

**Gestão de Custos em Organizações Públicas de Saúde: uma Análise no Município de Uberlândia/MG**

MARTINS, V.F.<sup>1</sup>

LEMOS JÚNIOR, F.J.<sup>2</sup>

SÁ, F.F.<sup>3</sup>

**Resumo**

Este artigo discute a gestão de custos nas organizações públicas e a sua contribuição ao processo decisório. Foi realizada uma pesquisa com três organizações hospitalares públicas, localizadas no município de Uberlândia - MG: as Unidades de Atendimento Integrado (UAIs), com um departamento de custos centralizado, Hospital e Maternidade Municipal Dr. Odelmo Leão Carneiro e o Hospital de Clínicas da Universidade Federal de Uberlândia (HCU/UFU). Do ponto de vista metodológico, trata-se de uma pesquisa descritiva e qualitativa, desenvolvida com o apoio de questionário respondido pelos responsáveis da área de custos das instituições hospitalares. Os resultados permitiram identificar que a gestão de custos não é um elemento utilizado pelas UAIs, ao contrário do Hospital de Clínicas, que emprega ferramentas de gestão sem, todavia, atender a todas as necessidades dos administradores, além do Hospital e Maternidade Municipal no qual não tivemos o retorno do questionamento. Por fim, concluiu-se que a gestão de custos possui um importante papel nas organizações, mas ainda não se encontra disseminada na esfera hospitalar pública da referida cidade.

**Palavras-chave:** Gestão de custos; Tomada de decisão.

**Abstract**

This article discusses the cost management in public organizations and their contribution to decision making. A survey of three public hospital organizations, located in Uberlândia was held - MG: Units of Integrated Care - UAI's, with a centralized department costs, and the Clinical Hospital of Federal University of Uberlandia (HCU-UFU). From the methodological point of view, it is a descriptive and qualitative, developed with the support of a questionnaire answered by the responsible cost area hospitals. The results indicated that cost management is not an element used by UAI's, unlike the Clinical Hospital, which employs management tools without, however, meet all the needs of administrators. Finally, it was concluded that the cost management plays an important role in organizations, but is not yet widespread in the field of public hospital that city.

**Keywords:** Cost Management, Decision Making.

---

1- Professor Adjunto – Universidade Federal de Uberlândia-[Vidigal@ufu.br](mailto:Vidigal@ufu.br)

2- Bacharel em Ciências Contábeis - Universidade Federal de Uberlândia-[femosjunior@gmail.com](mailto:femosjunior@gmail.com)

3- Bacharel em Ciências Contábeis - Universidade Federal de Uberlândia-[fernandafranco\\_ds@hotmail.com](mailto:fernandafranco_ds@hotmail.com)

## 1 INTRODUÇÃO

A grande evolução da medicina nas últimas décadas, impulsionada pela incorporação de novas tecnologias, tanto de equipamentos como de drogas, teve como consequência um aumento na sobrevivência do cidadão, mas causou um forte impacto nos custos da saúde (BORBA; LISBOA; ULHÔA, 2009). Nesse sentido, conforme Falk (2008), o aumento crescente dos custos com a saúde contribuiu para que os hospitais passassem a averiguar seus processos internos, na tentativa de administrar melhor as despesas e os recursos no atendimento às demandas impostas pelo progresso científico.

Diante da necessidade de adaptar a contabilidade de custos para diferentes classes de empresas e negócios, fruto do aumento da competitividade, Souza, Amorim e Guerra (2008) afirmam que até mesmo nas organizações não empresariais é necessária, inclusive nos hospitais, uma gestão eficiente e eficaz. A procura pela redução dos custos, sem comprometer a qualidade dos serviços e nem prejudicar a funcionalidade dos serviços, é objetivo permanente das empresas que buscam a sustentabilidade no mercado. Para conseguir tal diminuição, as informações devem apresentar, de forma mais fidedigna possível, a situação da instituição, influenciando no processo decisório de maneira assertiva.

Complementando tal raciocínio, Stoffel et al. (2010) ressaltam que o uso das informações de custos para uma gestão com qualidade exige um sistema que descreva todos os custos do período e/ou dos serviços requeridos, conforme a necessidade do gestor, para as devidas análises e gestão. Isso, no entanto, nem sempre acontece nas empresas, principalmente nas instituições hospitalares.

Wensing et al. (2006) acrescentam que os hospitais da rede pública vêm enfrentando dificuldades para se manterem em operação, expondo-se a um alto risco de desequilíbrio financeiro. Para tais instituições se manterem num ambiente com carência de recursos, elas precisam de informações sólidas, sobretudo daquelas relacionadas a custos.

Assim sendo, os hospitais necessitam de informações precisas e confiáveis para tomada de decisão e, sendo oportuna a análise adequada do comportamento dos custos. Dessa forma, a questão-problema que orienta este estudo é: Qual a contribuição da gestão de custos nas organizações públicas de saúde da cidade de Uberlândia/MG, no processo de tomada de decisão?

Nessa perspectiva, a fim de responder o problema de pesquisa, define-se como objetivo geral analisar a contribuição da gestão de custos nas organizações públicas de saúde

de Uberlândia/MG, no processo de tomada de decisão. Para alcançar essa finalidade, traçaram-se os seguintes objetivos específicos:

- a) selecionar um instrumento de coleta de dados, no caso, um questionário já elaborado;
- b) enviar o questionário para os hospitais selecionados como amostra;
- c) verificar as informações obtidas;
- d) proceder às análises qualitativas.

