Proposição de Planilha para Gestão de Custos em Hospital Filantrópico de Pequeno Porte: um Estudo Intervencionista

Rodney Wernke (SEM VÍNCULO) rodneywernke1@hotmail.com
Ivanir Rufatto (UNISEP) rufatto@unisep.edu.br
Ivone Junges (UNISUL) ivone.junges@unisul.br

Resumo: O artigo objetivou elaborar uma planilha para avaliar e gerenciar custos, despesas e resultados dos setores de um hospital filantrópico de pequeno porte. Para essa finalidade foi utilizada metodologia de cunho empírico, com abordagem qualitativa de intervenção. A coleta de dados foi realizada pelos funcionários do hospital nos controles internos mantidos em cada setor, além de estimativas para fatores de custos relacionados com a depreciação predial e dos equipamentos. A planilha elaborada permitiu a identificação de custos que anteriormente não eram considerados pela administração do hospital na avaliação do resultado e a alocação mais detalhada dos gastos mensais aos diversos setores assistenciais e de apoio. Ainda, aprimorou a mensuração dos resultados dos setores com faturamento próprio e facultou a avaliação gerencial do resultado da entidade a cada mês. A contribuição principal do estudo foi no sentido de mostrar que é possível utilizar metodologia de custeamento em organizações filantrópicas hospitalares de pequeno porte de forma economicamente viável. Isso contradiz menções na literatura sobre a necessidade gastos elevados para implementar e operacionalizar métodos de custeio, especialmente quanto aos dispêndios requeridos com pessoal, equipamentos, software específico, coleta e processamento de dados etc.
Palavras-chave: Gestão de custos. Hospital filantrópico. Pesquisa intervencionista.

Proposition of Worksheet for Cost Management at a Small-Scale Philanthropic Hospital: an Interventional Study

Abstract: *The article aimed to elaborate a spreadsheet to evaluate and manage costs, expenses and results of the sectors of a small philanthropic hospital. For this purpose, empirical methodology was used, with a qualitative intervention approach. Data collection was performed by hospital employees on the internal controls maintained in each sector, as well as estimates for cost factors related to property depreciation and equipment. The elaborated worksheet allowed the identification of costs that were previously not considered by the hospital administration in the evaluation of the result and the more detailed allocation of the monthly expenses to the various care and support sectors. Also, it improved the measurement of the results of the sectors with own billing and enabled the management evaluation of the result of the entity every month. The main contribution of the study was to show that it is possible to use costing methodology in small philanthropic hospitals in an economically viable way. This contradicts references in the literature on the need for high expenditures to implement and operationalize costing methods, especially with regard to required expenditures with personnel, equipment, specific software, data collection and processing etc.*
Keywords: *Cost management. Philanthropic Hospital. Interventional research.*

1. Introdução

Os hospitais filantrópicos são um importante integrante do sistema de saúde pública do Brasil. Nessa direção, conforme o Sistema de Informações Hospitalares do Sistema Único de Saúde (SIH/SUS) do Ministério da Saúde (2018), em 2016 existiam 1.787 hospitais, responsáveis por 174.416 leitos (43,1% do total do país), que geravam cerca de 480.000 empregos diretos e que foram responsáveis por mais de 219,8 milhões de atendimentos ambulatoriais e internações.

Apesar da dimensão do segmento, as restrições orçamentárias costumam impor dificuldades

para o gerenciamento dessas entidades, especialmente em termos dos aprimoramentos das atividades de apoio à gestão (como contabilidade, sistema de informações gerenciais etc.), o que pode prejudicar a otimização dos resultados ou afetar a forma como o desempenho destas é mensurado e avaliado. Assim, saber administrar bem os recursos disponíveis e tentar a redução de desperdícios passam a ser iniciativas fundamentais para a sobrevivência das entidades da área hospitalar (SILVA et al., 2017).

Isso é pertinente porque os hospitais atuam num contexto econômico complexo, onde há necessidade de constante atualização tecnológica dos equipamentos e qualificação do corpo funcional para assegurar a qualidade dos serviços prestados. Porém, a insuficiência dos recursos provenientes do Sistema Único de Saúde (SUS) e das operadoras de planos de saúde para suportar os custos operacionais dessas entidades é um fator que deteriora a situação financeira dos hospitais públicos, filantrópicos e até dos com finalidades lucrativas (SOUZA, 2013). Corroborando esse posicionamento, Velho e Brittes (2016) aduzem que devido às especificidades deste tipo de negócio, os gastos envolvidos no processo de prestação de serviços hospitalares são elevados, o que acarreta a necessidade de buscar alternativas de controle de custos de forma continuada.

Além disso, a avaliação de desempenho sempre teve importância no setor público, independentemente da conjuntura econômica. Por consequência, a utilização de indicadores ou relatórios para aferir os resultados alcançados pelas instituições públicas, que está relacionada ao conceito de gerenciamento voltado para resultados (*Result Oriented Management* – ROM), tem sido adotada em diversos países, especialmente nos de cultura anglo-saxônica (SILVA; SILVA, 2017). Desse modo, a adoção dos sistemas de medição de desempenho vem se ampliando nas organizações, incorporando-se cada vez mais ao gerenciamento do negócio. Antes, esses sistemas estavam voltados para a contabilidade das entidades, mas passaram a ser um integrante relevante da implementação de estratégias e da avaliação de desempenho em várias áreas (HOLANDA et al., 2009).

