

GERENCIAMENTO DE CUSTOS HOSPITALARES: UM ESTUDO DE CASO EM UMA INSTITUIÇÃO FILANTRÓPICA DE SAÚDE

RESUMO

Esta pesquisa apresenta como questão norteadora Como se dá o gerenciamento de custos em instituições filantrópicas de saúde?, com o objetivo geral de analisar o gerenciamento de custos em instituições de saúde. Tal problema baseia-se na dificuldade enfrentada por empresas prestadoras de serviço gerenciar seus custos e, em especial, empresas prestadoras de serviços hospitalares. Para proceder esta pesquisa adotou-se a abordagem qualitativa e estratégia de pesquisa via estudo de caso único, com a aplicação de entrevista semi-estruturada e análise documental. O estudo de caso foi aplicado ao Hospital Infantil Palmira Sales, localizado em Garanhuns (PE), evidenciando que a instituição adota um sistema híbrido de gerenciamento dos custos que envolve o custeio por absorção e o custeio direto, adotando como sistema de acumulação de custos por encomenda para registrar os custos. O gerenciamento conta com o contador como *staff* permanente, discutindo etapas desde orçamento, registro e análise dos custos realizados. Evidenciou que existe uma defasagem real entre o custo repassado pelo SUS e o custo real da prestação dos serviços. A instituição apresenta um ajuste de suas práticas de gestão de custos ao contexto de dependência do ambiente, em especial ao SUS. Como sugestão de pesquisas futuras: (1) Analisar como instituições filantrópicas de saúde complementam o orçamento para balancear o fluxo de caixa; (2) Adentrar no detalhamento do cálculo do custo para verificar se o custo total pode ser gerenciado com a técnica de custo padrão e; (3) Realizar uma pesquisa participante em instituições filantrópicas de saúde para implementar uma gestão de custos baseada no custo padrão com auxílio da metodologia ABC.

Palavras-Chave: Gerência de Custos; Instituições Prestadoras de Serviços de Saúde; Hospital.

ABSTRACT

This research presents guiding question how is the cost management in health care charities?, with the overall objective to analyze the cost management in health institutions. This problem is based on the difficulty faced by service companies manage their costs and, in particular, companies providing hospital services. To conduct this research adopted the qualitative approach and research strategy via a single case study, with the application of semi-structured interviews and documentary analysis. The case study was applied to the Hospital Infantil Palmira Sales, located in Garanhuns (PE), showing that the institution adopt a hybrid system management costs involving the absorption costing and direct costing, adopting as a system of accumulation of costs to customer to record costs. The management has the accountant, or controller, as permanent staff, discussing steps from the budget, recording and analysis of the costs incurred. Showed that there is a real gap between the cost passed on by the SUS and the actual cost of providing the services. The institution provides a perfect adjust their cost management practices to the context dependency of the environment, especially the SUS. As a suggestion for future research: (1) Analyze how health charities supplement the budget to balance cash flow; (2) Enter the details of the cost calculation to verify that the total cost can be managed with the technique of standard cost and; (3) Conduct research participant health charities to implement a cost management based on standard cost with the help of the ABC methodology.

Word-Keys: Cost Management; Health Service Companies; Hospital.

1. INTRODUÇÃO

No atual ambiente de negócios existe uma tendência generalizada de deslocamento das receitas dos produtos para serviços (BESANKO et al, 2006). É chegada a era onde os líderes têm a incumbência de gerir empresas que prestam serviços com responsabilidade específica aos clientes, funcionários e *stakeholders*.

Tal responsabilidade encontra seu escopo na otimização dos recursos disponíveis na empresa, sem comprometer, contudo, a funcionalidade e qualidade dos produtos e serviços, devendo esta otimização de recursos ser um objetivo permanente nas instituições que buscam a excelência, como atesta o Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) (BRASIL, 2006).

Com a tendência globalizada da economia, a gestão dos custos se constitui uma poderosa vantagem competitiva para empresas industriais, comerciais ou prestadoras de serviços, entretanto, deve-se manter firme o objetivo na funcionalidade e qualidade dos produtos ou serviços, buscando o menor custo, sendo uma constante nos objetivos das empresas que buscam excelência, que culmina, necessariamente, no aumento do lucro ou na manutenção de objetivos mercadológicos (BARNARD, 1938; MOTTA, 1997).

Neste sentido, exige-se da gestão muita criatividade, competência e flexibilidade para gerir e reduzir custos, formar corretamente os preços de venda dos serviços e construir a estrutura de uma organização (HOPP; LEITE, 1990). De acordo com Abbas (2001) e Stroehrer e Freitas (2008), diversas instituições utilizam-se da informação de custos advinda do sistema contábil apenas para fins fiscais, como uma obrigação acessória, esquecendo-se da informação como insumo gerencial, perdendo uma tempestiva e confiável fonte de informações gerenciais que auxiliariam na tomada de decisões no tocante ao gerenciamento estratégico de custos.

Sendo assim, o gerenciamento dos custos não demandante das informações da contabilidade gera um preço de venda virtualmente flutuante, pois as decisões são tomadas sem uma base de dados confiável. Isso se torna mais complexo diante das plurais possibilidades de aquisição de produtos e serviços, além da disseminação maciça de informação, que gera um aumento na competitividade, afirma Altman (2011), permitindo que os consumidores tenham poder de escolha e criem regras para as mesmas que independe do consentimento e intento das empresas (ALTMAN, 2011). Além da falha na determinação dos preços, uma das funções do custo, a própria gestão torna-se empírica, visto que sem uma base de dados que forneça elementos para o planejamento qualquer gestão, seja ela de custos ou não, padece de falta de informação para decisão (LEONE; LEONE, 2007).

Presente neste contexto, o setor de serviços merece especial atenção, uma vez que representa grande parte da economia do país. As empresas inseridas neste setor estão se especializando e prestando serviços cada vez mais especializados e individualizados para garantir a fidelização dos clientes (RAUPP; CRISPIM; ALMEIDA, 2007).

Essa realidade acomete todo o setor de prestação de serviços, no entanto, em instituições de serviços voltados à saúde torna-se ainda mais importante e vital, visto que estas instituições assumem um papel relevante no provimento de necessidades básicas da população (DALLORA; FORSTER, 2008), além da complexidade de gerir uma instituição profissional (MINTZBERG, 2006) que vivencia uma complicada gestão financeira quando contam com repasses públicos em grande medida ou gestão pública direta.