Ao considerar a importância dos sistemas de custos para o desempenho das organizações, assim como a carência de trabalhos voltados à investigação dessas dimensões nas organizações hospitalares, o desenvolvimento dessa pesquisa fora justificado. A relevância da investigação proposta pelo presente estudo está associada à demonstração da relevância de uma gestão de custos eficiente às organizações hospitalares, especificamente as de Uberlândia.

O trabalho está disposto em cinco seções, sendo que a primeira faz uma introdução à temática; a segunda trata da plataforma teórica e apresenta as bases conceituais referentes aos custos e sistemas de informação; a terceira seção ressalta os aspectos metodológicos da pesquisa; a quarta demonstra a análise e discussão dos resultados encontrados; e a última seção apresenta as considerações finais.

## **2 PLATAFORMA TEÓRICA**

### **2.1 Contabilidade de custos**

Bruni (2004) define custo como sendo a medida monetária dos sacrifícios arcados pela instituição com o intuito de atingir seus objetivos. Enquanto isso, Souza e Clemente (2011, p. 13) postulam que custos são os valores de todos os bens e serviços consumidos na produção de outros bens e serviços.

Para Eliseu Martins (2010, p. 23), a contabilidade de custos deriva da contabilidade financeira, uma vez que era preciso mensurar os estoques nas indústrias. Seus princípios nascem dessa finalidade, porém nem sempre conseguem suprir as necessidades

contemporâneas, visto que, atualmente, a contabilidade de custos é exigida com ferramenta de gestão e controle.

Nesses termos, Negra e Negra (2001) mencionam alguns objetivos da contabilidade de custos: o inventário de produtos fabricados e vencidos, sobretudo com a precificação de estoques e apuração dos custos de produção; o planejamento e o controle das atividades empresariais, podendo destacar o preparo do orçamento com base no custo de fabricação; a determinação do volume de produção, assim como dos padrões aos processos produtivos; e a função de instrumento para tomada de decisões, em que se pode destacar a formação de preços de venda e o entendimento do mercado como um todo.

Segundo Falk (2011, p. 19), “a contabilidade de custos inclui a Contabilidade Gerencial, mas focaliza também certos elementos de Contabilidade Financeira que estão intimamente relacionados com a medição e registro de custos”. O mesmo autor ilustra a relação da contabilidade de custos no ambiente contábil da seguinte forma:

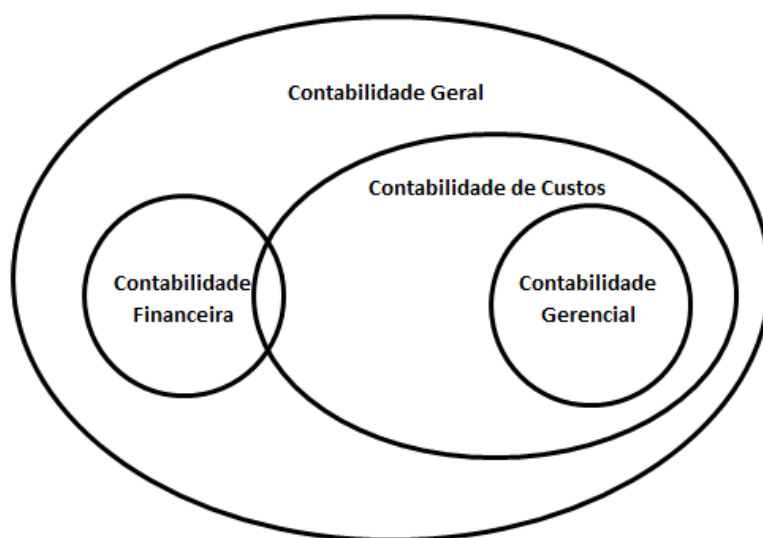


Figura 1 – Contabilidade de custos no ambiente contábil.

Fonte: Falk, 2011, p. 18.

Diante disso, Leone (2000, p. 127) assevera que a contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que aloca, classifica, organiza e relata os custos correntes e futuros. Conforme Iudícibus et al. (2010), a apuração e determinação dos custos é, na contabilidade, um dos aspectos mais complexos, pois tem reflexo direto no resultado, além de haver uma grande quantidade de itens que normalmente envolvem suas apurações. Não menos importante, podemos destacar a contabilidade de custos como ferramenta administrativa. Em linha com o

relatado por Iudícibus et al., Horngren et al. (2006) destacam que a contabilidade de custos moderna mune os gestores de informações necessárias às tomadas de decisão.

Nesse sentido, Domingos Martins (2000) afirma que, com o aparecimento das indústrias, tornou-se mais complexo o trabalho do contador, pois era necessário um grande volume de informações para apuração dos custos em função da quantidade de insumos pagos pelos fatores de produção, ao passo que, nas empresas comerciais, os custos eram calculados pelo seu valor de compra. Ainda segundo o mesmo autor, a preocupação de contadores, auditores e fiscais não era usar a contabilidade de custos como ferramenta administrativa, fazendo com que tal ciência evoluísse de maneira mais modesta por um longo tempo. Com o crescimento das empresas, a contabilidade de custos passou a auxiliar os administradores no gerenciamento do negócio, em que seus princípios foram criados, e assim permanecem, com a finalidade de mensurar estoques, e não para auxiliar os administradores na gestão das empresas, sendo necessárias algumas adaptações.