Destarte, neste artigo se pretende relatar um estudo de cunho intervencionista que pretendeu responder à seguinte questão de pesquisa: como avaliar os gastos e resultados dos setores assistenciais e de apoio de hospital filantrópico que não dispõe de *software* de controle interno financeiro para tal finalidade? Para tanto, foi estabelecido o objetivo de elaborar uma planilha para avaliar e gerenciar os gastos e resultados dos setores de um hospital filantrópico de pequeno porte situado em cidade do litoral sul de Santa Catarina.

Pesquisa com esse enfoque se justifica por, ao menos, três ângulos. O primeiro está fundamentado na importância social que os hospitais que se caracterizam pela filantropia têm para o país, conforme relatado anteriormente. O segundo aspecto refere-se ao fato de que a administração do hospital filantrópico em tela se deparava com deficiências em termos da estruturação dos controles internos, o que ocasionava dificuldades para conhecer e gerenciar os gastos mensais por setores, bem como os resultados obtidos naquelas áreas que geram receitas periodicamente.

O terceiro ponto diz respeito à falta de sintonia entre as pesquisas acadêmicas e as necessidades informacionais dos práticos nas áreas de contabilidade e gestão, o que vem sendo discutido há muito tempo na literatura (onde é conhecido também por *rigor-relevance gap*), como atestam várias publicações (ANTUNES et al., 2016; BARTUNEK; RYNES, 2014; COLEMAN, 2014; SEAL, 2010; MALMI; GRANLUND, 2009; AHRENS; CHAPMAN, 2007; SCAPENS, 2006). Nessa direção, Baldvinsdottir et al. (2010) e Lukka (2010) defendem que há uma necessidade de mais estudos acadêmicos que contribuam para que as empresas possam adotar, efetivamente,

os artefatos de contabilidade gerencial disponíveis na literatura. Por outro prisma, a contabilidade gerencial também pode ser estudada pela perspectiva dos práticos, de vez que essas pesquisas podem ser realizadas em determinada organização e não necessariamente sobre o estado da arte, uma vez que as empresas podem se posicionar em díspares estágios no que tange à adoção das práticas de controle gerencial (OYADOMARI et al., 2013).

2. Revisão da literatura

A utilização de instrumentos para gerenciar custos e preços de venda pode afetar positivamente o desempenho operacional das organizações, conforme atestado por diversos estudos (PERERA; BAKER, 2007; SANTOS et al., 2012; CALLADO; PINHO, 2014; CAMPOS; GÁUDIO, 2014).

Nesse rumo, já nas primeiras décadas do século XX a análise de custos era qualificada como um componente essencial da contabilidade e considerada imprescindível à racionalização das operações. Ou seja, é pertinente que o gestor utilize ferramentas de custos que proporcionem informações gerenciais tempestivas e confiáveis, que possam fundamentar adequadamente as decisões ligadas a custos e preços de venda (KOLIVER, 2008).

Acerca disso, Ruengdet e Wongsurawat (2010) asseveram que ter o controle de informações por meio de registros internos regulares é relevante para o sucesso do empreendimento, principalmente quando envolve os custos e as despesas da organização. Então, além do benefício da precificação de produtos ou serviços (WERNKE, 2014), a implementação de uma planilha de custos pode contribuir também com informes úteis aos gestores em relação ao ponto de equilíbrio, margem de contribuição e margem de segurança (VEIGA; SANTOS, 2016; FIORIN; BARCELOS; VALLIM, 2014; POMI, 2014; GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007), além da avaliação da lucratividade dos segmentos de mercado e do próprio empreendimento (SOARES NETO et al., 2014; GUERREIRO, 2011; WERNKE; LEMBECK, 2004).

Nessa direção, para Fioriolli e Müller (2013) já existe a consciência da necessidade de dominar as técnicas de custeio para melhorar o desempenho das empresas, o que é corroborado por Jaruga e Ho (2002), Lin e Yu (2002), Dugel e Tong (2011) e Jänkälä e Silvola (2012) que mencionam as vantagens que a utilização de métodos de custeio tecnicamente bem estruturados podem trazer às organizações em vários setores econômicos.

Assim, para conhecer os custos dos produtos ou serviços devem ser adotados métodos de custeio, que é como são chamadas as formas como os dados do processo operacional são tratados para obter as informações de custos (BORNIA, 2009). Contudo, para Luiz et al. (2014) a seleção do método de custeio mais adequado à organização deve considerar diversos aspectos e citam, como exemplos, as características do empreendimento, o setor de atuação, as especificações dos produtos ou serviços, a disponibilidade de recursos para manutenção e atualização dos dados, os objetivos em relação às informações visadas etc.

2.1 Método de custeio utilizado

No caso em tela optou-se por trabalhar com o método conhecido como Custeio Direto porque este seria mais adequado, do ponto de vista gerencial, para as necessidades de informações dos administradores do hospital, além de ter uma concepção que se adequava à realidade dos controles internos existentes na entidade pesquisada.

Nessa direção, numa publicação voltada para empresas de serviços, Padoveze e Takakura Junior (2013, p. 87) aduzem que “para a grande maioria dos propósitos de tomada de decisão” que

envolvam custos de produtos/serviços, o melhor método de custeamento é o Custeio Direto/Variável. Destarte, defendem que para a tomada de decisões que envolvam modificações de volume e mix de produtos e serviços só é admissível a utilização deste método. Assentam esta opinião no fato de que os demais métodos (Custeio Baseado em Atividades - ABC, Absorção etc.) envolvem a alocação de valores aos segmentos visados com a mistura de custos fixos e variáveis por intermédio de critérios de rateio (muitas vezes subjetivos) que distorcem a avaliação do desempenho.