Com recursos públicos limitados na utilização da prestação da atenção médica e a crescente demanda das necessidades de saúde da população, que justificam estudos e motivos nessa área (DALLORA; FORSTER, 2008), as instituições privadas inseridas neste segmento estão crescendo em virtude da exponencial necessidade de tais serviços, dividindo o ambiente com instituições públicas e do terceiro setor.

Com a população cada vez mais conscientizada dos seus direitos de cidadania, e os crescentes gastos com a assistência médica, se explica a tendência de aumento dos fatores como, o envelhecimento populacional, complexidade tecnológica, novas doenças e aumento da prevalência de moléstias crônico-degenerativa e trauma, modificando assim, o perfil epidemiológico populacional e a extensão da cobertura dos serviços de saúde (DALLORA, FORSTER, 2008).

Neste segmento, tanto instituições públicas quanto privadas se veem em meio a uma avalanche que informações e de demandas não apenas do mercado, mas gerenciais no âmbito organizacional, dentre elas as demandas pela gestão de custos, uma vez que a competitividade crescente impõe margens de lucro cada vez mais baixas, restando o gerenciamento adequado dos custos para garantir os objetivos traçados pela gestão (BARNARD, 1938).

De acordo com o Conselho Nacional de Secretários de Saúde (BRASIL, 2003), a complexidade da saúde no Brasil está relacionada principalmente a fatores com múltiplas determinações sobre o estado de saúde da população, exigindo diferentes tipos de ações e serviços necessários para suprir tais necessidades, como capacitação pessoal e recursos tecnológicos.

Seguindo esta evolução, o ambiente de concorrência hospitalar se torna mais competitivo devido às mudanças no ambiente empresarial, a nível mundial, necessitando de uma nova organização, com adesão de conceitos que permitam o processo produtivo mais voltado ao cliente e de melhoria nos níveis de produtividade. Por isso, não se admite como suficiente o processo tradicional no gerenciamento dos custos exigidos pela legislação fiscal (DECRETO 3000/99), carente de informações de custo e uma visão otimizada das atividades, admitindo como necessário o ajuste de práticas e ferramentas gerenciais às demandas ambientais e de gestão (PFEFFER; SALANCIK, 2003).

Assim se faz necessário estudar de que maneira os custos são gerenciados em instituições de saúde, quer pública ou privada, e se existe diferença na gestão de custos. Dessa forma o problema que norteia esta pesquisa é como se dá o gerenciamento de custos em instituições filantrópicas de saúde?, com o objetivo geral de analisar o gerenciamento de custos em instituições de saúde. Para o desenvolvimento desta pesquisa, de natureza descritiva, com abordagem qualitativa, foi utilizada a estratégia de pesquisa de estudo de caso (YIN, 2005), utilizando como instrumento de coleta de material empírico a entrevista semi-estruturada e a análise documental primária.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. MÉTODOS DE REGISTRO E GERENCIAMENTO DE CUSTOS

Gerenciar custos, ou genericamente gastos, é papel primordial da gestão, como afirma Barnard (1938), contudo, entender o gerenciamento de gastos requer a compreensão da evolução dos conceitos relacionados à gestão e do contexto organizacional.

De forma plena, gerenciar custos significa, de acordo com Martins (2009), gerenciar o processo produtivo ou comercial da organização, iniciando com o orçamento e culminando na interpretação e análise dos resultados. Assemelha-se, assim, ao gerenciamento das operações,

nos termos amplos apontados por Slack e Lewis (2001). Porém, não fora assim desde o início, dado que a visão organizacional no início da era produtiva, após a revolução industrial, voltava-se inteiramente para o interior das organizações, razão pela qual o sucesso era sinônimo de gestão da produção no sentido restrito de ‘produzir’ (MOTTA, 1997), tendo o controle e gerenciamento de custos um papel secundário frente à eficiência produtiva. Essa situação fundamentava-se no fato da discrepância entre a imensa demanda e a pouca oferta (MOTTA, 1997).

Com o avançar do pensamento administrativo o contexto passou a ser uma das variáveis importantes no gerenciamento das organizações, dado o aumento da concorrência e o entendimento da dependência da empresa de recursos que estão presentes no ambiente (PFEFFER; SALANCIK, 1973). Essa evolução também acomete o gerenciamento de custos, dado que não apenas a eficiência produtiva é suficientemente capaz de proporcionar sucesso organizacional, mas também o menor custo, o maior valor agregado e os demais componentes mercadológicos, ou seja, o que garantia o sucesso anteriormente não é capaz de promover sucesso empresarial no atual ambiente concorrencial (ANSOFF; MCDONNELL, 2009).

Com isso, diversas formas de gerenciar custos foram surgindo e atendendo a demanda informacional dos gestores (MARTINS, 2009), que antes administravam empresas industriais e com a evolução econômica passam a administrar organizações comerciais e prestadores de serviços.

Tais formas de gerenciar custos podem ser chamadas de métodos de custeio, como o fazem Bomfim e Passarelli (2006), definindo como sendo a forma pela qual a informação de custos é utilizada para fomentar decisões organizacionais. Junto com o método de custeio tem-se o sistema de acumulação de custos. De forma complementar, o método de custeio ‘calcula’ e o sistema de acumulação de custos ‘gerencia’ (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004).

Tratando de métodos de custeio, existem dois grandes grupos de custeio, os denominados puros e os híbridos (LEONE; LEONE, 2007). Os denominados puros representam a aplicação integral de um ferramental de custos pré-definido em seus conceitos, termos e rotinas (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004), ao passo que os híbridos são flexíveis em montar um método de custeio ajustado às necessidades informacionais e de rotinas de seus usuários, podendo aglutinar dois ou mais elementos de métodos de custeio distintos.

Em virtude de se admitir custeios híbridos o espectro de combinações possíveis torna-se vasto, já que diferentes elementos de diferentes métodos de custeio constituem um novo método de custeio (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004; MARTINS, 2009).

Embora existam diversos métodos de custeio, 4 (quatro) métodos de custeios puros se destacam, tanto didaticamente (SANTOS, 2005; MARTINS, 2009) quanto empiricamente (STROEHER; FREITAS, 2008). Quanto aos custeios híbridos não se conceitua elementos, visto que são aglutinações flexíveis dos métodos puros.

O primeiro e largamente utilizado método de custeio é o custeio por absorção (MARTINS, 2009). Sua larga utilização dá-se, prioritariamente, pela exigência legal (DECRETO 3.000/1999, art. 294). Tem por principal característica separar os gastos em diretos e indiretos e alocar, estes, aos objetos de custos (MARTINS, 2009). Logo, os objetos de custos, quer sejam a produtos, mercadorias ou serviços, recebem o custo direto e parcela dos custos indiretos, numa espécie de ‘absorção’ dos custos indiretos.