Seguindo a mesma linha de raciocínio, Gonçalves e Silva (2007) ressaltam que a cobrança de alta qualidade e de preços abrandados, sobretudo no ambiente de elevada concorrência em que os negócios estão inseridos, tem motivado as empresas a pensar sobre seus custos, visto que passaram a exercer um papel essencial nos processos de gestão. As informações de custos que anteriormente focavam no fornecimento do custo do produto passaram a atender os gestores nas tomadas de decisão.

Com o intuito de facilitar o entendimento dos usuários da informação, entre eles gestores e administradores, os custos são classificados quanto à natureza, procurando uma padronização das contas; quanto à função, objetivando identificar os custos das diversas atividades da empresa; quanto à contabilização, que se divide em grupos (patrimoniais e de resultados), sendo o primeiro referente aos custos a apropriar e o segundo alusivo aos custos realizados (CARARETO et al., 2006). Os mesmos autores identificam outras classificações para os custos, como por exemplo, em relação à apuração, em que cada custo é alocado diretamente a cada produto específico ou função do custo, identificando basicamente os custos diretos e indiretos.

Convém salientar que estudos diferenciados na literatura contemporânea sobre sistemas de custos têm sido destacados. Eles possuem aplicação específica a cada setor, em diferentes classes de empresas e negócios (GONÇALVES; SILVA, 2007).

Para Leone (2000, p. 36), “[...] resta ao contador de custos preparar os sistemas de custos que serão os meios de que se utilizará para colher os dados de que precisa, arrumá-los e

produzir as informações gerenciais para outros setores da administração”. Tais sistemas de custos, conforme Negra e Negra (2001), podem ser classificados por redução escalar, ordem de produção, processo, padrão e baseados em atividades.

Complementando o raciocínio do parágrafo anterior, além dos sistemas de custos existem os métodos de custeio que, de acordo com Carareto et al. (2006, p. 4), objetivam a apuração de valores de custos dos bens, mercadorias ou serviços, além de determinar a metodologia de atribuição de custos aos produtos. São eles: custeio por absorção, custeio variável, custeio ABC, custeio-padrão e custeio-meta.

Negra e Negra (2001) afirmam que, apesar de as experiências para generalizar a criação de um Sistema de Apuração de Custo Hospitalar (SACH) em saúde serem modernas, o Brasil ainda se mostra atrasado quanto a tal questão. Isso se deve, principalmente, à indiferença do governo quanto à eficiência dos sistemas de saúde, assim como em relação ao controle das necessidades de financiamento e da qualidade do serviço.

## 2.2 Gestão de custos

Hansen e Mowen (2001, p. 28) expõem como a contabilidade de custos evoluiu para a gestão de custos:

[...] tradicionalmente, a contabilidade de custos focou em determinar o custo do estoque e dos bens produzidos. Os custos eram classificados em categorias funcionais, e a determinação dos custos de manufatura consumia muito esforço. Enquanto ainda é importante saber dos bens produzidos, o contador de hoje precisa fornecer ainda mais informações. As empresas precisam de informações acuradas dos custos para integrar o desenvolvimento do produto, produção, *marketing*, e serviços pós-venda. Para muitas empresas, os métodos de produção e os tipos de produtos mudam rapidamente. A ênfase na qualidade, produtividade, e meio ambiente exige novas medidas e controle. O achatamento da pirâmide hierárquica e a delegação de autoridade aos níveis mais baixos de gestão requerem informações operacionais relevantes para apoiar tomadas de decisões amplas de todos os empregados. O contador de custos está assumindo um novo papel, um papel com implicações mais amplas e uma definição menos estreita. É dessa forma que a contabilidade de custos está evoluindo para gestão de custos.

Para Stoffel et al. (2010, p. 3), a gestão de custos pode ser definida como a ação de gerir meios e recursos técnicos, metodológicos e funcionais, com vistas a gerar informações sobre custos e dar subsídio à avaliação de desempenho na apuração destes.

Nesse contexto, conforme o entendimento de Santos, Schmidt e Pinheiro (2006), a gestão de custos preconiza o emprego de informações de custos com suporte ao processo de gestão. Com isso, é indispensável que o contador disponibilize aos gestores informações de

custos com foco estratégico, embasando as decisões da empresa. Souza e Clemente (2011) afirmam que, por muito tempo, as empresas empregavam a gestão de custos com foco na eficiência produtiva, além de utilizarem o custo unitário como parâmetro de desempenho. Vale ressaltar que a gestão contemporânea visualiza os custos de forma mais abrangente, isto é, em toda a cadeia de valor do negócio.

Assim sendo, Hansen e Mowen (2001) afirmam que a gestão estratégica de custos é a utilização de informações de custos para identificar e desenvolver estratégias mais evoluídas, capazes de gerar uma vantagem competitiva ao negócio.

No setor público não é diferente, posto que um sistema de gestão de custos permite vários benefícios neste setor. De um lado, seria possível aumentar a avaliação da sua performance patrimonial, econômica e financeira, de outro, poderia aperfeiçoar o controle na tentativa de tornar mais clara a comunicação de seus relatórios, fruto de suas gestões em contraste com os seus programas de governo (MARTINEZ; FILHO, 2010).

