

A utilização de informações de custos como subsídio à tomada de decisão gerencial em hospitais: estudos de casos múltiplos em Belo Horizonte/MG

Resumo

Este artigo apresenta os resultados de uma pesquisa que visou analisar a utilização de informações de custos como suporte à tomada de decisão gerencial em hospitais de Belo Horizonte/MG. Essa pesquisa teve um caráter qualitativo e exploratório, consistindo em cinco estudos de casos desenvolvidos entre os anos de 2008 a 2010. Verificou-se que os sistemas de informações utilizados para gerar as informações de custos nos diversos setores hospitalares usualmente apresentam uma grande heterogeneidade e uma série de deficiências sob a perspectiva dos usuários, o que implicou em um baixo índice de satisfação entre os mesmos (aproximadamente, 18%). O método de custeio por absorção é utilizado por todos os hospitais como base para o seu sistema de custos, fornecendo informações usualmente bastante agregadas. Esse método se mostra limitado em uma série de atributos, não permitindo aos gestores obterem informações sobre os custos por procedimento (principal informação demandada), além de outras informações analíticas para fornecer suporte a decisões diversas. Dessa forma, constatou-se que as informações de custos atualmente utilizadas nos hospitais analisados fornecem subsídio a um rol limitado de decisões dos gestores nos mais diversos níveis (estratégico, tático e operacional).

Palavras-chave: Hospitais; Informações de custos; Tomada de decisão.

1 Introdução

Os hospitais podem ser entendidos como organizações complexas que, geralmente, são responsáveis por serviços como: diagnóstico, prevenção, hospedagem, tratamento, educação, pesquisa, entre outros (SILVA et al., 2009). Essas organizações vêm, em vários países, enfrentando um ambiente cada vez mais competitivo, especialmente, devido a diversas mudanças na conjuntura econômica mundial (JÄRVINEN, 2005; NARANJO-GIL; HARTMANN, 2007).

No Brasil, pode-se dizer que os hospitais também vêm enfrentando um ambiente muito competitivo e que apresenta grandes desafios para sua gestão, especialmente, a partir década de 1990 (RAIMUNDINI, 2003). Todavia, essas organizações usualmente não parecem se adaptar de forma adequada ao atual contexto, especialmente os hospitais públicos. Nesse sentido, Camacho e Rocha (2008, p. 20) destacam que

a omissão, aliada à incompetência dos governos brasileiros, na área de saúde, vem de longa data. Embora haja algumas ilhas de excelência, a situação predominante da saúde pública no país é ruim; com frequência os meios de comunicação mostram pessoas sofrendo nas filas dos hospitais públicos, esperando atendimento. Diante disso, aqueles que têm condições financeiras optam por associar-se a um plano de saúde que lhes dê cobertura pois, do contrário, dependerão da assistência precária do governo.

Struett (2005) e Raimundini et al. (2006) destacam que, em parte, a usual situação decadente de grande parte dos hospitais brasileiros está relacionada à falta de informações de custos apropriadas para fornecer subsídio à tomada de decisão por parte dos gestores dessas organizações. Esses últimos autores destacam que problemas semelhantes foram encontrados em países da União Européia e nos Estados Unidos no início da década de 1990, sendo, em sua maioria, superados/atenuados com o subsídio de informações de custos adequadas.

Nesse sentido, diversos autores, tais como Falk (2001), Aptel e Pourjalali (2009) e Yereli (2009), destacam a grande importância das informações de custos como fonte de vantagem competitiva para os hospitais atualmente. Todavia, há evidências de que frequentemente tais informações são escassas no ambiente hospitalar, influenciando negativamente a tomada de decisão gerencial (RAIMUNDINI, 2003; SUTHUMMANON; OMACHONU, 2008).

Diante deste contexto, este artigo apresenta os resultados de uma pesquisa que visou analisar a utilização de informações de custos como suporte à tomada de decisão gerencial em hospitais de Belo Horizonte/MG. Para tal, foram propostos os seguintes objetivos específicos: (i) identificar e analisar os sistemas de informações utilizados pelos diversos setores dos hospitais no que tange a informações de custos; (ii) verificar a satisfação dos usuários desses sistemas; (iii) identificar as principais informações de custos geradas pelos sistemas de custos utilizados nos hospitais; e (vi) analisar possíveis demandas de informações não supridas pelos sistemas de custos utilizados pelos hospitais. Essa pesquisa exploratória e qualitativa consistiu em cinco estudos de casos realizados no período de 2008 a 2010.

Este artigo está segregado em cinco seções (contando com esta introdução). Na seção 2, destaca-se uma breve revisão da literatura. Em seguida, na seção 3, ressalta-se a metodologia utilizada na pesquisa. Posteriormente, os resultados da pesquisa são apresentados e discutidos na seção 4. Por fim, na seção 5, as considerações finais do estudo são destacadas, seguidas das referências bibliográficas.

2 Revisão da literatura

2.1 Gestão de organizações hospitalares

Segundo Silva et al. (2009), de modo geral, os hospitais podem ser definidos como organizações que prestam serviços de diagnóstico, prevenção, tratamento, hospedagem, educação, pesquisa, entre outros. Ainda conforme os autores, para que tais serviços sejam prestados, há a necessidade de contínuos investimentos em ativos fixos e tecnológicos, assim como o emprego intensivo de profissionais das mais diversas áreas do conhecimento.

Por sua vez, Smet (2002) destaca que os hospitais modernos podem ser entendidos como complexas organizações multi-produtos, que normalmente apresentam muitas complexidades inerentes de gestão. Li e Benton (2003) ressaltam que a complexidade da gestão hospitalar está relacionada a uma grande variedade de fatores, sendo muito deles demográficos e outros relacionados ao planejamento da organização, tais como tamanho, localização e *mix* de serviços. Nesse sentido, Struett (2005, p. 13) destaca que

a organização hospitalar pode ser considerada uma empresa fornecedora de multiprodutos, com vários processos de produção altamente interdependentes, cujos produtos se articulam para a produção de seu principal produto, qual seja, o diagnóstico e o tratamento do paciente. Tal interdependência prende-se ao fato de o produto de um processo ser simultaneamente insumo de outro.