Esta estrutura define, didaticamente, seu nome, passando a ser conhecido como custeio por absorção (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004), possuindo como elemento central em

sua metodologia de registro de custos o rateio, definido em lei como “mapa de apropriação” (DECRETO 3000, art. 294, § 2º, III), que significa a técnica utilizada como direcionadora da alocação dos custos indiretos.

A esta técnica é imputada a falha gerencial do custeio por absorção (LEONE; LEONE, 2007; JIAMBALVO, 2009), dado que não existe regra para estabelecer o critério de rateio escolhido. Por isso, como afirmam Leone e Leone (2007), não existe custo exato nem tampouco unânime, pois diferentes gestores podem adotar critérios diferentes de rateio, ou mapas de apropriação, e, por fim, registrarem custos diferentes para um mesmo objeto de custo, interferindo na tomada de decisão e na avaliação de estoques. Nota-se, ainda, que este método não analisa as despesas incorridas, debitando-as diretamente no resultado do período ou em conta específica do balanço patrimonial.

Na tentativa de mitigar o efeito do rateio dos custos indiretos para os objetos de custos outro método de custeio, denominado custeio variável, apresenta sistemática própria que elimina o rateio. Consiste em separar os gastos, não apenas os custos, em variáveis e fixos, e não mais em diretos e indiretos como admite o custeio por absorção (SANTOS, 2005; MARTINS, 2009), eliminando assim a necessidade premente do rateio, pois trata os gastos indiretos como despesa do período e debita-os diretamente no resultado, modificando com isso a rotina para determinação do custo.

Com isso, além da retirada do rateio da sistemática, dá-se origem à margem de contribuição, um conceito gerencial útil à tomada de decisão que representa a contribuição individual, por objeto de custo, ao resultado do período, e sua composição nada mais é que a retirada dos gastos diretos (variáveis) do preço de venda praticado (SANTOS, 2005). Nota-se que o custeio variável é mais amplo do que o custeio por absorção, dado que neste método o gerenciamento não apenas envolve os custos, como também as despesas, tais como tributos e comissões, já que este método inclui o gerenciamento de resultado frente ao gerenciamento de custos.

Logo, o custeio variável extrapola a simples contabilização dos custos para contribuir no assessoramento ao gestor com um número maior de informações no tocante ao gerenciamento de gastos (SANTOS, 2005). Embora apresente melhoras no gerenciamento esbarra na dificuldade de sua implementação, visto que a organização deve, para utilizar este método, manter a escrituração contábil e fiscal baseada no método de custeio por absorção, dado que este é legal (SANTOS, 2005).

A diferença entre os métodos de custeio por absorção e variável está em sua gênese, não cabendo comparação, mas sim entender que ambos trazem situações distintas e que o método adequado depende da organização, do seu contexto organizacional e de suas rotinas.

Mesmo sabendo que estes dois métodos permitem a formação de diversos métodos híbridos de custeio, outro método tem surgido e, embora não usado largamente, contribui com avanços na gestão organizacional com foco no gerenciamento de atividades. O custeio baseado em atividades, *Activity Based Costing* ou simplesmente ABC, consiste num método não fiscal de registrar e gerenciar os custos, porém, sua filosofia é antagônica aos demais métodos de custeios no que tange aos acumuladores de custos (MARTINS, 2009, SANTOS, 2011).

Tanto no custeio por absorção quanto no custeio variável ou direto os objetos de custo, ou acumuladores de custos, são os produtos, mercadorias ou serviços, embora mude a rotina para o registro. No custeio ABC o acumulador de custos são as atividades (SANTOS, 2011), este é a principal característica deste método. Os objetos de custo, nesta filosofia, absorvem não os custos, mas as atividades que, por sua vez, absorvem os custos (HORNGREN;

DATAR; FOSTER, 2004; MARTINS, 2009). Assim, o custo total do produto, mercadoria ou serviço nada mais é que a soma do total das atividades consumidas por este produto, mercadoria ou serviço.

Perceba, como afirmam Kaplan e Cooper (1998), que este método permite o completo gerenciamento dos formadores dos custos, já que parte da premissa que existe o pleno controle das atividades. Desta forma, não apenas o custo é calculado, mas também permite a análise de atividades que agregam valor e que não agregam valor, por isso Kaplan e Cooper (1998) afirmam que o custeamento ABC proporciona aumentar o lucro pelo acompanhamento dos ‘direcionadores de recursos’, termo específico utilizado para determinar as atividades que consomem recursos.

Este custeio é indicado sempre que a organização possua um conjunto diverso de atividades e que estas possuam certa complexidade, pois possibilita a análise de resultado não por produto, como fazem os custeios tratados anteriormente, mas por atividade (MARTINS, 2009), por isso é indicado sempre que as empresas queiram fomentar decisões de terceirização, modernização de linhas de produção, capacitação individual de profissionais entre outras finalidades.

De acordo com Martins e Rocha (2010), enquanto os métodos tradicionais (por absorção e variável) geram informações para o custo final dos produtos/serviços, com a primordial finalidade de mensurar estoques, o custeio ABC gera informações para formação do custo a partir da análise minuciosa das atividades necessárias à produção, aquisição ou prestação de serviços, possibilitando dessa forma intervir nos processos e na composição dos custos, e ainda analisar de forma criteriosa as variações existentes.

Embora existam outros métodos de custeio, tais como o custeio pleno, estes não são expressivos quando comparados com os métodos já citados. Logo, o método registra o custo final do produto, mercadoria ou prestação de serviço, no entanto, ainda se faz necessário adotar um sistema de acumulação de custos que representa, de acordo com Bomfim e Passarelli (2006, p. 63), o “ambiente no qual vão ser utilizados os tipos ou métodos de custeio”.

Basicamente existem, conforme apontam Bomfim e Passarelli (2006), dois tipos de sistemas de acumulação de custos: Produção contínua e produção por encomenda.

É salutar destacar que embora existam disponíveis ao menos dois sistemas de acumulação de custos, sua escolha baseia-se na estrutura e rotinas internas da organização, sendo mais apropriado o sistema de acumulação de custos na produção contínua para àquela organização que processa grandes lotes, com produção continuada por dias (BOMFIM; PASSARELLI, 2006). Na contramão, o sistema de acumulação por encomenda se refere não apenas aos pedidos e a flexibilização da organização para atender a demanda personalizada, mas também a organizações que processam pequenos lotes, clientes específicos e demais situações nas quais a rotina de produção, aquisição ou prestação de serviço se dê de forma descontínua e com grandes variações (BOMFIM; PASSARELLI, 2006).