### **2.3 Gestão de custos em organizações hospitalares**

De acordo com a Organização Mundial da Saúde (OMS), hospital é uma instituição de saúde com equipes de profissionais, entre eles médicos e enfermeiras, que prestam serviços de diagnósticos e tratamento decorrente de doenças, lesões e anomalias genéticas.

Nesse entremeio, Santos, Martins e Leal (2013) postulam que as organizações hospitalares têm buscado oferecer um serviço diferenciado, principalmente as que possuem elevados níveis de complexidade e de gastos incididos na produção de serviços. Assim, elas se preocupam com o bem-estar do paciente, investindo em tecnologias e habilitação técnica de mão de obra, com vistas a manter a qualidade de serviços.

Em razão do desenvolvimento de ações que ofereçam serviços de qualidade para a população, os administradores dessas empresas necessitam de ferramentas gerenciais que permitam a avaliação de tais atos. Por meio dessas ferramentas administrativas, as organizações precisam avaliar também a performance da gestão dos recursos empregados na consecução das atividades (FREITAS et al., 2009).

Para Borba, Lisboa e Ulhôa (2009, p. 169), são várias as aplicações do sistema de custos nas instituições hospitalares, das quais se podem destacar:

- Valorização dos serviços prestados: um dos principais objetivos de uma metodologia de custeio consiste em agrupar os gastos incorridos para a prestação de um determinado serviço, valorizar cada recurso utilizado (mão de obra, materiais,

depreciação etc.) e definir com clareza o custo do serviço prestado.

- Controle: Outra importante função da gestão de custos concentra-se no controle e gerenciamento: através de comparativos mensais dos custos incorridos, que possibilita ao gestor conhecer as oscilações de custos, e avaliar o desempenho do setor, além de proporcionar o conhecimento pleno da unidade sob sua responsabilidade, pois, além de gerenciar a operação o gestor agrega o gerenciamento dos custos incorridos para o desenvolvimento das atividades.

- Tomada de decisão: São de fundamental importância os dados gerados pelo sistema de custos nos processos decisórios da instituição, desde os mais simples, como produzir determinado serviço ou terceirizar, eliminar um serviço deficitário ou mantê-lo sob determinadas condições, até decisões estratégicas de rompimento de negociações com determinados clientes, ou avaliações de investimentos em alta tecnologia, ampliações etc.

Muccini, Bruni e Mac-Allister (2006) discorrem que a eficiência administrativa hospitalar tem relação com o melhor emprego dos recursos disponíveis, não sendo suficientes apenas os conhecimentos na área da saúde.

De acordo com Cardoso e Martins (2012, p. 4), o hospital, como uma organização complexa, necessita da análise dos custos e de uma utilização adequada dos recursos disponíveis, a fim de identificar o custo total de cada cliente e de cada tipo de serviço prestado. Entretanto, para isso, é importante que a entidade tenha implantado um sistema de gestão de custos eficiente.

Portanto, de acordo com Borba, Lisboa e Uihôa (2009) uma instituição de saúde, pelo fato de abranger um conjunto de pessoas, recursos financeiros e físicos, como infraestrutura, insumos e tecnologia, é geradora de grande quantidade de dados indispensáveis. Desse modo, ela necessita de um sistema de informações a fim de apoiar a gestão de custos.

## **2.4 Sistemas de Informações de Gestão de Custos (SIGC)**

Para Stoffel et al. (2010, p. 3), a gestão de custos é um elemento fundamental no alcance da eficiência das instituições hospitalares. Por isso, existe a ligação da informação com a gestão de custos, que também é um meio importante no processo de apuração dos custos, sendo utilizado para a tomada de decisões.

Segundo Gonçalves e Silva (2007), as necessidades gerenciais quanto às informações de custos têm crescido ao longo do tempo, tanto em razão da primordialidade de implantar estratégias que deem à empresa vantagens competitivas, como devido às alterações acarretadas por tecnologias inovadoras. Atualmente, os benefícios da tecnologia de informação dão às empresas condições de atender às suas necessidades, sendo possível viabilizar e fornecer informações paralelas e complementares aos gestores.



Nesse contexto, Leone (2000) disserta que o contador de custos deve projetar um sistema de custos em que os dados estejam prontos para solucionar os múltiplos problemas com que se defrontam as empresas, pois classificar (e relatar) dados é essencial ao próprio desempenho da função contábil. O mesmo autor ressalta que a contabilidade de custos é “[...] a atividade que mais se assemelha a um centro de processamento de informações, que recebe os dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo as informações de custos para os diversos níveis gerenciais” (LEONE, 2000, p. 21).