Em parte, a complexidade na gestão de organizações hospitalares podem ser relacionada às características inerentes à uma organização prestadora de serviços complexos. Silva et al. (2009) ressaltam algumas características inerentes aos serviços prestados pelos hospitais e que influenciam a complexidade de sua gestão, quais sejam: intangibilidade, inseparabilidade e heterogeneidade. O Quadro 1 resume as descrições de cada uma dessas características.

Quadro 1: Características dos serviços hospitalares

Característica	Descrição
Intangibilidade	Serviços não podem ser estocados – Nas organizações hospitalares, tratamentos prolongados podem ser considerados como serviços em andamento, porém, possivelmente, a relação custo/benefício da sua determinação não justifica a sua aplicação.
	Serviços não são patenteados – Medicamentos e equipamentos podem ter patentes requeridas, porém, técnicas de tratamento, não.
	Não é possível antever com exatidão o resultado de um Serviço – cada paciente, em cada patologia distinta, tende a reagir diferentemente a cada tratamento ou medicamento, o que prejudica a padronização dos tratamentos.
	Dificuldade de se estabelecer, antecipadamente, o preço do tratamento – A dificuldade de se preestabelecer um tratamento eficaz existe em função da idiossincrasia entre o paciente e o tratamento prescrito e da possibilidade de aparecimento de fatos complicadores, os quais podem, até mesmo, impossibilitar a antecipação eficaz do preço de forma genérica.
Inseparabilidade	O envolvimento do consumidor na produção – No caso dos hospitais existe a necessidade de intervenção direta dos prestadores de serviços (médicos, enfermeiros, técnicos, dentre outros) com o paciente (cliente). Assim, o atendimento ao paciente pode ser considerado interativo, pois características pessoais dos envolvidos podem influenciar o serviço em si.
	Outros consumidores estão envolvidos na produção – Na maioria das vezes, o paciente não está só; junto dele estão familiares e/ou amigos que exigem atenção e, até mesmo, adequação nas rotinas hospitalares para a permanência destes durante o período de atendimento ao paciente.
	Dificuldade de massificação dos serviços – Apesar da possibilidade de padronização de procedimentos médicos, o que é estimulado por entidades como a Organização Mundial das Nações Unidas (ONU), o atendimento normalmente é individualizado
Heterogeneidade	Decorre da dificuldade na padronização e no controle de qualidade.
Perecibilidade	Observa-se que os benefícios dos serviços podem acabar rapidamente e necessitam ser repetidos frequentemente para um cliente: algumas patologias são únicas e outras crônicas.

Fonte: Adaptado de Silva et al. (2009, p. 222-224)

Conforme Naranjo-Gil e Hartmann (2007), as recentes mudanças na sociedade ocidental (globalização, concorrência, dentre outras) usualmente tiveram forte influência na competitividade e na estratégia de várias organizações, dentre elas, os hospitais. Assim, pode-se dizer que os hospitais no ocidente vêm usualmente enfrentando pressões externas devido às mudanças conjunturais pelas quais vem passando a sociedade em décadas recentes.

Roggenkamp et al. (2005), por exemplo, destacam a forte pressão proveniente da competitividade que vêm sofrendo os hospitais norte-americanos desde o início da década de 1990. Li e Benton (2003) ratificam essa afirmação, destacando que há uma grande diferença entre a gestão dos hospitais norte-americanos a partir da referida década em relação às décadas de 1970 e 1980. Järvinen (2005), por sua vez, ressalta que a gestão dos hospitais no Reino Unido e na Finlândia também sofreu profundas mudanças a partir da década de 1990, devido a alterações sociais. No Brasil, tal situação não parece diferente, os hospitais passaram por profundas mudanças a partir do final da década de 1980. Nesse sentido, Raimundini (2003, p. 14) ressalta que

A área da saúde no Brasil vem passando por grandes mudanças nestes últimos quinze anos, notadamente a partir da promulgação da Constituição de 1988, seguida pela reforma sanitária e pelos ajustes econômicos e administrativos promovidos pelo setor público. Com a Constituição de 1988, o Estado enunciou garantias (promoção, proteção, preservação e recuperação da saúde individual e coletiva) para a sistematização das ações e dos serviços na área da saúde. Além disso, declarou que essas ações e esses serviços constituíam um direito de cidadania do brasileiro e um

dever do Estado, ao qual competia prestar assistência aos cidadãos brasileiros obedecendo aos princípios da universalidade, equidade e integralidade.

Devido às diversas mudanças ocorridas no ambiente no qual estão inseridos os hospitais, um tópico tem sido central nas discussões sobre gestão hospitalar em quase todos os países: a gestão de custos hospitalares (DAWSON et al., 2001). De acordo com Siciliani et al. (2009), os custos estão intrinsecamente correlacionados com a competitividade dos hospitais, especialmente devido a pressões externas que geralmente estes sofrem.

Nesse sentido, Smelt (2002) destaca vários estudos que indicam sistematicamente que boa parte dos hospitais não tem condições de equilíbrio no longo prazo. Em outras palavras, a gestão inadequada de custos faz com que estes se tornem maiores que as receitas da organização no longo prazo, consubstanciando-se em uma ameaça à sua continuidade.

2.2 Informações de custos em hospitais

Informações adequadas de custos parecem normalmente essenciais para a gestão hospitalar atualmente (YERELI, 2009; GONÇALVES et al., 2009). Conforme Ching (2010), as informações de custos em hospitais são importantes por vários motivos, tais como: (i) compreensão do comportamento de custos em relação a variações no volume de serviços; (ii) identificação e elaboração de estratégias eficazes de contenção de custos; (iii) conhecimento da rentabilidade dos diversos serviços prestados; e (iv) formação de preços de serviços.

Järvinen (2005) e Ching (2010), entretanto, destacam que há diferenças entre a geração de informações de custos em hospitais em relação a outros tipos de organizações, tais como as organizações industriais. Nesse sentido, Yereli (2009) ressalta que, nos hospitais, a mensuração do “produto” (resultado do serviço) é mais complexa do que em indústrias. Ademais, conforme o mesmo autor, a grande variedade de atividades envolvidas no fornecimento do serviço hospitalar normalmente é mais complexa do que nas indústrias. Além disso, o referido autor destaca ainda que há um grande volume de custos conjuntos envolvidos.