Deste modo, no sistema de acumulação de custos por produção contínua não se determina o custo finalíssimo de um objeto nem tampouco de uma produção, já que esta não se encerra. Tem-se, na verdade, o gerenciamento do custo médio de produção (MARTINS, 2009). Já o sistema de acumulação por encomenda, ou também chamado por ordem de produção (MARTINS, 2009), permite definir o custo finalíssimo do lote ou do conjunto de bens produzidos, haja visto que não mais será produzido.

Diversos autores, tais como Martins (2009) e Leone e Leone (2007), argumentam que embora existam empresas tipicamente de larga produção, a gestão de custos precisa

incorporar questões relacionadas ao gerenciamento de ciclo de vida do produto, que se assemelha ao sistema de acumulação de custos por ordem de produto ou por encomenda. Isso se dá em virtude da rapidez com que os produtos são lançados e ficam obsoletos (ALTMAN, 2011; PATTERSON, 1993), indicando que a volatilidade de consumo dos bens deve refletir também em mudanças no gerenciamento de custos, fomentando melhores decisões. Não se pode gerenciar produtos e produção separadamente, como afirma Patterson (1993), uma vez que a inovação e a gestão do produto é função vital da gestão da produção, impactando, também, na gestão dos custos.

O sistema de acumulação de custos e o método de custeio devem ser dimensionados a fim de proporcionar a melhor informação de custos para a tomada de decisão (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004; MARTINS, 2009) e, sem perda do intento da melhor estrutura de gerenciamento dos custos, métodos de custeio híbridos, bem como diferentes sistemas de acumulação de custos, podem ser adotados pelas organizações, mantendo-os por não menos que 1 (um) exercício social, garantindo o princípio da consistência (MARTINS, 2009).

2.2. GERENCIAMENTO DE CUSTOS EM INSTITUIÇÕES DE SERVIÇO DE SAÚDE

Historicamente, afirma Martins (2009), a gestão de custos se preocupou fundamentalmente com o custo de produção, com finalidade de mensurar estoques. Essa preocupação tem extrapolado os escritórios de indústrias ao passo que a atividade comercial e a prestação de serviços crescem em participação no cenário econômico mundial.

Neste sentido, um novo arcabouço teórico de gestão de custos se faz necessário para auxiliar a gestão de custos em organizações não industriais, como Bomfim e Passarelli (2006) discutem. Como afirmam Carvalho e Vasconcelos (2011), a disciplina “contabilidade de custos” já é ofertada nas universidades federais com uma abordagem tanto fiscal quanto gerencial, contudo, ainda continua tendo por base referencial o custo industrial e a tradicional contabilização dos custos.

Isso afasta a literatura sobre gerenciamento de custos do cenário econômico onde predominam a atividade de comércio e prestação de serviços (BOMFIM; PASSARELLI, 2006). Por isso, esforços de conceituar e montar uma estrutura suficientemente capaz de ser instalada em empresas não industriais e gerenciar os custos tem sido pauta de diversos trabalhos, tais como Almeida, Borba e Flores (2009), Raupp, Crispim e Almeida (2007) e Bomfim e Passarelli (2006).

A esse respeito, de estrutura de gerenciamento de custos em instituições de prestação de serviços, comentam Bomfim e Passarelli (2006) que o método de custeio mais adequado para empresas cuja atividade seja a prestação de serviços é o custeio variável, visto que é mais fácil alocar os gastos diretamente envolvidos em cada serviço do que adotar um critério de rateio da estrutura fixa para custear os serviços. O método de custeamento variável ou direto deve ser complementado com o sistema de acumulação de custos por ordem de produção (BOMFIM; PASSARELLI, 2006).

O entendimento desta orientação, embora preliminar de Bomfim e Passarelli (2006), não é distante do bom senso, já que o serviço se caracteriza pela sua intangibilidade, personalidade na demanda e oferta (KOTLER, 2000), embora haja mais características. Tais elementos permitem inferir que um gerenciamento mais simples e personalizado deve ser empregado em empresas prestadoras de serviços.

Essa situação torna-se mais complexa ainda em instituições de prestação de serviços de saúde que, além de ter a complexa gestão de custos na prestação de serviços, tem um forte

apelo social e pressão legal para o seu funcionamento (MIRANDA et al, 2007), devendo ajustar seu sistema de gerenciamento de custos para fornecer informações úteis aos gestores e aos usuários externos, tais como o ministério da saúde.

Outra situação complexa do ponto de vista gerencial é o aumento dos gastos indiretos frente aos gastos diretos, principalmente em empresas prestadoras de serviços (MARTINS, 2009). Essa situação se relaciona aos investimentos em tecnologia e gestão, não permitindo que o mesmo gerenciamento de custos aplicado em época em que predominavam os gastos diretos seja aplicado no atual ambiente de negócio. Mesmo assim, com esta real necessidade de avaliar a estrutura de custos e seu gerenciamento, empresas prestadoras de serviços de saúde negligenciam, em sua maioria (OLIVEIRA, 2012), a gestão de custos, repassando o ônus da 'não-gestão' aos tomadores de serviços.

Como observam Miranda et al. (2007), os sistemas de custos adotados pelos hospitais analisados em sua pesquisa, instituições de grande porte, não apresentam grande importância no processo de tomada de decisão, tendo pouco controle sobre os custos indiretos e tornando-se inúteis no tocante ao fornecimento de informações úteis à gestão.

3. METODOLOGIA

O problema de pesquisa foi “Como se dá o gerenciamento de custos em instituições filantrópicas de saúde?”, com o objetivo geral de “analisar o gerenciamento de custos em instituições de saúde”, sugerindo a adoção de um dos quatro paradigmas propostos por Burrell e Morgan (1979), especificamente o paradigma funcionalista. Além do objetivo geral, esta pesquisa tem por objetivos específicos: (1) Descrever a estrutura organizacional envolvida no gerenciamento de custos e; (2) Verificar qual o método e o sistema de acumulação de custos utilizado pela instituição.

Quanto ao enfoque metodológico e em consonância com o objetivo a ser alcançado, a pesquisa, descritiva, será realizada segundo a abordagem qualitativa e como estratégia de pesquisa o estudo de caso único. De acordo com Yin (2005), essa estratégia de pesquisa é utilizada quando o pesquisador almeja lidar com condições contextuais que sejam relevantes ao seu fenômeno de estudo. Estudos de casos adotam um enfoque indutivo no processo de coleta e análise de dados em que os pesquisadores tentam obter suas informações a partir das percepções dos atores locais (YIN, 2005), sempre que possível triangulando fontes de evidências.