Hansen e Mowen (2001) completam o raciocínio de Leone informando que o Sistema de Informações de Gestão de Custos (SIGC) é um subsistema de informações contábeis que está, principalmente, empenhado a produzir informações aos usuários internos, utilizando entradas e processos imprescindíveis para saciar os objetivos dos gestores. A Figura 2:

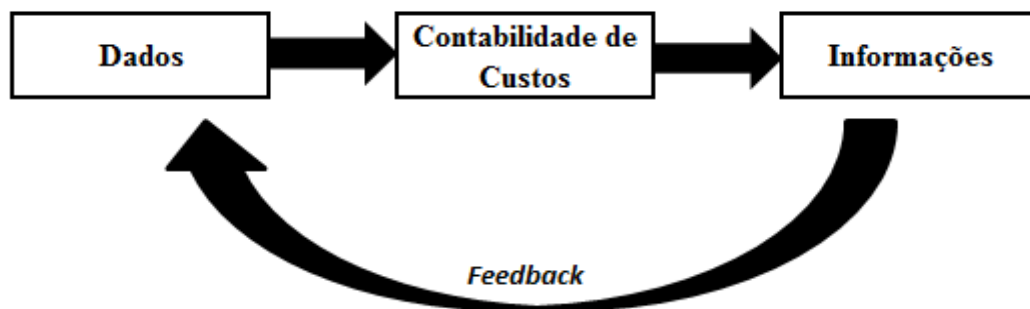


Figura 2 – Sistema de Informações de Gestão de Custos.

Fonte: Leone, 2000, p. 21.

As informações mais detalhadas sobre custos proporcionam maior elucidação sobre seu comportamento e variáveis que influenciam em diferentes serviços do hospital. Admite-se, porquanto, um gerenciamento mais profundo dos custos em cada departamento por meio de procedimentos particulares, e, com menos frequência, por intermédio de prestadores de serviço (FALK, 2011).

Sendo assim, segundo Souza, Amorim e Guerra (2008), as organizações precisam obter informações que assessorem os administradores nas tomadas de decisão. Os Sistemas de Informações Hospitalares (SIH) têm por objetivo suprir as necessidades operacionais dos serviços e dos setores existentes na instituição, bem como promover uma ligação entre eles. A utilização de SIH deriva da necessidade de organizar e controlar as informações e os processos executados numa instituição de saúde, sendo imprescindível um controle rápido e flexível de modo a impedir a repetição de tarefas e os dispêndios desnecessários.

Ao considerar a assistência médico-hospitalar, nota-se que os hospitais possuem características de ordem econômica, social, científica e política. Portanto, para Borba, Lisboa e Ulhôa (2009, p. 34),

[...] a principal finalidade do sistema de informação é apoiar a tomada de decisões em todos os níveis do hospital. Para alcançar este fim, o sistema deve cumprir, entre outros, os seguintes objetivos:

- identificar as causas de morbimortalidade, o perfil e as características da população atendida, a demanda de serviços etc.;
- diagnosticar a situação de saúde da comunidade, identificando e enfatizando os problemas prioritários;
- identificar a capacidade de resposta institucional à demanda de serviços;
- desenvolver as diferentes atividades que são realizadas nos serviços prestados pela instituição aos usuários;
- avaliar o tipo e a forma como são às necessidades dos usuários que demandam os serviços.

As informações baseadas nos processos decisórios deverão oferecer o conhecimento das atividades inseridas na prestação do serviço e o seu valor a organização, tanto em níveis mais amplos quanto nos mais específicos. Assim sendo, será possível utilizar os recursos financeiros de modo mais adequado à realidade hospitalar (BITTENCOURT, 1999).

### **3 METODOLOGIA**

Por ser um problema científico, a relação de causa e consequência será discutida por meio da aplicação de um questionário orientado. Com relação ao problema, a metodologia utilizada é qualitativa, devido ao fato de a pesquisa exigir maiores quantidades de dados e informações. Segundo Oliveira (2011, p. 80), a pesquisa qualitativa corresponde ao agrupamento e à análise de informação, de forma não numérica, como textos e imagens, com o uso de métodos formais de pesquisa. Quanto aos objetivos, o estudo é descritivo e tem, como objetivo primordial,

[...] a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou então o estabelecimento de relações entre variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados sob este título e uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário (GIL, 2006, p. 42).

De acordo com os procedimentos técnicos, foi utilizado o método de levantamento ou *survey*, que, para Silva (2003, p. 62), consiste na coleta de dados referentes a uma dada população com base em amostra selecionada, de forma clara e direta, dos quais se objetiva saber o comportamento dos indivíduos.

Para a composição da amostra, foram selecionadas 10 unidades hospitalares localizadas em Uberlândia, que compreende toda rede pública hospitalar da cidade, sendo oito Unidades de Atendimento Integrado (UAIs), Hospital Municipal e Hospital de Clínicas da Universidade Federal de Uberlândia (HCU/UFU).

A obtenção dos dados e das respostas do público escolhido foi feita a partir da aplicação de um questionário, a fim de minimizar o risco de distorção nas respostas em virtude da não influência dos pesquisadores. Tal questionário foi elaborado com base em outro instrumento de coleta de dados, disponível na pesquisa de Abbas (2001), que passou por pequenas mudanças, com inclusão e exclusão de algumas questões.

O questionário demonstrado no Anexo I deste trabalho é composto por questões que abordam desde características gerais da organização até o controle de custos. O primeiro grupo de perguntas buscou identificar o respondente e a sua função dentro da organização. As demais questões estavam associadas à mensuração, à alocação e aos métodos de custos, bem como à relação de informações de custos nas tomadas de decisão da organização hospitalar.

As questões foram elaboradas de modo que, na maioria, marcar-se-ia somente uma alternativa, e apenas em algumas se exigia um comentário. Tal instrumento de coleta de dados foi enviado via e-mail aos gestores ou responsáveis pela gestão de custos de tais organizações hospitalares, sendo que os dados foram coletados no mês de julho de 2013.