Uzzo et al. (1999), por sua vez, ressaltam que as rápidas mudanças tecnológicas que vêm ocorrendo nos hospitais têm dificultado a geração de informações adequadas de custos. De acordo com os referidos autores, ocorrem, assim, lacunas relevantes nas informações de custos, interferindo negativamente na tomada de decisão dos gestores. Fukuda et al. (2008) e Suthummanon e Omachonu (2008) também ratificam essa afirmação, destacando a falta de determinadas informações de custos como um dos grandes empecilhos para o aprimoramento competitivo dos hospitais em vários países.

No Brasil, a situação não parece ser distinta. De acordo com Raimundini (2003, p. 17), “os hospitais brasileiros desconhecem os custos dos procedimentos, não realizam nenhum tipo de controle”. Silva et al. (2009) destacam alguns fatores que influenciam essa deficiência na geração de informações de custos por parte dos hospitais brasileiros, tais como: (i) a falta de recursos para investimentos em sistemas; (ii) a resistência à implantação de sistemas de custos; e (iii) a pouca especificidade da gestão de custos.

Tal como destacado anteriormente, apesar da usual falta de informações, estas normalmente são primordiais para a gestão dos hospitais (SUTHUMMANON; OMACHONU, 2008). Gonçalves et al. (2009) destacam que o objetivo da informação de custo mais acurada possível, está estreitamente relacionada à tomada de decisão dos gestores hospitalares. Nesse sentido, Falk (2001, p. 15) destaca que

Informação mais detalhada de custos oferece maior esclarecimento sobre seu comportamento e variáveis que lhes influenciam nos diversos serviços do hospital,

permitindo melhor gerenciamento de custos em nível departamental, por procedimentos específicos e mesmo por prestador ou provedor do serviço. Um sistema [...] de custos facilita um controle mais preciso dos mesmos para fins de diminuição ou substituição dos itens mais onerosos na composição dos custos, permite melhor análise da lucratividade, estabelecimento de taxas de serviço, planejamento estratégico e gerenciamento do pessoal médico e não médico, em termos de produtividade e perfis operacionais de atendimento.

Ramsey IV (1994) destaca que os gestores das organizações hospitalares devem adotar três aprimoramentos em seus sistemas de custos de forma a gerar uma vantagem competitiva perante as outras organizações: (a) aumentar a eficiência sem comprometer a qualidade do serviço; (b) possuir um fluxo de informações que lhe permita maximizar seus recursos; e (c) criar novas alternativas para melhorar a qualidade do serviço prestado.

Por sua vez, Atkinson et al. (2008) ressaltam que as informações de custos não são importantes apenas para a diretoria das organizações, mas também para os gestores dos diversos níveis hierárquicos. Esses autores destacam que as informações de custos são muito importantes para a tomada de decisão em diversos contextos, mas deve ser adaptada ao nível hierárquico e à demanda gerencial de cada setor.

Nesse sentido, Gonçalves et al. (2009) ressaltam que as decisões dos gestores das organizações podem ser segregadas em três níveis – estratégico, tático e operacional – configurando, assim, três níveis de planejamento – planejamento estratégico, controle gerencial e operacional. Ainda conforme os autores, um dos objetivos básicos em se classificar as decisões em hierarquias, especialmente no que se refere à geração e à demanda de informações de custos, é permitir o estudo das inter-relações entre as decisões, no intuito de compreender melhor suas conseqüências nos diversos setores e níveis da organização. Pode-se dizer que, no geral, “este cenário propicia a aplicação das tecnologias de gestão com enfoque sistêmico” (GONÇALVES et al., 2009, p. 169).

Todavia, apesar de toda a importância dada às informações de custos em hospitais, Sinay (2005) destaca que, algumas vezes, os gestores hospitalares preferem não interferir na sua estrutura de custos. Conforme o referido autor, esse tipo de atitude estaria relacionado a alguns fatores, tais como: (i) potencial perda de mercado; (ii) compromissos com a comunidade; (iii) receio de se tornar não atrativa para médicos, pacientes ou planos de saúde. Mesmo assim, o autor supracitado destaca que as informações de custos em hospitais parecem vitais no ambiente operacional dos mesmos desde o fim do século passado.

3 Metodologia

Este artigo apresenta os resultados de uma pesquisa qualitativa, exploratória que consistiu em estudos de casos múltiplos realizados em cinco hospitais do município de Belo Horizonte/MG entre os anos de 2008 e 2010. Conforme Denzin e Lincoln (2003), a pesquisa qualitativa envolve uma abordagem interpretativa naturalista ao mundo, ou seja, os pesquisadores qualitativos estudam as coisas em seus ambientes naturais, tentando dar sentido ou interpretar, fenômenos em termos dos significados que as pessoas trazem para eles. No que tange à pesquisa de caráter exploratório, Gil (2002, p. 141) destaca que ela objetiva “proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito [...] Geralmente, assume a forma de pesquisa bibliográfica e estudo de caso”. Por fim, pode-se dizer que os estudos de casos

evidenciam ligações casuais entre intervenções e situações da vida real; o contexto em que uma ação ou intervenção ocorreu ou ocorre; o rumo de um processo em curso e maneiras de interpretá-lo; o sentido e a relevância de algumas situações-chave nos resultados de uma intervenção (MINAYO, 2008, p. 164).

Para o desenvolvimento da pesquisa, inicialmente, foi realizado um levantamento nas principais bases de dados disponíveis *on-line* sobre o tema em estudo, além de pesquisas em algumas bibliotecas universitárias. Essa pesquisa incluiu livros, teses, dissertações e artigos nacionais e internacionais e visou dar suporte teórico aos pesquisadores para que os mesmos obtivessem subsídios para o desenvolvimento dos instrumentos de coleta de dados e para a análise dos mesmos.

Posteriormente, vários hospitais do município de Belo Horizonte/MG foram contatados e convidados a participar da pesquisa, sendo que cinco aceitaram a participação. Trata-se, assim, de uma amostra por conveniência. Esta, conforme Malhotra (2006), pode ser definida como uma técnica de amostragem não probabilística em que a amostra pesquisada é selecionada, basicamente, em função da facilidade de acesso e normalmente utilizada em estudos exploratório como o apresentado neste trabalho.