Para a coleta de material empírico utilizaram-se duas fontes primárias: (1) uma entrevista semi-estruturada com o gestor máximo de uma instituição filantrópica de saúde no município de Garanhuns (PE) e; (2) Análise de documentos da própria empresa, cedidos pelo gestor. A entrevista se ajusta perfeitamente quanto o objetivo é conhecer uma situação (MARTINS; THEÓPHILO, 2009), como é o propósito desta pesquisa. Desta forma, por meio de tais fontes atende-se ao requisito de triangulação de fontes para a aplicação do estudo de caso (YIN, 2005; GODOY, 2006).

A entrevista, aplicada no dia 02 do mês de novembro de 2011, no local de trabalho da entrevistada, foi totalmente transcrita e analisada com a técnica da análise de discurso (GODOY, 2006), com a autorização da entrevistada, a fim de identificar no discurso do sujeito entrevistado detalhes referentes ao gerenciamento de custos. Já os documentos analisados se referem aos relatórios de repasses do Sistema Único de Saúde (SUS) para a instituição, cedidos pela gestão.

A escolha da empresa para participar da pesquisa baseou-se em três critérios: (1) Facilidade de acesso; (2) Instituição com gerenciamento organizacional de custos e; (3) Relevância da instituição para o tema abordado, já que é uma instituição filantrópica de saúde. Estes critérios tomam corpo na proposta de generalização denominada analítica por Yin (2005), onde justifica que o estudo de caso permite generalizações, contudo, não estatísticas como uma *survey*, mas sim analíticas, na qual o contexto e as variáveis devem ser ponderadas para se transpor barreiras de delimitação de situação entre a estudada e outras situações da realidade observada.

Todos estes procedimentos, bem como o referencial teórico, apontam para o seguinte pressuposto único da pesquisa:

- A instituição de saúde adota o sistema de gerenciamento de custos baseado no custeio por absorção (Legal).

Na seção 4 apresentar-se-á o estudo de caso e os resultados e discussões

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Nesta seção apresentam-se os resultados da pesquisa, evidenciando o caso estudado e os principais resultados.

4.1. APRESENTAÇÃO DO CASO

O Hospital Infantil Palmira Sales, instituição filantrópica de saúde, foi fundado em 16 de setembro de 1961, para atender a uma comunidade carente de Garanhuns (PE) e cidades circunvizinhas.

Quando do seu surgimento não se chamava de Hospital Infantil Palmira Sales, mas sim Centro Social Pe. Behon, onde funcionava uma escola, consultórios médicos, consultórios odontológicos e farmácia, atendendo as necessidades da população carente. Tendo como consequência da evolução dos serviços sua migração para um hospital, para satisfação de seu fundador Pe. Matias Lemos e co-fundador médico José Sales, recebendo assim o nome de sua benfeitora e patrona Palmira Sales em 1961.

As filhas da caridade, ou irmãs Vicentinas, tomam a frente dos trabalhos e o hospital é doado pela Congregação do Sagrado Coração de Jesus às filhas da caridade São Vicente de Paulo, em 1994.

Passando a ser patrimônio das irmãs, foram então realizadas diversas reformas. E em 2001, totalmente reformado com dinheiro do projeto doado pelo Japão, passando a atender em parceria com o Sistema único de Saúde (SUS) e passando pelo processo de municipalização da saúde, iniciando problemas financeiros em decorrência da dificuldade no repasse pontual pelo município.

É um Hospital de médio porte, com 72 leitos e 23 médicos cadastrados no Cadastro Nacional de Estabelecimento de Saúde (CNES), que dão suporte a unidade, com uma clínica pediátrica, clínica cirúrgica, clínica médica, maternidade e ambulatório. Possui três salas cirúrgicas, realizando em média 200 cirurgias por mês e 90% dos pacientes são atendidos pelo SUS, tendo o restante dos atendimentos (10%) o caráter gratuito. Para atendimento interno o hospital conta com serviços de enfermagem, nutrição, farmácia, lavanderia, limpeza e manutenção.

A referida instituição é considerada filantrópica por não lograr lucro nem tampouco atividade com finalidade de lucro, além disso, reverte todo o excedente em benefício de melhorar os serviços prestados. Para obter esta classificação é necessário que a instituição tenha o certificado de Utilidade Pública Federal, Estadual e Municipal, além do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, fazendo jus ao Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a entidade beneficente de assistência social que demonstre cumulativamente aplicar anualmente pelo menos 20% (vinte por cento) da receita bruta proveniente da venda de serviços e de bens não integrantes do ativo imobilizado, bem como das contribuições operacionais, em gratuidade, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuição previdenciária usufruída. Todos estes documentos foram observados localmente durante a entrevista.

No tocante à gestão organizacional, esta é realizada por uma administradora de empresas, graduada, com o auxílio externo de um contador que, em virtude das exigências legais para manutenção da condição de entidade filantrópica, torna-se elemento presente em decisões gerenciais.

4.2. GERENCIAMENTO DE CUSTOS NO HOSPITAL INFANTIL PALMIRA SALES NO MUNICÍPIO DE GARANHUNS (PE)

De acordo com a entrevistada, a instituição possui um gerenciamento organizacional de custos, que conta com o auxílio da contabilidade para o registro dos custos e despesas.

Seu gerenciamento inicia com o planejamento de gastos anual, contando com a previsão fornecida pelos setores de farmácia, nutrição, lavanderia, administrativo, manutenção e limpeza e realizado pelo auxiliar administrativo, pelo gestor financeiro e auxiliado pelo contador. O volume de serviços a ser orçado baseia-se nas movimentações do ano anterior formando um tipo de orçamento anual de necessidades. A presença do orçamento denota o gerenciamento de custos e não apenas o registro, como apontam Horngren, Datar e Foster (2004).

Após planejado, a análise dos custos realizados é feita mensalmente, através dos relatórios de consumo elaborados por cada departamento, sendo criticado pelo contador, identificando as diferenças entre o orçamento previsto e o realizado nos gastos por departamentos, registrando e auxiliando a gestão da empresa no tocante ao gerenciamento dos custos, elemento vital para uma instituição filantrópica de saúde. A preocupação não é incorrer em maiores custos, mas sim em relacionar o volume dos custos e o nível de atividade, indicando, para a entrevistada, um tipo de indicador de gestão.