Dos três questionários enviados, dois foram devolvidos devidamente respondidos, e, portanto compuseram a amostra da pesquisa, quanto ao terceiro questionário, apesar de entrar em contato várias vezes com hospital, solicitando o retorno das informações, não obtivemos resposta. É necessário destacar que foi respondido um único questionário englobando todas as UAIs, devido ao fato de ser centralizado o departamento de custos.

Tem-se como limitação desta pesquisa o público-alvo, composto somente por hospitais públicos de Uberlândia.

## **4 ANÁLISE DOS RESULTADOS**

### **4.1 Hospital de Clínicas**

Segundo informações do sítio do Hospital de Clínicas da UFU - HC, a instituição, inaugurada em 26 de agosto de 1970, iniciou suas atividades em outubro do mesmo ano com 27 leitos. Inicialmente era uma unidade de ensino do curso de Medicina, e, apenas 38 anos após a inauguração, o HC se tornou hospital público, atendendo, à época, três milhões de pessoas de 86 municípios da região. Atualmente, a entidade possui mais de 50 mil m<sup>2</sup> de área construída e 510 leitos. Conta com aproximadamente, três mil funcionários e realiza mais de 2.500 atendimentos por dia. Em Minas Gerais, é o maior prestador de serviços pelo Sistema Único de Saúde (SUS), sendo referência em atendimentos de urgência, emergência e de alta complexidade para 30 municípios no Triângulo Mineiro – sendo considerado o sexto maior hospital universitário da rede de ensino do Ministério da Educação e Cultura (MEC) (UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA, 2013).

No que concerne à pesquisa propriamente dita, o questionário foi respondido pelo responsável da área de contabilidade da instituição e ocupa o cargo de assessor do Reitor, tendo qualificação/graduação em Ciências Contábeis.

A instituição hospitalar possui um sistema de custos, estruturado por órgãos externos compostos por professores da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia (FACIC/UFU), com o objetivo de atender às necessidades da administração quanto ao controle das operações. Porém, a relação entre contabilidade, custos e orçamento funciona em sistemas independentes.

Com relação ao método de custeio, o hospital pratica a mensuração de custos com a utilização do método de custeio por absorção, definido por Raupp, Crispim e Almeida (2007) apresentando vantagens e desvantagens, assim como os demais métodos de custeio. Entre as vantagens de maior destaque, pode-se citar o fato de esse método agregar todos os custos, tanto os fixos como os variáveis, o que, na maioria dos casos, é mais fácil de ser implementado. Quanto às desvantagens, os custos que não se relacionam com o produto específico, quase sempre, são alocados por meio de critérios de rateio, e o custo fixo por unidade está sujeito ao volume produzido – os custos fixos sempre existirão, independentemente do que foi produzido.

Para Silva et al. (2002), outros métodos de custeio que poderiam ser utilizados nas entidades hospitalares seriam o ABC e o pleno. O primeiro é indicado em organizações complexas em que os produtos/serviços consomem os recursos de maneira heterogênea, como nos hospitais. O mesmo autor afirma que o custeio pleno também é muito utilizado por (e

indicado para) essas organizações. Conhecido como custeio por absorção total, essa forma de custeio leva aos produtos e serviços todos os custos e despesas de uma entidade com base em rateios.

Segundo o respondente, o sistema de custos precisa de ajustes para a apuração do custo por procedimento, visto que o atual sistema não tem produzido os resultados esperados. Apesar disso, esse sistema realiza a separação entre custos fixos e variáveis, e entre custos diretos e indiretos, sendo que os indiretos são rateados com base na mão de obra direta.

No que tange à determinação do custo de cada paciente, o hospital utiliza o custo médio unitário de cada departamento, obtendo-se o custo médio unitário. Porém, não há a apuração do custo paciente-dia, que está em fase de implantação.

Conforme mencionado anteriormente, o sistema de custos não se integra à contabilidade, mas gera relatórios que informam o custo por departamento e por centro de custo, margem de contribuição e custo por procedimento. Os relatórios são gerados com periodicidade mensal e avaliados pela administração, que analisa os custos totais e a evolução dos custos e dos centros de custos.

Apesar de esses relatórios não serem utilizados para estabelecer os preços dos serviços, eles são empregados nas tomadas de decisão, na análise de variações de receita e como ferramenta de comparação entre os resultados do período corrente e o período anterior.

Para Abbas (2001), diante das características hospitalares, percebe-se que os sistemas de custos nas organizações de saúde devem permitir um melhor conhecimento dos resultados, por meio de uma análise interna, e serem utilizados na determinação dos preços dos serviços.

## **4.2 Unidades de Atendimento Integrado (UAIs)**

Segundo Babilônia (2012), a inauguração, em 1994, das Unidades de Atendimento Integrado (UAIs) foi um marco do atendimento à saúde de Uberlândia. As primeiras três unidades foram criadas nos bairros Planalto, Luizote e Pampulha, e, desde o início, elas foram geridas por entidades do “terceiro setor”, mais especificamente pela Fundação Maçônica Manoel dos Santos (FMMS). Após vencer a licitação para firmar o termo de parceria com a Prefeitura Municipal de Uberlândia (PMU), no qual foi a única concorrente, a FMMS começou a administrar as UAIs.