Após um contato inicial em cada hospital, os pesquisadores iniciaram o processo de coleta de dados. Para tal, foram utilizadas as seguintes técnicas: entrevistas semi-estruturadas, entrevistas não-estruturadas, pesquisa documental e observação não participante. As entrevistas semi-estruturadas podem ser entendidas como aquela que combina perguntas fechadas e abertas, nas quais o entrevistado tem a possibilidade de discorrer sobre o tema em questão sem se prender totalmente à indagação formulada (MINAYO, 2008). A entrevista não-estruturada, por sua vez, refere-se a uma entrevista bem mais flexível e que normalmente não se atém a um roteiro, mas, sim, a tópicos de discussão (ALENCAR, 2007). A observação não-participante, por sua vez, de acordo com Denzin e Lincon (2003) é aquela desenvolvida de uma perspectiva privilegiada desejável, sem participação nas atividades que constituem o núcleo dos membros do grupo analisado. Por fim, no caso da pesquisa documental, pode-se dizer que ela é muito parecida com a bibliográfica, sendo que a diferença está na natureza das fontes, pois aquela se vale de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa (GIL, 2002).

As entrevistas semi-estruturadas foram realizadas com os gestores dos vários setores de cada um dos hospitais e foram norteadas por um roteiro de entrevista previamente elaborado pelos pesquisadores. Ressalta-se que foram elaborados roteiros de entrevistas distintos para cada um dos setores hospitalares, de forma a considerar as suas peculiaridades inerentes. As entrevistas eram previamente agendadas e realizadas no recinto do hospital. Foram realizadas, durante todo o período da pesquisa, 67 entrevistas e entrevistados 74 funcionários responsáveis pelos diferentes setores (algumas entrevistas foram realizadas com dois funcionários simultaneamente). Em média, as entrevistas duraram 45 minutos cada uma e foram todas transcritas para posterior análise.

As entrevistas não-estruturadas, por sua vez, foram realizadas no intuito de sanar dúvidas específicas após a transcrição das entrevistas semi-estruturadas. Normalmente, as entrevistas não-estruturadas foram realizadas por telefone em horários previamente agendados com o entrevistado.

No caso da observação não-participante, essa era realizada no ambiente hospitalar, no qual os pesquisadores visitavam os setores para melhor compreender o funcionamento e o que foi apresentado pelos entrevistados no caso das entrevistas semi-estruturadas. Salienta-se que, muitas vezes, os responsáveis pelo setor acompanhavam os pesquisadores, sanando algumas dúvidas imediatamente.

Por fim, a pesquisa documental visou levantar novas evidências sobre os procedimentos internos e o processo de geração e demanda de informações de custos em cada

setor. Dentre os documentos solicitados, podem ser destacados: manual de procedimentos internos, contratos com convênios, estatísticas do setor, critérios de rateio de custos, demonstrações financeiras, organogramas dentre outros. Os dados eram normalmente solicitados no momento da entrevista semi-estruturada, sendo que, muitas vezes, eram enviados por *e-mail* ou fotocopiados. Ressalta-se que, em alguns poucos casos, os responsáveis por alguns setores preferiram não divulgar aos pesquisadores determinados documentos.

Salienta-se que não foi possível realizar a pesquisa em todos os setores dos hospitais, devido a limitações de tempo dos responsáveis pelo setor ou imposição da própria diretoria do hospital. Assim, pode-se dizer que a amostra de setores analisados por hospital também foi uma amostra por conveniência.

As análises dos dados foram realizadas de maneiras distintas de acordo com as técnicas utilizadas para coletá-los. Os dados coletados por meio das entrevistas semi-estruturadas foram transcritos e analisados por meio da técnica de análise de conteúdo. De acordo com Babbie (1997), neste tipo de análise, os pesquisadores codificam e analisam textos para fazer afirmações descritivas ou explicativas sobre a literatura composta pelos mesmos, seus autores e/ou meio social no qual eles foram gerados. Dessa forma, todos os arquivos com as transcrições foram codificados, assim como os entrevistados. Ademais, as informações disponibilizadas foram resumidas e categorizadas de acordo com os objetivos específicos da pesquisa. Os dados coletados por meio das entrevistas não-estruturadas, por sua vez, eram anotados no momento da entrevista pelo pesquisador e imediatamente inseridos nas bases de dados desenvolvidas.

No que tange aos diversos documentos coletados durante a pesquisa, estes foram analisados segundo a técnica de análise documental. Bardin (2009, p. 47) define a análise documental como uma operação ou um conjunto de operações, que visa representar o conteúdo de um documento sob uma forma diferente da original, no intuito de facilitar, num estado ulterior, a sua consulta e referência. No caso da observação não-participante, os pesquisadores após cada visita aos hospitais elaboraram um resumo da situação, no intuito de contextualizar os demais dados analisados posteriormente, tal como destaca Alencar (2007).

Por fim, deve-se ressaltar que se realizou uma triangulação dos dados coletados por meio de cada um dos métodos, de forma a comprovar as informações obtidas. Conforme Yin (2005), a triangulação de dados consiste em utilizar diversos dados distintos sobre um determinado fenômeno, no intuito de ratificar os resultados encontrados.

4 Apresentação e discussão dos resultados

4.1 Caracterização da amostra

Esta seção visa apresentar algumas características gerais sobre os hospitais nos quais a pesquisa foi desenvolvida. No intuito de resguardar as informações sigilosas dessas organizações, foram utilizados pseudônimos em sua identificação, quais sejam: “Hospital A”, “Hospital B”, “Hospital C”, “Hospital D” e “Hospital E”. O Quadro 2 apresenta informações referentes a algumas características de cada um dos hospitais pesquisados.

Quadro 2: informações referentes aos hospitais analisados na pesquisa

Hospital	Nº de leitos	Natureza	Especialidades
A	863	Filantrópico	Geral
B	223	Filantrópico	Geral

C	9	Privada	Geral
D	231	Filantropico	Especialista
E	289	Pública	Especialista

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que os hospitais usualmente apresentam características bastante distintas entre si, tais como o número de leitos e sua natureza. Acredita-se que essa heterogeneidade das características dos hospitais é interessante para que se possa analisar o uso das informações de custos em diferentes contextos.

4.2 Sistemas de informações utilizados nos hospitais

Esta subseção apresenta uma análise dos sistemas de informações utilizados pelos hospitais analisados e sua importância para gerir informações de custos. A Tabela 1 apresenta a frequência (tanto em termos absolutos, quanto em termos relativos) dos tipos de sistemas de informações utilizados nos hospitais estudados. A Figura 1 apresenta as mesmas informações graficamente.