A primeira constatação empírica é que os conceitos de custos, em especial o custo direto e indireto, não são utilizados na gestão da empresa. Essa evidência indica que o custeio 'utilizado pela gestão' necessariamente é híbrido, visto que o custeio por absorção fundamentalmente utiliza esta classificação (MARTINS, 2009).

A característica de filantropia da instituição estudada dá-se pelo objeto social da instituição, que é prestar serviços de saúde a população, e que tem 90% de suas receitas advindas do SUS, conforme relatou a entrevistada. Essa relação com o SUS não é suficiente para classificar a instituição em filantrópica, porém, tal relação é dada pela gestão organizacional baseada em prestar serviços, e não auferir lucro, embora possa, como qualquer instituição filantrópica, ter *superávit*, sendo este totalmente reinvestido na instituição.

Assim, os gastos com as atividades realizadas em procedimentos e materiais utilizados são pré-estabelecidos pelo Ministério da Saúde, através do Sistema de Gerenciamento da Tabela de Procedimentos, Medicamentos e OPM (SIGTAP), gerando informações de custos

para cada procedimento pré-estabelecido e serviços ambulatoriais. Esse sistema transforma o hospital em um tipo de extensão do SUS do ponto de vista que a única fonte de receita é o SUS e este exerce controle financeiro externo, pois monopoliza os ingressos de recursos.

O grande problema nesta relação é que as tabelas de custos e repasses do SUS, mediadas e disponibilizadas pelo SIGTAP, estão defasadas em quase 19 anos, de acordo com a entrevistada, tornando os repasses ‘uma parte’ do que é gasto nos atendimentos e procedimentos, e não suprimindo todos os gastos incorridos na prestação real de tais atendimentos e procedimentos.

Dessa forma cria-se um *déficit* constante entre o custo dos serviços repassados e constantes no SIGTAP e o custo real incorrido na prestação de serviços do Hospital Infantil Palmira Sales.

Este controle dos gastos, ou o gerenciamento dos custos, que mesmo sendo indicado pela entrevistada que a contabilidade tem o registro, é utilizando de forma diferente na esfera decisória do que é feita na contabilidade. Ou seja, na contabilidade o custeio utilizado é o absorção, em virtude de ser o exigido pelo fisco (DECRETO 3.000/1999, art. 294), e o utilizado pela gestão da empresa não utiliza dois elementos indispensáveis para este custeio: (1) Classificação em direto e indireto e; (2) Rateio.

No gerenciamento de custos, ou gastos na linguagem da entrevistada, a gestão controla os gastos que se relacionam aos materiais utilizados na prestação de serviços, ou seja, os materiais diretos aplicados, sem departamentalizar a gestão dos custos nem tampouco distribuir os custos indiretos. O valor pago aos médicos, anestesiologistas e auxiliares de enfermagem é repassado pelo SUS, ou seja, não gera gastos para a instituição, mas tão somente uma transferência.

Já os demais utensílios, equipamentos, máquinas e materiais utilizados são gerenciados internamente com o repasse total por procedimentos que o SUS disponibiliza. Sendo assim, no controle de custos da instituição, não se sabe o valor absorvido da estrutura fixa e departamentos de apoio por cada serviço prestado, ou seja, não se sabe quanto dos equipamentos, máquinas e utensílios, depreciação do ativo imobilizado e serviços auxiliares são consumidos em cada serviço fim prestado. O controle do realizado se dá pelo acompanhamento do repassado pelo SUS confrontando-o com o valor real gasto com materiais diretos consumidos no serviço prestado.

Isso aumenta ainda mais o *déficit* da instituição, já que o valor repassado pelo SUS deveria cobrir o gasto total de cada procedimento, que inclui os gastos com a estrutura fixa da instituição que se relaciona com a prestação do serviço e, de acordo com a entrevistada, o repasse não cobre nem mesmo o material direto aplicado nos serviços prestados.

Esse tipo de controle, que custeia tendo por base os gastos variáveis ou diretos para fins decisórios, classifica-se como sendo o método de custeio variável ou direto (SANTOS, 2005), já que classifica como despesas os custos indiretos incorridos, também chamados de custos da capacidade instalada ou custos fixos (SANTOS, 2005; MARTINS, 2009), que não são relacionados aos produtos/serviços, mas sim ao período em que ocorre.

Deste modo pode-se admitir que a instituição adota um custeio híbrido, em que a contabilidade adota o custeio por absorção por força legal e a gestão utiliza o custeio direto por ajustes situacionais de controle e gestão. Nota-se que o método de custeio é o direto sem maiores detalhamentos, tais como departamentos ou centros de custos.

Essa é uma relação interessante, dado que se esperava, conforme o pressuposto da pesquisa, que uma instituição filantrópica só utilizasse o sistema de custeio por absorção, já

que é exigido para fins legais e já plenamente utilizado pela contabilidade. Seria razoável esperar que não houvesse uma gestão de custos, já que a instituição tem um forte caráter social, frente ao interesse econômico e, se existisse, que fosse apenas uma aplicação 'grosseira' do custeio por absorção, sem detalhamentos gerenciais, o que corroboraria com o achado de Miranda et al. (2007) em que, mesmo em grandes hospitais, não existe um sistema de gerenciamento de custos desenvolvido e que fornecesse mais informações gerenciais do que o custeio por absorção.

A evidência empírica observada é que a instituição utiliza um custeio híbrido por facilitar o controle e a gestão da instituição, dado que ela dispõe de um regime de receitas advindas de praticamente uma única fonte, o SUS, porém, o método de custeio utilizado não incorpora detalhamentos como a gestão por departamentos ou os centros de custos, detalhamento encontrado na pesquisa empírica de Raupp, Crispim e Almeida (2007).

Essa característica faz com que seu gerenciamento se dê por procedimento ou serviço prestado, ou, tecnicamente, sistema de acumulação de custo por ordem de produção ou encomenda, já que a receita ou repasse do SUS é feita individualmente por serviço. Bomfim e Passarelli (2006) já haviam indicado este sistema de acumulação de custos como sendo mais adequado à empresas prestadoras de serviços, o que se confirmou para a empresa analisada.

Então, se a receita advém individualmente por serviço é razoável admitir o gerenciamento de custos por serviço, tornando os gastos fixos, ou da capacidade instalada, despesas do período e sendo debitados diretamente no resultado, característica marcante no custeio variável ou direto (SANTOS, 2005).