As UAIs são unidades mistas, com atendimento ambulatorial na atenção básica e pronto atendimento, funcionando 24 horas por dia, todos os dias da semana. O atendimento

ambulatorial acontece das 7h às 22h, assim como o de emergência de Odontologia. Atualmente, Uberlândia possui oito UAIs localizadas nos seguintes bairros: Pampulha, Tibery, Planalto, Luizote, Roosevelt, Martins, São Jorge e Morumbi, com pronto atendimento (UBERLÂNDIA, 2013).

Tais unidades oferecem, além de atendimento ambulatorial e pronto atendimento, consultas especializadas em várias áreas, como angiologia, cardiologia, cirurgia geral, cirurgia infantil, pneumologia, psiquiatria, dermatologia, endocrinologia, gastroenterologia, infectologia, mastologia, nefrologia, proctologia, neurologia, oncologia, ortopedia, otorrinolaringologia e urologia (UBERLÂNDIA, 2013).

Em uma análise inicial do questionário, verificou-se que o responsável pelo departamento de custos ocupa o cargo de analista de Processos e Qualidade e se encontra cursando o ensino superior.

As UAIs pertencem ao setor público e possuem menos de 100 leitos. De acordo com o respondente, a Missão Sal da Terra – associação beneficente de caráter filantrópico, sem fins lucrativos e econômicos, com fins sociais, educacionais, profissionalizantes e recreativos de Uberlândia – possui um contrato de gestão com a Prefeitura de Uberlândia que remunera as UAIs conforme o cumprimento de metas pactuadas (produtividade e eficiência).

Assim como no Hospital de Clínicas, a contabilidade, os custos e o orçamento funcionam como sistemas independentes, sendo que UAIs não praticam a mensuração de custos. Segundo o responsável por esse setor, a Missão Sal da Terra, onde a alta administração não possui um conhecimento profundo sobre gestão de custos; e assim, não conseguiu visualizar as vantagens na utilização do sistema, não implantou o sistema de custos na instituição.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Esta pesquisa buscou analisar a contribuição da gestão de custos nas organizações de saúde pública da cidade de Uberlândia/MG, no processo de tomada de decisão. O sistema relacionado à saúde pública, na referida cidade, é composto basicamente pelas três instituições que receberam o questionário para pesquisa. Apesar das tentativas, não houve retorno por parte do Hospital Municipal.

Verificou-se que o Hospital de Clínicas de Uberlândia utiliza ferramentas da contabilidade de custos em sua gestão, mas ainda há alguns pontos a ser melhorados. Mesmo não tendo um sistema que integra contabilidade, custos, orçamento e informações, a

contabilidade de custos é utilizada pelos responsáveis como fonte de dados e, principalmente, no auxílio à tomada de decisão.

São gerados relatórios nos quais se fornecem informações essenciais às tomadas de decisões. Tais relatórios são produzidos mensalmente e utilizados pelos administradores para avaliarem os custos totais, a evolução de custos e os centros de custo. As informações geradas pelo sistema também são úteis à análise da variação de receita e à comparação entre a evolução dos custos em períodos anteriores com o período corrente.

Apesar de atender a uma parte da necessidade dos gestores, a contabilidade de custos e os seus sistemas auxiliares precisam evoluir em alguns aspectos, principalmente no fornecimento de informações mais completas aos administradores. Exemplo disso é a apuração dos custos por procedimentos, conforme colocado pelo próprio respondente.

Ao contrário do HC, as UAIs não utilizam informações de custos para a tomada de decisão. Ficou claro, ao ser analisado o questionário respondido por essa instituição, que os administradores não se atentaram para os benefícios da gestão de custos para organizações hospitalares, principalmente pela morosidade de se implantar o sistema. O respondente afirma acreditar que a instituição irá estudar a viabilidade de utilizar um sistema de custos para auxiliar na gestão do hospital.

Portanto, ao se basear na literatura e nos questionários analisados, conclui-se que a gestão de custos possui um papel essencial nas organizações hospitalares, servindo de subsídio para a compreensão do comportamento dos custos, assim como para a tomada de decisão. Isso pode ser confirmado por Borba, Lisboa, Ulhôa (2009), que apontam a gestão de custos como um instrumento essencial, já que os novos mecanismos de remuneração dos serviços, a competitividade e os altos custos podem exigir uma nova postura do gestor da instituição, caracterizada pela abrangência de melhores níveis de produtividade e eficiência na atividade operacional.

Entretanto, o emprego da gestão de custos na rede pública de saúde de Uberlândia é limitado. Mesmo no caso do HC, que mostrou ser a organização mais evoluída na utilização desse tipo de gestão na tomada de decisão, o sistema ainda não atende a todas as exigências dos administradores, sendo necessárias diversas melhorias.

Sugere-se que sejam realizados novos estudos a partir deste, a fim de se constatar novas tendências no que diz respeito ao uso da gestão de custos no setor público hospitalar de Uberlândia/MG. Pode ser realizada também uma pesquisa mais ampla, analisando a rede

pública de saúde do Triângulo Mineiro, ou até mesmo do estado de Minas Gerais, para verificar a adesão dessas organizações à utilização da gestão de custos.