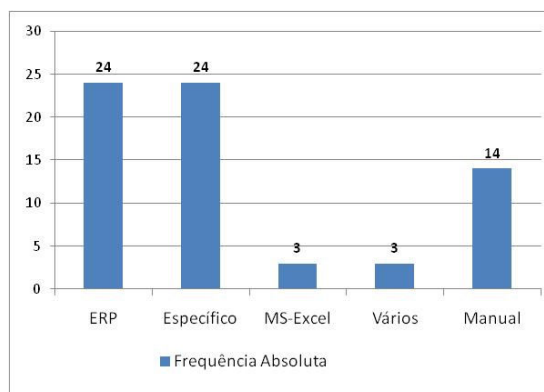
Os sistemas ERPs são sistemas integrados de gestão, encontrados em dois dos hospitais analisados (Hospital D e Hospital E). Os sistemas específicos se referem a sistemas isolados (sem integração) e específicos para uma dada área hospitalar, sendo adquiridos no mercado (ou por meio de doação) pelos hospitais. Por sua vez, o MS-Excel se refere ao *software* de planilhas eletrônicas do chamado “Pacote Office”. Verificou-se que alguns setores utilizam vários sistemas específicos sem integração, sendo esta categoria denominada de “Vários sistemas específicos”. Por fim, os sistemas de informações manuais são os que não possuem nenhum grau de informatização, sendo as informações registradas e transferidas por meio de anotações constantes em cadernos ou formulários.

Tabela 1: Tipos de sistemas de informações utilizados nos hospitais analisados

Sistema	Frequência	
	Absoluta	Relativa (%)
<i>Enterprise Resource Planning</i> (ERP)	24	35,29
Específico	24	35,29
<i>Microsoft® Excel</i> (MS-Excel)	3	4,41
Vários sistemas específicos	3	4,41
Manual	14	20,59
Total	68	100,00

Fonte: Dados da pesquisa

Figura 1: Tipos de sistemas de informações utilizados nos hospitais analisados



Fonte: Dados da pesquisa

Sabe-se que todos os setores analisados, direta ou indiretamente, prestam informações que alimentam o sistema de custos dos hospitais, assim como demandam informações de custos para a tomada de decisão local (níveis tático e operacional). É importante destacar que, apesar de dois hospitais possuírem sistemas ERP, grande parte das informações geradas nos mais diversos setores é proveniente de sistemas de informações paralelos (tal como o MS-Excel), utilizados de forma restrita e localizada. Tal situação restringe o acesso a algumas informações do sistema principal do hospital.

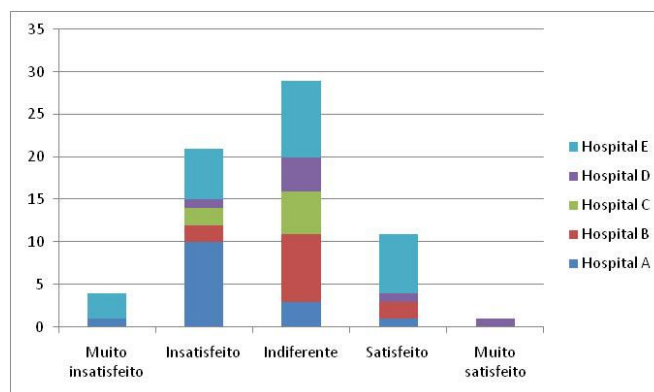
Ademais, outro fator importante a ser destacado se refere ao fato de alguns setores (em todos os hospitais analisados) utilizarem sistemas manuais para registrar e reportar as informações, especialmente às de custos. Muitos desses setores podem ser classificados como setores de apoio, mas, mesmo assim, suas informações influenciam diretamente os custos desses hospitais, sendo importantes para tal. Salienta-se, por exemplo, a resposta da Entrevistada A18, quando perguntada sobre como é feita a apuração e o relatório de custos em seu setor (SND):

Faber castel [uma marca de lápis]. À mão. E te falo quanto que custa de uma xícara de café a uma refeição pra evento dentro da [Hospital A], incluindo mão-de-obra material de limpeza, água, luz, telefone, custo administrativo e qualquer custo que você quiser.

Além disso, a maioria dos hospitais analisados utiliza vários sistemas não integrados, o que influencia negativamente na sua produtividade em vários sentidos: (a) necessidade de redigitação de dados; (b) perda de dados que não podem ser importados; e (c) insatisfação dos usuários.

Nesse sentido, a Figura 2 destaca os resultados do estudo sobre a satisfação dos usuários em relação aos sistemas de informações utilizados em seus setores, especialmente no que tange a informações gerenciais. Salienta-se que apenas cerca de 18% dos entrevistados destacaram que estão satisfeitos com o atual sistema utilizado em seu setor. Boa parte deles (quase 44%) se mostrou indiferente. Quase 38% dos funcionários possuem certo grau de insatisfação com o atual sistema de informações utilizado. Parte destes se refere às pessoas que não possuem sistemas informatizados, tendo que utilizar registros manuais para obter informações que auxiliem na gestão.

Figura 2: Estudo de satisfação dos usuários em relação às informações gerenciais geradas pelos sistemas de informações utilizados em seus setores



Fonte: Dados da pesquisa

4.3 Análise das informações geradas

Esta subseção apresenta uma análise das informações geradas pelos sistemas de custos dos hospitais analisados. Primeiramente, é importante destacar que todos os hospitais estudados utilizam o custeio por absorção como critério para gerar as informações de custos utilizadas na tomada de decisão. Vários autores, como Kaplan e Cooper (1998), destacam que esse tipo de custeio normalmente apresenta informações distorcidas de custos, devido ao rateio usualmente arbitrário dos custos indiretos. Nesse sentido, Raimundini et al. (2009, p. 455) ressalta que “Como consequência desse arbitramento na alocação dos custos indiretos, pode haver distorções no valor do custo final do serviço, superavaliando-o ou subavaliando-o”.

