custos, compreensão do envolvimento da direção, definição da metodologia a ser utilizada, definição da solução informatizada de suporte à gestão e alinhamento aos objetivos estratégicos da organização.	Realização de Oficina Técnica para alinhamento semântico do Grupo Diretor da instituição com apresentação conceitos e o entendimento do uso das informações de custos como metainformação, isto é, como sumário de outras informações, podendo ser compreendida como indicador de resultados e indicador de processos.
AÇÕES TÁTICAS	
O que?	**Como?**
Ações de compreensão situacional e análise diagnóstica da situação atual da implantação da gestão estratégica de custos na instituição. Busca-se o alinhamento junto ao corpo técnico para a disponibilização de dados, como e quais são necessários para a implantação da gestão estratégica de custos, além da divulgação da Cultura de Custos aos Gerentes/Técnicos.	Realização de visitas técnicas e treinamentos a serem realizadas junto aos Gestores da instituição. Visitas técnicas realizadas nos diversos setores do hospital para conhecimento e entendimento do envolvimento com a informação de custos e a compreensão das possíveis formas de coleta dos dados pelo Gestor de Custos da instituição e realizadas no longo do seu período de trabalho. Os treinamentos visam a divulgação da “cultura de custos” com o grupo técnico, além de buscar o alinhamento de conceitos e apresentação dos objetivos estratégicos definidos pelo corpo diretivo. Realização de quatro treinamentos, em dias e turnos alternados, para ter a participação dos funcionários que trabalham em regime de plantão.
AÇÕES OPERACIONAIS	
O que?	**Como?**
As ações operacionais necessárias para a implantação da gestão estratégica de custos pelo Gestor de Custos da instituição.	Acompanhamento e análise das atividades já iniciadas na instituição, buscando, definir as etapas para a implantação da metodologia definida pela Direção. Dentre outras atividades, busca-se a definição de conceitos, análise dos sistemas corporativos que fornecerão dados como sistemas clínicos e administrativos, mapeamento de uma estrutura de definição da metodologia a ser utilizada e análise da disponibilização das informações e possíveis futuros modelos de relatórios gerenciais.