O *déficit* e o gerenciamento de custos se torna mais factível quando são analisados os repasses do SUS, como revelado pela entrevistada, que descreve a planilha de repasse do serviço de Colecistectomia, como exemplo. O referido serviço recebe o repasse total de R\$ 695,77, que é dividido entre o serviço do hospital (receita própria) no valor de R\$ 447,16 e R\$ 248,61 referentes aos serviços profissionais, pago por transferência pelo hospital ao médico cirurgião, anestesista e auxiliar de enfermagem.

Desta forma, o valor de R\$ 447,16, recebido como sendo o custo da prestação do serviço de Colecistectomia pelo hospital, não é suficiente para cobrir os custos com os materiais diretos, conforme entrevistada, por esta razão o controle ou o sistema de gerenciamento de custo se dá ao nível dos custos diretos. Sendo assim, o controle se dá no repasse do SUS *versus* os gastos diretos dos procedimentos e serviços prestados.

Obviamente não se obteve acesso aos custos reais incorridos, dado o objetivo da pesquisa. Tais considerações de custos baseiam-se no relato da entrevistada.

De um modo geral, o resultado do Hospital Infantil Palmira Sales pode ser '*simulado*' na demonstração constante na tabela 1, que apresenta resultado final 'prejuízo' em decorrência dos relatos da entrevistada, sendo ainda informado que em nenhum dos serviços prestados pela instituição que contam com repasse do SUS a receita recebida é superior aos gastos diretos envolvidos.

Como se observa na tabela 1, os gastos fixos, custos e despesas, são somados e são confrontados com a margem de contribuição total, não sendo incluídos no custo dos serviços prestados. O demonstrativo apresentado na figura 1 não existe na instituição estudada, mas representa o sistema de gestão de custos aplicado na instituição. O mais interessante no processo de gerenciamento de custos adotado pela instituição é o ajuste realizado pela gestão do Hospital Infantil Palmira Sales para o gerenciamento do resultado, onde gerencia cada procedimento ou serviço prestado apenas por seu gasto variável. Não criou nenhum departamento, centro de custo ou de resultados, como é possível em instituições com setores

tão dispares em suas estruturas como um hospital, como foi encontrado na pesquisa em Raupp, Crispim e Almeida (2007). Embora haja um sistema de orçamento, controle, registro e análise, fases de um sistema de gerenciamento de custos (MARTINS, 2009), a empresa simplificou o sistema para o uso pleno das ferramentas básicas do custeio variável, ou seja, trata como se cada objeto de custo, aqui os serviços prestados, fossem centros de custos (SANTOS, 2005).

DEMONSTRATIVO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO						
<i>Simulado do Hospital Infantil Palmira Sales</i>						
Produto	Qte	Receita Própria do Repasse do SUS		Gastos Variáveis (Diretos)		Margem de Contribuição Individual
		Individual	Total	Individual	Total	
Serviço "A"	50	100,00	5.000,00	110,00	5.500,00	-500,00
Serviço "B"	60	200,00	12.000,00	220,00	13.200,00	-1.200,00
Serviço "C"	70	300,00	21.000,00	302,00	21.140,00	-140,00
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
Serviço "Z"	80	400,00	32.000,00	406,00	32.480,00	-480,00
Margem de Contribuição Total						-2.820,00
Gastos Fixos (Indiretos)						4.000,00
Prejuízo do Exercício						-6.820,00

Tabela 1: Simulação do resultado do exercício do Hospital Infantil Palmira Sales
Fonte: Elaborado pelos Autores baseado na entrevista e análise documental

Esse ajuste das técnicas de gestão frente à fatores contingências externos atende ao pressuposto da Teoria da Contingencial Estrutural (TCE), defendida por Chandler (1962) e Donaldson (1987; 2007), onde ajusta as práticas gerenciais às demandas ambientais. Mais interessante que isso é identificar esta realidade em uma instituição filantrópica de saúde, em que a preocupação organizacional não é resultado financeiro nem mercadológico, mas sim social. Atesta-se a influência do contexto organizacional nas práticas da gestão, bem como foi encontrado na pesquisa de Raupp, Crispim e Almeida (2007).

Além disso, elementos da TCE que fogem ao enfoque estrutural, tais como a ferramenta de custeio utilizada, podem ser visualizados, integrando a TCE com a TDR (Teoria da Dependência de Recursos) (PFEFFER; SALANCIK, 2003), ambas atuando na instituição em decorrência da relação com o ambiente e moldando sua atuação e condutas organizacionais. Além de integrar o contador como um órgão de *staff* permanente na organização, os ajustes em suas práticas de gestão se dão em relação ao ambiente e suas dependências (PFEFFER; SALANCIK, 2003). Essa evidência, embora não seja o objeto da pesquisa, releva a importância da gestão da instituição, e de qualquer outra, em mapear, analisar e se moldar ao ambiente. Isso torna a gestão mais ajustada ao tipo específico de gerenciamento de custos, em virtude das características no recebimento dos repasses do SUS, uma dependência explícita de recursos.

Como o objetivo da pesquisa não foi o gerenciamento do resultado, mas tão somente o gerenciamento dos custos, não se evidenciou como a instituição complementa as receitas para suprir todos os gastos, embora tenha sido admitido que coexistem outras fontes de receitas, provenientes de doações, auxílios individuais e promovidos por outras empresas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao término desta pesquisa, julga-se atingido o objetivo geral, que foi analisar o gerenciamento de custos em instituições de saúde, dando o enfoque em uma instituição filantrópica de saúde localizada em Garanhuns (PE).

Além do atingimento do objetivo geral, julga-se também atingido os objetivos específicos, uma vez que foi identificada a estrutura de gerenciamento de custos, que contempla o trabalho comum do gestor e do contador como assessor (*staff*) permanente, bem como o sistema de custeio adotado pela instituição, que usa um custeio híbrido que envolve, concomitantemente, o custeio por absorção e o custeio variável. Além do método de custeio, o sistema de acumulação de custos identificado foi por encomenda ou ordem de produção, conforme a literatura já sugeria para empresas prestadoras de serviços.

A identificação não é o ponto máximo, mas sim o uso de sistemas distintos para ajustes gerenciais em uma instituição filantrópica de saúde que não conta com uma gestão voltada para resultados financeiros, mas sim benefício social. A gestão da empresa se ajustou ao seu único cliente, em partes 'oficial', e mudou suas rotinas administrativas e gerenciais a fim de gerenciar uma situação complexa, mostrando ajuste estrutural e gerencial ao meio ambiente, repercutindo em suas práticas gerenciais como aponta a teoria da contingência estrutural.