Ademais, com exceção do Hospital C, todos os hospitais possuem um Setor específico para cuidar das informações de Custos da organização. Para gerar as informações de custos, os vários setores de cada hospital foram segregados em centros de custos e repassam constantemente, por meio de seus sistemas de informações, relatórios com registros que melhor permitam o rateio dos custos aos mesmos. Salienta-se que mesmo os profissionais que lidam com as informações de custos nos hospitais destacam seu receio em utilizar informações de custos provenientes da sistemática do custeio por absorção como subsídio à tomada de decisão gerencial na organização. O entrevistado A6, por exemplo, destaca

O custeio de absorção aqui... A gente visa o rateio, e eu acho assim que a desvantagem porque o rateio ele é muito subjetivo e tem algumas partes... Alguns centros de custos na [Hospital A] que a gente tem que ver até porque não fica muito dentro da realidade, e isso vem sendo trabalhado com cada gerência de suporte, só que a gente vê que muitos centros de custos ainda têm uma defasagem fica meio fora da realidade, aí eu acho que como o processo de rateio ele é muito subjetivo então eu acho que é uma desvantagem.

Apesar dessa relutância em utilizar informações de custos provenientes de um sistema que utiliza o método de custeio por absorção como fundamento, em nenhum dos hospitais foram verificadas iniciativas no sentido de alterar para outro método. Em parte, isso pode ser relacionado ao fato da “cultura de centro de custos da organização”. Em todos os setores analisados verificou-se que já foi “internalizado” pelos funcionários a idéia de centros de custos como forma de se gerar informações de custos.

Salienta-se a forte influência das normas da Contabilidade Societária e Fiscal sobre os procedimentos utilizados pelos funcionários dos Setores de Custos na apuração dos custos

hospitalares das organizações estudadas. Usualmente, por exemplo, são utilizadas as normas expedidas pela Receita Federal para se depreciar os ativos de cada setor do hospital. Dessa forma, setores que possuem valores substanciais de ativos imobilizados têm seus custos, normalmente, distorcidos em relação à realidade, devido ao fato de não se considerar o tempo real de depreciação do bem. Situações como essa impedem o ideal de se obter informações de custos mais próximas possíveis à realidade, tal como destacado por Gonçalves et al. (2009).

Outro ponto importante a ser destacado é que os setores de custos analisados normalmente não fornecem informações para os demais setores como uma forma de *feedback* sobre suas ações, tal como recomendado por Atkinson et al. (2008). Pode-se dizer que as informações de custos seguem um caminho unidirecional, ou seja, apenas dos setores para os responsáveis pela apuração de custos.

De modo geral, as informações de custos para a tomada de decisão local (níveis tático e operacional), ou seja, dos gestores dos mais variados setores, são geradas internamente no setor por meio de sistemas paralelos. Tal situação, em parte não parece muito interessante do ponto de vista da gestão geral da organização. Conforme os entrevistados E25 e E26 do setor de TI do Hospital E, por exemplo, algumas informações importantes ficam restritas apenas a um dado setor, porque os funcionários não as compartilham (e não são incentivados a fazê-lo) com os demais setores, especialmente, o responsável pelas informações de custos. Observa-se, assim, que a visão sistêmica no processo de geração da informação de custos ressaltada por Gonçalves et al. (2009) parece negligenciada.

Verificou-se que a principal informação de custos gerada em todos os hospitais se refere aos custos com materiais diretos de cada paciente. Ressalta-se que essa informação é fundamental para o Setor de Faturamento dos hospitais, para que eles possam receber por meio dos convênios estabelecidos com organizações externas aos mesmos, tais como os vários Planos de Saúde privados e o SUS. Dessa forma, verifica-se que essa informação é vital para a subsistência financeira do hospital e não se consubstancia em uma informação gerencial de custos gerada pelo Setor de Custos específico.

Salienta-se que foi verificado que o preço de procedimentos, tais como a internação e os serviços médicos prestados a cada paciente são negociados diretamente com cada convênio, com baixa participação das informações de custos. Esse fato ratifica o exposto por autores como Uzzo et al. (1999), que destacam que os gestores hospitalares normalmente não conhecem os custos de muitos procedimentos. Apesar de os gestores entrevistados destacarem que tem noção dos custos para negociação com os convênios, ficou claro para os pesquisadores que tais informações são tratadas agregadamente, não existindo uma relação direta entre o custo de um dado procedimento e o seu preço, para verificar a rentabilidade do serviço, por exemplo.

Ademais, verificou-se que os custos apurados por centro de custos são primordialmente utilizados para o orçamento geral dos hospitais. Em alguns deles, verificou-se um controle de custos por um setor específico. Todavia, deve-se salientar que se trata de um controle realizado em nível estratégico, e, portando, bastante agregado. Tal situação normalmente não permite a gestão de atividades, por exemplo, de forma a tentar reduzir os custos hospitalares ou talvez geri-los de forma mais efetiva.

4.4 Informações demandadas para a tomada de decisão

Esta subseção apresenta as principais demandas dos gestores dos setores hospitalares analisados na pesquisa no que tange a informações de custos para fins gerenciais. Observou-se que a principal demanda gerencial nos hospitais analisados se refere aos custos por

procedimento. Essa deficiência vem sendo discutida em vários estudos tais como Uzzo et al. (2009) e Fukuda et al. (2008). Tal como destacado anteriormente, os gestores dos hospitais devem negociar periodicamente os preços de seus serviços junto aos convênios. Todavia, para tal, eles necessitariam de informações de custos específicos por procedimento, tal como ressaltam os próprios gestores.

Há, nos hospitais pesquisados, informações sobre os materiais diretos demandados em cada procedimento e um controle dos gastos diretos médios dos pacientes. Tal como já apresentado, essa informação é muito importante para os setores de faturamento dos hospitais. Todavia, os custos indiretos, por exemplo, não são alocados diretamente aos procedimentos. Os centros de custos desenvolvidos para darem suporte aos sistemas custos, baseados no método de custeio por absorção, não são utilizados para tal. Mesmo permitindo o uso de informações gerais de custos que poderiam ser distribuídas com base nos relatórios de estatísticas de procedimento (informação existente em todos os hospitais analisados), os próprios gestores sabem do potencial problema com a irrealidade de tais informações, preferindo usar informações gerais de custos e a experiência no momento de negociação com os convênios.