Acerca desta concepção, Dutra (2017) cita que o custeio direto é fundamentado no conceito de margem de contribuição, que é apurada pela diferença entre o total da receita e a soma de custos e despesas variáveis, permitindo visualizar mais facilmente a potencialidade de cada segmento (produto, serviço, linha, território de venda etc.) para suportar os custos fixos e proporcionar lucro. Todavia, no caso desta pesquisa foi considerada a concepção inicial do Custeio Direto (idealizado por Jonathan N. Harris, em 1936), onde os custos "diretos" são a prioridade, enquanto que os custos indiretos são tratados como "despesas" a serem lançadas no resultado do período (sem rateio aos setores ou produtos).

Porém, cabe ressalvar que esta pesquisa não teve o fito de discutir qual método seria superior aos demais no contexto hospitalar (ou em outros) por determinados critérios, até porque não há consenso a respeito na literatura (MARTINS; ROCHA, 2010; GUERREIRO, 2011; PINZAN, 2013; PEREIRA, 2015). Ou seja, a atenção foi dirigida à possibilidade de responder à questão de estudo proposta, circunscrevendo-se exclusivamente aos limites impostos pelo objetivo escolhido.

3 Metodologia

Quanto aos aspectos metodológicos, esta pode ser classificada como pesquisa de cunho empírico, com abordagem qualitativa de intervenção, que Rauen (2015, p. 156) registra como aquele tipo de estudo no qual "o pesquisador estabelece uma interferência deliberada na realidade".

Nessa direção, a pesquisa intervencionista é definida como uma técnica que pode gerar resultados importantes porque o objetivo é utilizar a teoria de forma prática, onde é empregado o estudo do objeto no âmbito do seu cotidiano, mas com o foco em obter contribuições teóricas relevantes (WESTIN; ROBERTS, 2010). Em razão disso, esta abordagem requer que os pesquisadores intervenham no processo, deixando de concluir apenas com base na análise dos dados obtidos e agindo diretamente com o objeto a ser estudado (JONSSON; LUKKA, 2007). Assim, a organização enfocada pode ser beneficiada pela intervenção realizada, ao mesmo tempo em que é criado um ambiente de estudo para o pesquisador que poderá acarretar novos conhecimentos sobre práticas e teorias (OYADOMARI et al., 2014; SUOMALA; LYLYVRJÄNÄINEN, 2010).

Entretanto, neste tipo de estudo é pertinente elencar os passos percorridos para evidenciar como se chegou a determinadas conclusões, conforme Gronhaug e Olson (1999). Destarte, referidos autores recomendam que para a execução de uma pesquisa intervencionista sejam consideradas as seguintes etapas: (*i*) seleção e uso de dados observáveis; (*ii*) interpretação e avaliação das observações realizadas por meio de conceitos teóricos (*iii*) planejamento e execução de ações pertinentes ao tipo de estudo e (*iv*) planejamento, coleta, análise e interpretação dos dados coligidos para concluir acerca dos resultados das ações desenvolvidas. Assim, nesta pesquisa foram observados os referidos procedimentos, conforme comentado posteriormente.

Quanto ao contexto do estudo ora relatado, este foi realizado num hospital filantrópico (cujo

nome foi omitido por solicitação dos gestores) que foi fundado há mais de 160 anos em município do litoral sul de Santa Catarina e contava com pouco mais de 100 leitos ativos no final de 2017. Além disso, mantinha corpo clínico com cerca de trinta médicos e quadro com aproximadamente de 200 funcionários, dispersos em diversos setores "assistenciais" e de "apoio" (segundo nomenclatura adotada na instituição).

Porém, dispondo somente das informações fornecidas pela contabilidade terceirizada (cujas atribuições previstas no contrato de prestação de serviços restringiam-se à escrituração contábil/fiscal e à elaboração dos relatórios e documentos respectivos), a direção do hospital necessitava conhecer com mais detalhes os custos associados aos diversos departamentos. Nesse sentido, a gerência da entidade contatou o Curso de Administração de uma universidade comunitária da região para que auxiliasse na implementação de procedimentos que permitissem identificar os gastos mensalmente incorridos nos vários setores "assistenciais" e de "apoio" do hospital, bem como para mensurar os respectivos resultados das áreas que geravam receitas.

Após a assinatura de convênio específico no qual a instituição de ensino se comprometeu a auxiliar gratuitamente o hospital, foi definido que um professor da área financeira do Curso de Administração se responsabilizaria por tal atividade e se encarregaria de orientar os funcionários do hospital no levantamento e atualização posterior dos dados requeridos, conforme deslindado nas próximas seções.

4 Apresentação dos dados e discussão dos resultados

A gerência administrativa do hospital estava a cargo de profissional graduado em Administração, que acompanhava o desempenho mensal principalmente pelo fluxo de pagamentos e recebimentos previstos/ocorridos. Nessa avaliação eram considerados também, quando disponíveis, os balancetes contábeis (que vinham sendo disponibilizados com atraso, o que motivou a troca recente dos responsáveis pela escrita contábil da entidade).

Acerca disso, convém salientar que os motivos pelos quais os demonstrativos contábeis não eram apresentados tempestivamente não foram revelados pelos administradores da entidade. Como essa peculiaridade não afetaria o estudo a ser desenvolvido, o autor desta pesquisa preferiu desconsiderar tal peculiaridade porque os dados necessários estavam disponíveis nos demais controles internos da entidade.