## REFERÊNCIAS

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

AZEVEDO, C. S. **Gerência hospitalar: a visão dos diretores de hospitais públicos do município do Rio de Janeiro**. 1993. Dissertação (Mestrado) – Instituto de Medicina Social, Universidade Federal do Rio Janeiro, Rio de Janeiro, 1993.

BABILÔNIA, L. L. M. A saúde pública em Uberlândia no contexto da reforma do estado: privatização e precarização do trabalho. In: SEMINÁRIO DO TRABALHO: TRABALHO, EDUCAÇÃO, E POLÍTICAS SOCIAIS DO SÉCULO XXI, 8., 2012, Marília. **Anais...** Marília: Universidade Estadual Paulista, 2012.

BITTENCOURT, O. N. S. **O emprego do método de custeio baseado em atividades: Activity based costing como instrumento de apoio à decisão na área hospitalar**. 1999. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1999.

BORBA, V. R.; LISBOA, T. C.; ULHÔA, W. M. **Gestão administrativa e financeira de organizações de saúde**. São Paulo: Atlas, 2009.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CARARETO, E. S.; JAYME, G.; TAVARES, M. P. Z.; VALE, V. P. Gestão estratégica de custos: custos na tomada de decisão. **Revista de Economia da UEG**, Anápolis, v. 2, n. 2, 2006.

CARDOSO, S. M.; MARTINS, V. F. Sistemas de custos estão presentes nos hospitais brasileiros que passaram pelo processo de acreditação hospitalar? **Revista GETEC**, Monte Carmelo, v. 1, n. 2, p.59-78, 2012.

FALK, James Anthony. **Gestão de custos para hospitais**. São Paulo: Atlas, 2011.

FALK, James Anthony. **Tecnologia de informação para gestão de custos e resultado no hospital**. São Paulo: Atlas, 2008.

FREITAS, D. A.; PEREIRA, C. M.; GOMIDE, P. L. R.; LARA, C. O.; GUERRA, M.; SOUZA, A. A. Controle de gestão em organizações hospitalares. **Revista de Gestão da USP**, São Paulo, v. 16, n. 3, p. 15-29, jul./set. 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.



GONÇALVES, R. C. M. G.; SILVA, A. C. A qualidade da informação de custo considerando-se diferentes necessidades e diferentes métodos de custeio. **Revista Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 9, n. 35, 2007.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2001.

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Pearson, 2006.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

LEONE, G. S. G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINEZ, A. L.; FILHO, E. M. A. gestão de custos no setor governamental: experiência numa secretaria municipal de educação. **Revista ABCustos – Associação Brasileira de Custos**, São Leopoldo, v. 5, n. 3, 2010.

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

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MUCCINI, R. L. Z.; BRUNI, A. L.; MAC-ALLISTER, M. gerenciando custos, informações e sistemas: o caso do Hospital Santo Amaro, HSA. In: ENCONTRO DA ANPAD – ENANPAD, 30., 2006, Salvador. **Anais...** Salvador: Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 2006.

NEGRA, C. A. S.; NEGRA, E. M. S. Custo hospitalar: uma reflexão sobre implantação e necessidades. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 12, n. 1, 2001.

OLIVEIRA, A. B. S. **Métodos da pesquisa contábil**. São Paulo: Atlas, 2011.

RAUPP, F. M.; CRISPIM, C. H.; ALMEIDA, E. S. Gestão de custos hospitalares por meio do custeio por absorção: o caso da Maternidade Carmela Dutra. **Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 1, n. 2, 2007.

SANTOS, J. L.; SCHMIDT, P.; PINHEIRO, P. R. **Fundamentos de gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 2006.

SANTOS, M. E.; MARTINS, V. F.; LEAL, E. A. Avaliação da gestão de custos nas entidades hospitalares: um estudo na cidade de Uberlândia/MG. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, Belo Horizonte, v. 10, n. 1, p. 3-17, jan./maio 2013.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro. **Metodologia da pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, A. P. F.; SOUZA, E. X.; MIRANDA, L. C.; FALK, J. A. Estudo dos métodos de custeio mais utilizados pelos hospitais de Recife. In: CONGRESSO DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 2., 2002, São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2002.

SOUZA, A. A.; AMORIM, T. L. C. M.; GUERRA, M. Análise dos sistemas de informações de hospitais. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, Belo Horizonte, 2008.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. **Gestão de Custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

STOFFEL, T. M.; FILHO, J. R. V.; OLIVEIRA, I. A. M.; SANTOS, B. P. Gestão de custos hospitalares em instituição pública: um estudo de caso. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., 2010, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais, 2010.

UBERLÂNDIA. Prefeitura Municipal de Uberlândia. Secretaria Municipal de Saúde. **Unidades de Atendimento Integrado (UAIs)**. 2013. Disponível em: <<http://www.uberlandia.mg.gov.br/?pagina=secretariasOrgaos&s=65&pg=562>>. Acesso em: 8 ago. 2013.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA. Hospital de Clínicas. **Apresentação**. Disponível em: <<http://www.hc.ufu.br/conteudo/apresenta%C3%A7%C3%A3o>>. Acesso em: 10 ago. 2013.

WENSING, F. D.; BEUREN, I. M.; RAUPP, F. M.; DURIEUX, A. Aplicação do custeio baseado em atividades no setor de maternidade de uma organização hospitalar. **Revista Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 8, n. 31, 2006.