Outra demanda dos mais diversos setores, e relacionada ao exposto no parágrafo anterior, refere-se a informações analíticas de custos, tal como recomendado por Falk (2001). As informações, tal como destacado, são tratadas em sua forma agregada. O máximo de detalhes que os responsáveis pelas informações de custos possuem se refere ao custo por centro de custos e alguns de seus componentes. Todavia, o tratamento deste tipo de informação para a tomada de diversas decisões, mesmo em níveis estratégicos (mas, especialmente, nos níveis táticos e operacionais de cada setor) é bastante limitado.

Em parte, a geração de informações analíticas de custos é limitada devido à sua usual estreita ligação com as informações geradas pela Contabilidade Societária dos hospitais. Acredita-se que tal ação se trate de uma forma de reduzir custos de tratamento das informações por meio de sua integração com informações existentes. Todavia, tal fato faz com que uma demanda de informação gerencial, considerada importante em todos os hospitais analisados, fique sem atendimento.

Neste sentido, salienta-se que muitos autores têm proposto o custeio baseado em atividades (*activity-based costing* – ABC) para oferecer informações mais precisas e analíticas, tais como Raimundini (2003) e Struett (2005). Este método de custeio permitiria o relacionamento entre os custos dos procedimentos nos mais diversos setores aos serviços prestados aos pacientes, considerando uma relação de causa e efeito (ATKINSON et al., 2008). Conforme Raimundini et al. (2006, p. 455) o

ABC apresenta informações mais precisas e confiáveis sobre custo do serviço, processo de custeamento, desempenho das atividades, preço de venda e a margem de lucratividade do serviço aos gestores da organização. Assim, não se restringe somente ao processo de custeamento do serviço, mas minimiza as distorções quanto à alocação dos custos indiretos aos serviços.

Outra informação bastante demandada nos hospitais analisados e que normalmente não é tratada pelo atual sistema de custos dos mesmos se refere às perdas. Segundo a maioria dos entrevistados, não é mensurado o custo com as perdas em cada setor, todas as informações são tratadas como custo normal do processo. É plausível acreditar que isso faz com que haja incentivos para o maior consumo e menor controle de materiais e outros recursos, especialmente no nível operacional. Tal situação também pode ser relacionada ao

baixo poder analítico atual do sistema de custos dos hospitais, que normalmente não permitem verificar a redução de custos em um nível mais detalhado.

Outra informação demandada por alguns setores se refere à apuração do custo do tempo de trabalho que os mesmos têm despendido prestando serviços a outros setores. Tal demanda normalmente está relacionada aos setores de apoio, que tem limitações dos sistemas de informações utilizados em cada um. Em alguns setores de manutenção, por exemplo, os sistemas de informações utilizados só permitem o cadastro do número de serviços prestados em um dado setor, mas, não o tempo (principal recursos do setor) gasto em cada prestação de serviços (que normalmente pode variar de alguns minutos a dias inteiros).

Por fim, um aspecto que parece merecer atenção se refere à falta de análise sistemática do impacto de decisões na organização como um todo em alguns casos, tal como destacado por Gonçalves et al. (2009). Verificou-se, por exemplo, que a compra de alguns sistemas de informações específicos solicitados por alguns setores é feita com base em uma análise apenas do custo direto de aquisição desses sistemas e não é considerada sua contribuição para a redução de custos de alguns processos em geral. Funcionários entrevistados nos hospitais A e E destacaram que já propuseram a implementação de alguns sistemas específicos que acreditavam poder reduzir os custos totais. A decisão da diretoria nesses casos foi negativa, contudo, pautada apenas em informações sobre o custo de aquisição. Informações sobre o impacto geral nas atividades da organização parecem ser uma limitação do atual sistema de custos dos mesmos e uma demanda informacional ainda não percebida em termos estratégicos.

5 Considerações finais

Este artigo apresentou os resultados de uma pesquisa qualitativa e exploratória que visou analisar a utilização de informações de custos como suporte à tomada de decisão gerencial em cinco hospitais de Belo Horizonte/MG. Primeiramente, destaca-se a verificação de uma série de diferentes sistemas de informações em utilização nos vários setores hospitalares. Alguns desses sistemas não são informatizados, o que prejudica a eficiência no registro e na utilização da informação, especialmente às relacionadas a custos. Ademais, vários sistemas não apresentam integração, o que implica em redigitalização de dados em várias circunstâncias. Fatores como esses possivelmente contribuem para o baixo índice de satisfação dos usuários dos vários sistemas analisados (pouco mais de 18% dos entrevistados).

Verificou-se que, dos cinco hospitais analisados, quatro possuem um setor específico para a apuração de custos. Todos utilizam o método de custeio por absorção como base para o seu sistema de custos. Todavia, verificou-se que as informações de custos normalmente têm um papel bastante limitado em muitas decisões gerenciais. Isso se deve, em grande parte, ao reconhecimento dos gestores quanto a possíveis inadequações do sistema de custeio utilizado. Dessa forma, muitas decisões normalmente fundamentais para a sobrevivência dos hospitais, tais como a negociação de preços com convênios, são pautadas em informações agregadas de custos (pouco específicas) e na experiência dos gestores. A principal informação de custos gerada nos hospitais parece ser a referente a custos com materiais diretos por paciente. Ressalta-se que essa informação é fundamental para os setores de faturamento dos hospitais no momento de receber dos convênios aos quais são ligados. Ademais, o fato de serem normalmente bastante agregadas e calculadas por centro de custos faz com que essas informações sejam utilizadas na elaboração do orçamento dos hospitais.

Verificou-se que a principal informação demandada pelos gestores dos hospitais analisados se refere ao custo por procedimento. O atual sistema de custos dos hospitais não

possibilita o cálculo desse custo, devido ao nível agregado de mensuração e a falta de direcionadores para relacionar os custos indiretos aos serviços prestados. Ademais, normalmente, as informações geradas pelos hospitais possuem um baixo nível analítico, impedindo algumas análises gerenciais mais específicas. Além disso, algumas informações demandadas por gestores de setores periféricos, tais como a alocação do custo do tempo de serviço e o custo com perdas de recursos, não são usualmente mensuradas. Observou-se pouca interação no sentido de o Setor de Custos oferecer informações de *feedback* para os gestores mais periféricos das organizações. Salienta-se, ainda, a usual necessidade de o sistema de custos dessas organizações possuir um escopo mais sistemático, ou seja, considerar a influência das decisões nos custos ao longo de toda a organização e não apenas localmente.