Desse modo, o administrador do hospital tinha grande dificuldade de conhecer o resultado mensal, quanto mais individualizá-lo entre os diversos setores assistenciais e os de apoio operacional. Agravava a situação o fato de que não havia um software que integrasse os vários setores (e não havia perspectiva de aquisição em virtude da carência de recursos) e que contava com apenas alguns softwares que atuavam de forma isolada, além de planilhas elaboradas como forma de controle interno em determinadas áreas da entidade.

Considerando tal realidade, passou-se ao diagnóstico e posterior organização do trabalho em etapas, conforme descrito nas seções vindouras.

4.1 Coleta de dados

O diagnóstico inicial feito pelo pesquisador identificou a existência de dez setores "assistenciais" (Ala Psiquiátr. S.F.A., Ala Psiquiátr. S.L., Ala Trat. Dep. Quím. S.V.P., Amb. Saúde Mental, Centro Cirúrgico S.J.T., Centro Espec. Dr.A.R., Emerg/Amb. Ortopedia, Maternidade L.F.C., Serv. Diag. Imagem A.S.T. e Unid. Pediátr. Sta. T.M.J.) e de outros quatorze setores considerados como "apoio" pela direção do hospital (administrativo, tesouraria, faturamento, hotelaria, manutenção etc.).

Após análise a respeito da relevância dos possíveis gastos, foram definidos como prioridades para levantamento dos valores mensais e encetadas iniciativas para a mensuração a respeito dos gastos relacionados com salários e encargos, honorários médicos, depreciação predial, material/medicamentos, empresas terceirizadas, hotelaria, depreciação de equipamentos, material de expediente, energia elétrica etc. Com isso, foram apurados valores monetários constantes da Tabela 1, que evidenciam a realidade do último quadrimestre do ano de 2017.

Itens	Set./17.	Out./17.	Nov./17.	Dez./17.	Acum. Quadr.	% Médio
Folha de pagamentos	401.043	467.673	455.741	468.903	1.793.360	50,10%
Honorários médicos	273.524	275.722	278.220	273.398	1.100.864	30,75%
Depreciação predial	43.750	43.750	43.750	43.750	175.000	4,89%
Material/medicamentos	36.241	38.448	36.235	32.924	143.848	4,02%
Empresas terceirizadas	26.201	27.522	35.280	31.621	120.623	3,37%
Hotelaria	22.154	25.928	27.250	25.567	100.899	2,82%
Depreciação de equipamentos	8.588	14.075	14.075	14.413	51.150	1,43%
Material de expediente	12.524	13.948	10.794	8.031	45.298	1,27%
Energia elétrica	11.075	11.522	7.197	12.755	42.549	1,19%
Outros gastos	1.923	1.323	1.701	1.331	6.278	0,18%
Totais	837.024	919.912	910.242	912.692	3.579.870	100,00%

Fonte: elaborada pelos autores.

Tabela 1 – Levantamento dos gastos mensais

Assim, a partir desses dados iniciais foi possível conhecer a ordem decrescente dos valores mensalmente gastos pelo hospital, onde os salários/encargos dos funcionários participaram (em média) com 50,10% dos gastos e os honorários médicos com 30,75% no quadrimestre citado.

O destaque para esses dois tipos de dispêndios já era esperado pela administração do hospital, mas a participação percentual da depreciação predial surpreendeu ao ser maior que o gasto periódico com "material/medicamentos" consumidos nos setores assistenciais. Como o valor da depreciação contábil estava bem defasado, tal montante nem era considerado nos controles internos de gastos que a direção da entidade mantinha (assim como o valor relativo à depreciação de equipamentos).

4.2 Gastos acumulados por setores

Na etapa posterior os valores de cada modalidade de gastos foram alocados aos setores (ou centros de custos) em conformidade com o sumarizado na Tabela 2.

Setores	Set./17	Out./17	Nov./17	Dez./17	Acum. Quadr.
Ala Psiquiátr.S.F.A.	47.013	49.614	52.094	53.332	202.052
Ala Psiquiátr.S.L.	28.341	28.607	29.267	33.308	119.523
Ala Trat.Dep.Quím.S.V.P.	47.941	54.918	52.168	56.754	211.781
Amb.Saúde Mental	3.990	3.362	2.964	3.377	13.693
Centro Cirúrgico S.J.T.	60.969	65.123	66.849	65.818	258.759
Centro Espec.Dr.A.R.	18.661	19.646	17.674	19.714	75.695
Emerg/Amb.Ortopedia	235.417	230.629	236.949	233.324	936.320
Maternidade L.F.C.	60.806	61.964	66.462	69.380	258.613
Serv.Diag.Imagem A.S.T.	41.030	40.802	41.637	43.800	167.269
Unid.Pediátr.Sta.T.M.J.	128.511	151.189	132.838	123.906	536.443
Administrativo	39.147	37.543	37.087	33.123	146.900

Arquivo Méd./Estatístico	6.542	6.034	5.990	6.088	24.654
Chefia de Enfermagem	7.174	7.133	7.279	7.300	28.885
Contab./Tesouraria	7.127	13.073	13.259	13.269	46.728
Faturamento	10.003	14.607	15.171	14.093	53.875
Higienização	10.821	15.425	15.809	14.011	56.066
Lavanderia/Costura	14.296	19.895	18.419	18.738	71.348
Manutenção	18.990	17.245	22.603	23.611	82.449
Nutrição/Dietética	21.991	31.507	25.878	28.501	107.876
Recepção	9.390	19.593	18.632	17.178	64.794
RH	4.239	6.092	5.967	7.083	23.380
Suprimentos	12.142	16.244	15.709	17.026	61.121
Ala S.C.	2.482	2.496	2.366	2.533	9.877
Gestão de equipamentos	-	7.171	7.171	7.427	21.770
Total	837.024	919.912	910.242	912.692	3.579.870

Fonte: elaborada pelos autores.