Mesmo implementando um sistema de gerenciamento de custos, a instituição não apresentou evolução da implantação dos métodos de custeio, que são departamentos, centros de custos e centros de resultado. Estas ferramentas auxiliariam a gestão não apenas pelo maior controle, resultado medialíssimo, mas gera resultados por grupo de serviços, permitindo decisões mais centradas em continuidade ou descontinuidade de um grupo específico de serviços. Além disso, estes elementos proporcionariam, a médio-longo prazo, a implementação do custeio ABC que não foi identificada nenhuma escala de aplicação ou utilização na empresa analisada.

Uma situação tangente à pesquisa mais que salta aos olhos é a defasagem no valor dos repasses, que se torna mais perverso em uma instituição filantrópica de saúde, pois esta não conta com a margem de contribuição, no custeio variável, ou lucro bruto, no custeio por absorção, dos demais serviços com receita desvinculada ou própria. São pequenos detalhes como estes que remetem a descrença no gerenciamento da saúde pública no país.

Embora esta pesquisa tenha conseguido atingir os objetivos propostos, novas pesquisas podem ser empregadas a fim de desenvolver melhores entendimentos sobre a gestão de custos hospitalares, dentre estas pesquisas sugere-se: (1) Analisar como instituições filantrópicas de saúde complementam o orçamento para balancear o fluxo de caixa; (2) Adentrar no detalhamento do cálculo do custo para verificar se o custo total pode ser gerenciado com a técnica de custo padrão e; (3) Realizar uma pesquisa participante em instituições filantrópicas de saúde para implementar uma gestão de custos baseada no custo padrão com o auxílio da metodologia ABC.

REFERÊNCIAS

- ABBAS, K. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. Florianópolis, 2001. 155f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).
- ALMEIDA, A.G.; BORBA, J.A.; FLORES, L.C.S. A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: Um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado

de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública (RAP)**, n.43, v.3. p. 579-607, Maio/Junho, 2009.

ALTMAN, D. **O futuro da economia**: As 12 tendências que vão transformar a economia global. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

ANSOFF, H. I.; MCDONNELL, E. J. **Implantando a Administração Estratégica**. 7 reimp. São Paulo: Atlas, 2009.

BARNARD, C. **The Functions of the Executive**. Cambridge: Harvard University Press, 1938.

BESANKO, D. et al. **A economia da estratégia**. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

BOMFIM, E. A.; PASSARELLI, J. **Custos e formação de preços**. 4 ed. São Paulo: IOB-Thomson, 2006.

BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos. Departamento de Economia e Saúde. **Programa Nacional de Gestão de Custos**: manual técnico de custos – conceitos e metodologias. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2006.

_____. Conselho Nacional de Secretários de Saúde. **Para entender a gestão do SUS/ Conselho Nacional de Secretários de Saúde**. Brasília: CONASS, 2003.

_____. **Decreto 3.000, de 26 de Março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Diário Oficial da União (DOU), 17 de Junho de 1999.

BURRELL, G.; MORGAN, G. **Sociological paradigms and organizational analysis**. London: Heinemann Educational Books, 1979.

CARVALHO, I.R.; VASCONCELOS, M.T.C. **O ensino da contabilidade de custos**: Uma análise através das ementas divulgadas nas universidades federais do Brasil. *In*: Seminário UFPE de Ciências Contábeis, V, 26-27 Out, Recife (PE), 2011.

CHANDLER, A. D. **Strategy and Structure**: Chapters in the history of the American Industrial Enterprise. 20 ed. Cambridge: MIT Press, 1962.

DALLORA, M.; FORSTER, A.C. **A importância da gestão de custos em hospitais de ensino**: Considerações teóricas. *Medicina (Ribeirão Preto)*, n.41, v.2, p. 135-42, 2008.

DONALDSON, L. Strategy and Structural Adjustment to Regain Fit and Performance: In Defense of Contingency Theory. **Journal of Management Studies**, n. 24, v. 1, p. 1-24, 1987.

_____. Teoria da Contingência Estrutural. *In*: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. **Handbook de Estudos Organizacionais**. 4 reimp. São Paulo: Atlas, 2007.

GODOY, A. S. Estudo de caso qualitativo. *In*: GODOI, C. K.; BANDEIRA-DE-MELLO, R.; SILVA, A. B. **Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais**: Paradigmas, estratégias e métodos. São Paulo: Saraiva, 2006.

HOPP, J. C.; LEITE, H. P. Onde nascem os prejuízos. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, n.4, p.61-70, Out./Dez. 1990.

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. **Contabilidade de custos**. 11 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

JIAMBALVO, J. **Contabilidade Gerencial**. 3 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2009.

KAPLAN, R.; COOPER, R. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

KOTLER, P. **Administração de Marketing**. 10 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2000.

LEONE, G. G. S.; LEONE, R. J. G. **Os 12 mandamentos da gestão de custos**. Rio De Janeiro: Editora FGV, 2007.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas; 2009.

MARTINS, E.; ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados**: Custos e margens analisados sob diferentes perspectivas. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

- MINTZBERG, H. A Estruturação das Organizações. *In*: MINTZBERG, H.; LAMPEL, J.; QUINN, J.B.; GHOSHAL, S. **O Processo da Estratégia**. 4 ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.
- MIRANDA, G. J. et al. Custeio ABC no ambiente hospitalar: Um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros. **Revista Contabilidade e Finanças**, n. 44, p. 33-43, Maio/Agosto, 2007.
- MOTTA, P. R. **Gestão Contemporânea**: A ciência e a arte de ser dirigente. 8 ed. Rio de Janeiro: Record, 1997.
- OLIVEIRA, Cícero de. **O hospital do futuro no Brasil**. Disponível em: <<http://www.geocities.ws/faturamentosantana/artigos/futuro.htm>>, acesso em 23 Fev. de 2012.
- PATTERSON, M. L. **Accelerating innovation**: improving the process of product development. New York: Van Nostrand Reinhold, 1993.
- PFEFFER, J.; SALANCIK, G. **The external control of organizations**: A resource dependence perspective. Stanford: Stanford University Press, 2003.
- 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**, v. 2, n. 1, p. 120-133, out./dez. 2007.
- SANTOS, J. J. **Fundamento de custos para formação do preço e do lucro**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- _____. **Contabilidade e Análise de Custos**: Modelo contábil, métodos de depreciação (...). 6 ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- SLACK, N.; LEWIS, M. **Operations Strategy**. New York: Financial Times Prentice Hall, 2001.
- STROEHER, A. M.; FREITAS, H. O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas. **Revistas de Administração (RAE)**, v. 1, n. 1, art. 7, Janeiro/Junho, 2008.
- YIN, R. K. **Estudo de caso**: Planejamento e métodos. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.