Os resultados obtidos na pesquisa ratificam os resultados de inúmeros estudos internacionais e nacionais, tais como Struett (2005), Raimundini et al. (2006), Gonçalves et al. (2009) e Silva et al. (2009). Ainda há uma carência muito grande de informações de custos nos hospitais analisados no que tange ao subsídio à tomada de decisão dos gestores em todos os níveis (estratégico, tático e operacional). Parece que este fato pode ser enumerado como um dos aspectos para a administração pouco eficiente dos hospitais brasileiros atualmente. Espera-se que os resultados desse estudo possam auxiliar na identificação de deficiências na gestão dos hospitais no aspecto “custos”, assim como incentivar novas pesquisas com abordagens que visem aprimorar o processo de geração da informação de custos nessas organizações e a tomada de decisão gerencial.

Por fim, deve-se destacar que a pesquisa apresentada neste trabalho apresentou algumas limitações que devem ser ressaltadas. Primeiramente, tratou-se de um estudo qualitativo baseado em cinco estudos de casos, o que impede a generalização dos resultados aqui obtidos. Ademais, os casos estudados estão circunscritos a uma pequena região geográfica (o município de Belo Horizonte/MG). Assim, estudos futuros poderiam ampliar a amostra estudada e desenvolver pesquisas em outras regiões do país a fim de ratificar ou não os resultados aqui obtidos.

Referências

- ALENCAR, E. *Pesquisa em turismo*. Lavras: FAEPE, 2007.
- APTEL, O; POURJALATI, H. Improving activities and decreasing cost of logistics in hospitals: a comparison of U.S. and French hospitals. *The International Journal of Accounting*, v. 36, p. 65-90, 2001.
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D. ; KAPLAN, R. S; YOUNG, S. M. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- BABBIE, E. R. *Métodos de pesquisas de survey*. Belo Horizonte: Ed. UFMG, 1999.
- BARDIN, L. *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70, 2002.
- CAMACHO, R. R.; ROCHA, W. Custeio-alvo em serviços hospitalares um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 19, n. 47, p. 19-30, 2008.
- CHING, H. Y. *Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC)*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- DAWSON, D.; GODDARD, M.; STREET, A. Improving performance in public hospitals: a role for comparative costs? *Health Policy*, v. 57, p.235–248, 2001.

- DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. *Strategies of qualitative inquiry*. 2 ed. Thousand Oaks: Sage, 2003.
- FALK, J. A. *Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações*. São Paulo: Atlas, 2001.
- FUKUDA, H.; IMANAKA, Y.; HAYASHIDA, K. Cost of hospital-wide activities to improve patient safety and infection control: A multi-centre study in Japan. *Health Policy*, v. 87, p. 100-111, 2008.
- GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- GONÇALVES, M. A.; ZAC, J. I.; AMORIM, C. A. Gestão estratégica hospitalar: aplicação de custos na saúde. *FACES Journal*, v. 8, n. 4, p. 161-179, 2009.
- JÄRVINEN, J. *Rationale for adopting activity-based costing in hospitals: Three longitudinal case studies*. 2005. 166 f. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade de Oulu, Oulu, 2005.
- KAPLAN, R. S.; COOPER, R. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.
- LI, L.; BENTON, W. C. Hospital capacity management decisions: Emphasis on cost control and quality enhancement. *European Journal of Operational Research*, v. 146, p. 596-614, 2003.
- MALHOTRA, N. K. *Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada*. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.
- MINAYO, M. C. S. *O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde*. 11 ed. São Paulo: Hucitec, 2008
- NARANJO-GIL, D.; HARTMANN, F. How CEOs use management information systems for strategy implementation in hospitals. *Health Policy*, v. 81, p. 29–41, 2007.
- RAIMUNDINI, S. L. *Aplicabilidade do sistema ABC e análise de custos: estudo de caso em hospitais públicos*. 2003. 201 f. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade Estadual de Maringá, Maringá, 2003.
- RAIMUNDINI, S. L.; SOUZA, A. A.; STRUETT, M. A. M.; BOTELHO, E. M. Aplicabilidade do custeio baseado em atividades e análise de custos em hospitais públicos. *Revista de Administração da USP*, v.41, n.4, p.453-465, 2006.
- RAMSEY IV, R. H. Activity-based costing for hospitals. *Hospital e Health Services Administration*, v. 39, n. 3, p. 385-396, 1994.
- ROGGENKAMP, S. D.; WHITE, K. R.; BAZZOLI, G. J. Adoption of hospital case management: economic and institutional influences. *Social Science & Medicine*, n. 60, p. 2489–2500, 2005.
- SICILIANI, L.; STANCIOLEC, A.; JACOBS, R. Do waiting times reduce hospital costs? *Journal of Health Economics*, v. 28, p. 771-780, 2009.
- SILVA, M. Z.; BORGET, A.; SCHULTZ, C. A. Sistematização de um método de custeio híbrido para o custeamento de procedimentos médicos: uma aplicação conjunta das metodologias ABC e UEP. *Revista de Ciências da Administração*, v. 11, n. 23, p. 217-244, 2009.
- SINAY, T. Cost structure of osteopathic hospitals and their local counterparts in the USA: Are they any different? *Social Science & Medicine*, v. 60, p. 1805-1814, 2005.

SMET, M. Cost characteristics of hospitals. *Social Science & Medicine*, n. 55, p. 895-906, 2002.

SUTHUMMANON, S.; OMACHONU, V. K. Cost minimization models: Applications in a teaching hospital. *European Journal of Operational Research*, v. 186, p. 1175-1183, 2008.

STRUETT, M. *Custeio baseado em atividades em laboratórios de análises clínicas: estudo de caso em um hospital filantrópico*. 2005. 165 f. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2005.

UZZO, R. G.; WEI, J. T.; HAFEZ, K.; KAY, R.; NOVICK, A. C. Comparison of direct hospital costs and length of stay for radical nephrectomy versus nephron-sparing surgery in the management of localized renal cell carcinoma. *Urology*, v. 54, n. 6, p. 994-998, 1999.

YERELI, A. N. Activity-based costing and its application in a Turkish university hospital. *AORN Journal*, v. 89, n. 3, p. 573-591, 2009.

YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 3.ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.