Tabela 2 - Gastos mensais por setores (R$)

Para fazer essa alocação aos setores foram adotados procedimentos específico para cada tipo de gasto, conforme a disponibilidade de dados existente nos controles internos da entidade. Assim, a partir da realidade exposta na Tabela 2 se concluiu que os cinco setores (emergência, pediatria, centro cirúrgico, maternidade e tratamento de dependentes químicos) responderam por mais de 60% dos gastos médios do quadrimestre enfocado no hospital em lume. Por isso, é adequado considerar que estas unidades organizacionais devem ser priorizadas por ocasião de análises mais aprofundadas acerca da pertinência dos valores consumidos ou alocados.

4.3 Resultados dos setores assistenciais e do hospital

Como os serviços prestados pelos setores assistenciais são remunerados pelo Sistema Único de Saúde (SUS), convênios com empresas, planos de saúde e pessoas físicas, estes são geradores de receitas. Nesse rumo, com fundamento nos controles internos utilizados para cobrança desses serviços junto ao Ministério da Saúde e demais demandantes foi levantado o valor mensal respectivo a cada mês do quadrimestre abrangido. Percebeu-se, então, que as quatro maiores receitas estavam atreladas aos departamentos de emergência (23,80% do total do quadrimestre), pediatria (20,09%), centro cirúrgico (11,03%) e maternidade (10,47%), enquanto que os demais respondem por apenas 34,61% do faturamento médio mensal.

Depois de conhecidos os gastos mensais e as receitas dos setores assistenciais, foi elaborado um demonstrativo acerca do resultado proporcionado pelos mesmos. Nesse sentido, na Tabela 3 constam os resultados de cada área que foram apurados no âmbito desta pesquisa.

Setores	Set./17	Out./17	Nov./17	Dez./17	Acum. Quadr.	% do Fatur.
Ala Psiquiátr.S.F.A.	16.413	15.534	14.198	13.807	59.952	22,88%
Ala Psiquiátr.S.L.	7.464	8.621	9.057	5.943	31.084	20,64%
Ala Trat.Dep.Quím.S.V.P.	11.393	6.094	9.980	7.803	35.269	14,28%
Amb.Saúde Mental	102	1.809	2.733	2.510	7.154	34,32%
Centro Cirúrgico S.J.T.	20.462	12.434	11.872	9.584	54.352	17,36%
Centro Espec.Dr.A.R.	776	2.070	7.703	7.142	17.691	18,94%
Emerg/Amb.Ortopedia	-81.967	-65.173	-60.863	-52.567	-260.570	-38,56%
Maternidade L.F.C.	5.689	13.008	12.259	7.674	38.630	13,00%
Serv.Diag.Imagem A.S.T.	10.121	13.323	8.796	9.121	41.361	19,83%
Unid.Pediátr.Sta.T.M.J.	7.037	2.274	5.533	19.151	33.995	5,96%

Total	-2.511	9.994	21.268	30.168	58.918	2,08%

Fonte: elaborada pelos autores.

Tabela 3 - Resultado mensal dos setores assistenciais (R$)

Como visto, com exceção do setor de emergência, todos os demais apresentaram resultado mensal positivo ao longo do quadrimestre. Além disso, somente no primeiro mês é que o resultado geral dos departamentos assistenciais ficou negativo (R$ -2.511).

Contudo, cabe destacar que foram levados em conta exclusivamente os valores faturados e os gastos alocados diretamente a cada um destes setores assistenciais. Portanto, não estão computados os demais gastos periódicos relacionados com os setores de apoio que, eventualmente, podem prestar serviços ou facilitar a execução das atividades cotidianas dos departamentos que geram receita para o hospital.

Por último, foi elaborada uma demonstração "gerencial" do resultado do período com os dados coligidos e anteriormente mencionados, como expresso na Tabela 4.

Itens	Set./17	Out./17	Nov./17	Dez./17	Acum. Quadr.	% do total
(+) Receitas Faturadas	670.168	715.847	720.170	732.880	2.839.065	100,00%
(--) Custos Operac. (Set. Assist.)	672.679	705.854	698.902	702.712	2.780.147	97,92%
(=) Result. Operac. Bruto	-2.511	9.994	21.268	30.168	58.918	2,08%
(--) Desp. Operac. (Set. de Apoio)	164.345	214.058	211.340	209.980	799.723	28,17%
(=) Result. Operac. Líquido	-166.856	-204.064	-190.072	-179.813	-740.805	-26,09%

Fonte: elaborada pelos autores.

Tabela 4 – Resultado mensal da entidade (R$)

Quanto às despesas operacionais, no caso em tela foram computados nesta rubrica os valores dos gastos mensais dos setores de "apoio"; ou seja, estes foram considerados como pertencentes exclusivamente ao resultado do hospital, pois não foram rateados entre os setores "assistenciais" (ou geradores de receitas).

Portanto, considerando o aspecto do regime de competência priorizado no levantamento dos dados que embasaram este estudo, foi apurado que o hospital pesquisado teve um resultado médio mensal negativo em torno de R$ 185.000 durante os quatros meses ora abrangidos. Essa realidade preocupante, especialmente por ser o único hospital do município, já era esperada pela direção da entidade, visto que esta vinha se deparando com dificuldades financeiras há vários anos.

4.4 Discussão e análise dos resultados

Como a necessidade de informação da administração do hospital era no sentido de apurar os custos dos setores, com base no que foi exposto nas seções precedentes é coerente afirmar que a contribuição, em termos de informações gerenciais proporcionadas, foi além do que era almejado inicialmente.

Nesse rumo, a partir do envolvimento dos responsáveis pelos setores e de parte do pessoal administrativo do hospital foi possível obter os seguintes benefícios informativos (*i*) apuração de valores de custos (como depreciação predial e depreciação de equipamentos) que anteriormente nem eram conhecidos, quanto mais computados nas avaliações dos gestores da entidade; (*ii*) alocação dos gastos (custos e despesas operacionais) aos setores assistenciais e de apoio, o que facultou conhecer quais devem ser monitorados com mais atenção em decorrência dos montantes despendidos mensalmente; (*iii*) aprimoramento da forma de avaliar os resultados dos segmentos com faturamento próprio, pois foram confrontados os custos

diretamente associáveis aos mesmos com as respectivas receitas e (*iv*) avaliar o resultado mensal do hospital considerando as receitas, custos dos serviços prestados e as despesas operacionais da entidade.

Os citados benefícios foram alcançados sem a necessidade de dispêndios adicionais relevantes, pois a operacionalização do custeamento dos setores ocorreu por intermédio de planilha Excel, o que permitiu ter agilidade na elaboração do instrumento utilizado para mensurar custos, bem como facilitou a atualização posterior a cada mês ou período desejado pelo gestor. Nesse contexto, não foi necessário investir recursos com software específico e nem com consultorias especializadas, visto que o treinamento dos funcionários do hospital para atualização da planilha fazia parte das etapas de trabalho previstas no convênio estabelecido entre a universidade e a direção da entidade pesquisada. Dessa forma, os mesmos funcionários envolvidos na coleta de dados e na formatação da planilha poderão fazer as atualizações mensais posteriores. Com isso, não haverá gasto significativo para operacionalizar a utilização desse instrumento nos próximos meses (além do tempo destes), o que reforça a relação custo/benefício de utilizá-lo.

A partir do exposto é pertinente afirmar que a contribuição do trabalho realizado consiste, principalmente, em dois aspectos. O primeiro, de cunho mais pragmático, é que a gerência da entidade passou a contar com um instrumento que lhe permite conhecer, de modo detalhado, todo os custos e despesas associáveis aos setores e, ainda, apurar o resultado daquelas unidades organizacionais que geram receitas. Portanto, passou a ter melhores condições de examinar a pertinência dos gastos e resultados obtidos com os serviços hospitalares que presta, o que pode ser útil para negociações com provedores de recursos e fornecedores de insumos, para fixação de preços para pacotes ou procedimentos etc.

Então, restou evidenciada a possibilidade de se realizar um estudo com enfoque mais "prático" que facultou aos gestores implementar um método de custeio adequado às suas carências em termos de informações sobre os gastos de cada setor. Essa ênfase está alinhada com o posicionamento de Baldvinsdottir et al. (2010) e Lukka (2010), que defendem que haja mais estudos acadêmicos que contribuam para que as empresas possam implementar determinados artefatos na prática gerencial.

O segundo ponto a salientar é que esta pesquisa contribuiu também no sentido de mostrar que é possível utilizar métodos de custeio em organizações de pequeno porte, de forma economicamente viável. Isso contradiz diversas menções na literatura sobre a necessidade gastos elevados para implementar e operacionalizar um método de custeio, especialmente quanto aos dispêndios requeridos com pessoal, equipamentos, software específico, coleta e processamento de dados etc. (PEREIRA, 2015; SOUZA, 2014; FONTOURA, 2013; MARTINS; ROCHA, 2010; KAPLAN; ANDERSON, 2004).

O referido entrave inviabilizaria a utilização dessas metodologias de custeamento em pequenas entidades hospitalares filantrópicas que, geralmente, têm recursos escassos e insuficientes até para as atividades que priorizam. Então, o montante de recursos a ser despendido para possibilitar o uso dos métodos de custeio poderia desestimular a busca por aprimoramentos a respeito nas organizações de menor porte e/ou naquelas com fortes restrições orçamentárias (como é o caso deste hospital filantrópico). Entretanto, com determinadas adequações (como o uso de planilha eletrônica em vez de *software*, de estimativas em detrimento de uma equipe para coleta periódica de dados etc.) foi demonstrado que a dificuldade apontada na literatura pôde ser contornada no âmbito da entidade hospitalar estudada, como evidenciado nesta pesquisa.

5 Considerações finais

O objetivo do estudo consistia em elaborar uma planilha para avaliar e gerenciar os gastos e resultados dos setores de um hospital filantrópico de pequeno porte. Nesse sentido, os autores consideram que tal finalidade foi atingida por meio do instrumento confeccionado a partir dos dados levantados pelos profissionais envolvidos no trabalho ora relatado e sintetizados nas tabelas das seções precedentes.

Acerca disso, cabe mencionar que os principais resultados oriundos estão basicamente resumidos nas quatro possibilidades de informação proporcionadas: (*i*) identificação de custos ou despesas que anteriormente não eram considerados pela administração do hospital na avaliação do resultado (como a depreciação predial); (*ii*) alocação dos gastos mensais aos diversos setores assistenciais e de apoio; (*iii*) melhoria na avaliação dos resultados dos setores com faturamento próprio e (*iv*) aprimoramento da avaliação do resultado do período considerando os valores de receitas, custos e despesas.

Quanto às limitações do estudo, é cabível mencionar o fato de que existem métodos de custeio mais sofisticados (como Custeio Baseado em Atividades - ABC, Time-driven Activity-based Costing - TDABC etc.), que poderiam fornecer informações mais detalhadas acerca dos custos de cada processo operacional executado dentro dos setores do hospital, tanto em termos dos valores totais respectivos, quanto dos valores unitários a serem despendidos para execução do rol das atividades que integram-nos. Contudo, em virtude da urgência de obtenção das informações ora disponibilizadas e das dificuldades orçamentárias da entidade em tela, optou-se pela abordagem descrita por ser a mais exequível no contexto vigente à época.

No que tange às recomendações para trabalhos futuros, seria interessante avaliar a viabilidade da adoção de outras metodologias de custeamento na mesma realidade de parcos recursos financeiros disponíveis e controles internos simples, como verificado no hospital objeto deste estudo. Da mesma forma, caberia tentar replicar a mesma abordagem em entidades filantrópicas assemelhadas com o intuito de comparar os resultados com os achados ora descritos.

Referências

AHRENS, T.; CHAPMAN, C. S. Management accounting as practice. Accounting, Organizations and Society, v.37, n.1-2, p.1-27, 2007.

ANTUNES, M. T. P.; MENDONÇA NETO, O. R. de; VIEIRA, A. M. Pesquisa intervencionista: uma alternativa metodológica para os mestrados profissionais em Contabilidade e Controladoria. Atas - Investigação Qualitativa em Educação, CIAIQ2016, v.1, 2016. Disponível em: http://proceedings.ciaiq.org/index.php/ciaiq2016/article/view/667. Acesso em 06/09/2018.

BALDVINSDOTTIR, G.; MITCHELL, F.; NØRREKLIT, H. Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. Management Accounting Research, v. 21, n. 2, p. 79-82, 2010.

BARTUNEK, J. M; RYNES, S. L. Academics and practitioners are alike and unlike: the paradoxes of academic–practitioner relationships. Journal of Management, v.40, n.5, p.1181-1201, 2014.

BORNIA, A. C. Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CALLADO, A. A. C.; PINHO, M. A. B. de. Evidências de isomorfismo mimético sobre práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas de diferentes setores de atividade. Revista Contabilidade Vista & Revista. Belo Horizonte, v. 25, n. 2, p. 119-137, 2014.

CAMPOS, B. R.; GÁUDIO, A. E. de G. M. A utilização de ferramentas de controle gerencial em micro e pequenas empresas da Região Metropolitana do Rio de Janeiro. Revista da Micro e Pequena Empresa. Campo Limpo Paulista, v.8, n.3, p. 66-78, 2014.

COLEMAN, L. Why finance theory fails to survive contact with the real world: a fund manager perspective. Critical Perspectives on Accounting, v.25, n.3, p.226-236, 2014.

DUGEL, P.U.; TONG, K.B. Development of an activity-based costing model to evaluate physician office practice profitability. Ophthalmology, v. 118, n. 1, p. 203-231, 2011.

DUTRA, R. G. Custos: uma abordagem prática. 8ª ed., São Paulo: Atlas, 2017.

FIORIN, I.; BARCELLOS, S. S.; VALLIM, C. R. Gestão de custos através da análise CVL: Um estudo de caso em uma agroindústria de laticínios. In: Congresso Brasileiro de Custos, 21, 2014, Natal. Anais... Natal: ABC/UFRN, 2014. CD-ROM.

FIORIOLLI, C.; MÜLLER, C. J. Desenvolvimento de um sistema de custeio para uma pequena empresa do setor de serviços. Iberoamerican Journal of Industrial Engineering, Florianópolis, SC, Brasil, v. 5, n. 9, p. 113-135, 2013.

FONTOURA, F. B. B. da. Gestão de custos: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio. São Paulo: Atlas, 2013.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. Contabilidade gerencial. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GRONHAUG, K.; OLSON, O. Action research and knowledge creation: merits and challenges. Qualitative Market Research: an International Journal, v.2, n.1, p.6–14, 1999.

GUERREIRO, R. Estruturação de sistemas de custos para a gestão da rentabilidade. São Paulo: Atlas, 2011.

HARRIS, J. What Did We Earn Last Month, NACA Bulletin, 1936.

HOLANDA, F. M. de A.; CAVALCANTE, P. R. da N.; CARVALHO, J. R. Medição do desempenho empresarial em organizações de construção civil: uma aplicação utilizando a análise multivariada. RIC - Revista de Informação Contábil, v.3, n.4, p.81-102, 2009.

JÄNKÄLÄ, S.; SILVOLA, H. Lagging effects of the use of activity-based costing on the financial performance of small firms. Journal of Small Business Management, v. 50, n. 3, p. 498-523, 2012.

JARUGA, A.; HO, S.S.M. Management accounting in transitional economies. Management Accounting Research, v. 13, n. 4, p. 375-378, 2002.

JÖNSSON, S.; LUKKA, K. There and back again: doing interventionist search in management accounting. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. Handbook of Management Accounting Research. v.1, p. 373-397, 2007.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. Time-Driven Activity-Based Costing. Harvard Business Review, v. 82, n.11, November, 2004, p. 131-138.

KOLIVER, O. Contabilidade de Custos. Curitiba. Juruá, 2008.

LIN, Z.J.; YU, Z. Responsibility cost control system in China: a case of management accounting application. Management Accounting Research, v. 13, n. 4, p. 447-467, 2002.

LUIZ, G.; GASPARETTO, V.; LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D. Utilização do Método da Unidade de Esforço de Produção (UEP): estudo em uma empresa de cosméticos. Revista ABCustos - Associação Brasileira de Custos, vol. IX, n.1, jan./abr. 2014.

LUKKA, K. The roles and effects of paradigms in accounting research. Management Accounting Research, v. 21, n. 2, p. 110-115, 2010.

MALMI, T.; GRANLUND, M. In search of management accounting theory. European Accounting Review, v.18, n.3, p.597-620, 2009.

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

MINISTÉRIO DA SAÚDE. Sistema de Informações Hospitalares do SUS (SIH/SUS), 2015-2016. Disponível em: http://sihd.datasus.gov.br/principal/index.php

OYADOMARI, J. C. T.; CARDOSO, R. L.; MENDONÇA NETO, O. R.; ANTUNES, M. T. P.; AGUIAR, A. B. Criação de conhecimento em práticas de controle gerencial: análise dos estudos internacionais. Advances in Scientific and Applied Accounting. São Paulo, v.6, n.1, p.4-30, 2013.

OYADOMARI, J. C. T.; SILVA, P. L. da; MENDONÇA NETO, O. R. de; RICCIO, E. L. Pesquisa

intervencionista: um ensaio sobre as oportunidades e riscos para pesquisa brasileira em contabilidade gerencial. Advances in Scientific and Applied Accounting, v.7, n.2, p. 244 -265, 2014.

PADOVEZE, C. L.; TAKAKURA JUNIOR, F. K. Custo e preços de serviços: logística, hospitais, transporte, hotelaria, mão de obra, serviços em geral. São Paulo: Atlas, 2013.

PEREIRA, S. I. M. Custeio por atividades (ABC) e unidade de esforço de produção (UEP): similaridades, diferenças e complementaridades. Dissertação (Mestrado). PPGCC. Universidade de São Paulo - USP, 2015.

PERERA, S.; BAKER, P. Performance measurement practices in small and medium size manufacturing enterprises in Australia. Small Enterprise Research, v. 15, n. 2, p. 10-30, 2007.

PINZAN, A. F. Métodos de custeio e seus propósitos de uso: análise por meio de estudo de casos múltiplos. Dissertação (Mestrado). PPGCC. Universidade de São Paulo - USP, 2013.

POMI, R. L. Manual de costos: evaluación, control, toma de decisiones e gestión. Montevideo: Editorial Grupo Magro, 2014.

RAUEN, F. J. Roteiros de iniciação científica: os primeiros passos da pesquisa científica desde a concepção até a produção e a apresentação. Palhoça: Ed. Unisul, 2015.

RUENGDET, K.; WONGSURAWAT, W. Characteristics of successful small and micro community enterprises in rural Thailand. Journal of Agricultural Education and Extension, v. 16, n. 4, p. 385-397, 2010

SANTOS, G. P.; ALVES, D. F.; BARRETO, M. O. R. A utilização da contabilidade de custos como ferramenta para o fortalecimento de uma microempresa do segmento de confecção em Fortaleza. Revista Razão Contábil & Finanças, Fortaleza, v. 3, n. 1, p.1-12, 2012.

SCAPENS, R. W. Understanding management accounting practices: a personal journey. The British Accounting Review, v.38, n.1, p. 1-30, 2006.

SEAL, W. Managerial discourse and the link between theory and practice: from ROI to value based management. Management Accounting Research, v.21, n.2, p.95-109, 2010.

SILVA, M. C. da; SILVA, J. D. G. da. Avaliação do desempenho de instituições públicas e privadas. Campinas: Alínea, 2017.

SILVA, C. M. da; SILVA, J. R. da; SILVA, A. C. L. V.; BARBOSA, C. A. M.; SILVA, D. M. I. Custos hospitalares: um estudo de caso aplicado em uma instituição hospitalar de Minas Gerais. XXIV Simpósio de Engenharia de Produção - SIMPEP 2017, Bauru, SP.

SOARES NETO, A. de C.; SOUZA, A. F. de; FARIA, A. de O.; ARIEDE, M. S. N.; YOSHITAKE, M. Contabilidade de custos. São Paulo: IOB-SAGE, 2014.

SOUZA, A. A. de. Gestão financeira e de custos em hospitais. São Paulo: Atlas, 2013

SOUZA, F. R. Tempo e unidade de rede: equivalência de produção em serviços de telecomunicações. Dissertação (mestrado), PPGC da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2014.

SUOMALA, P.; LYLYVRJÄNÄINEN, J. Interventionist management accounting research: lessons learned. Research Executive Summaries, v.6, n.1, 2010.

VEIGA, W. E.; SANTOS, F. de A. Contabilidade de custos: gestão em serviços, comércio e indústria. São Paulo: Atlas, 2016.

VELHO, C. O.; BRITTES, M. S. Sistemática proposta para implantação de gestão de custos no setor de emergência em um hospital público. COGECONT 2017.

WERNKE, R. Custos logísticos: ênfase na gestão financeira de distribuidora de mercadorias e transportadoras rodoviárias de cargas. Maringá: Editora MAG, 2014.

WERNKE, R.; LEMBECK, M. Análise de rentabilidade dos segmentos de mercado de empresa distribuidora de mercadorias. Revista Contabilidade & Finanças - USP, v.15, n.35, p.68-83, 2004.

WESTIN, O.; ROBERTS, H. I. Interventionist research – the puberty years: an introduction to the special issue. Qualitative Research in Accounting & Management, v.7, n.1, p.5-12, 2010.