

Utilização de artefatos gerenciais em hospitais de Uberlândia – MG

Application of management artifacts in hospitals from Uberlândia - MG

Palavras-chave:

contabilidade gerencial,
hospitais,
artefatos gerenciais

Reiner Alves Botinha¹, Gilvania Sousa Gomes², Vidigal Fernandes Martins³

RESUMO

Objetivo: verificar a utilização de artefatos gerenciais pelas instituições hospitalares da cidade de Uberlândia, ante a sua necessidade de gestão, controle e prestação de contas, estabelecidas pelo Pacto da Saúde e a importância dos processos e ferramentas gerenciais no auxílio a estas atividades. **Métodos:** Os dados para análise foram obtidos por meio de levantamento, tendo participado 12 hospitais: nove públicos e três privados. A pesquisa caracteriza-se como descritiva, com abordagem qualitativa. **Resultados:** Dentre os principais resultados observa-se o destacado uso do orçamento, do custeio por absorção e do *benchmarking* pelos hospitais. Outros artefatos como Custeio meta, *Economic Value Added*, Custeio ABC, Simulações, *Just in time*, Teoria das restrições e custo financeiro dos estoques são timidamente utilizados. **Conclusão:** Embora a contabilidade gerencial represente uma esfera importante para as organizações em geral, não se observam altos índices de utilização da maioria de seus recursos, o que neste caso, se evidenciou entre os hospitais uberlandenses.

Keywords:

management accounting,
hospitals,
artifacts management

ABSTRACT

Objectives: To examine the use of management artifacts in hospital institutions in the city of Uberlândia, versus their need for management, control and accountability established by Covenant Health, and the importance of management tools and processes in aid to these activities. **Methods:** The data for analysis were obtained through survey, 12 hospitals participated: nine public and three private. The research is characterized as descriptive, qualitative approach and. **Results:** Among the main results observed the prominent use of the budget, the absorption costing and benchmarking by hospitals. Other artifacts like meta Costing, Economic Value Added, ABC Costing, Simulations, Just in time, Theory of constraints and financial cost of inventories are tentatively used. **Conclusion:** Although management accounting represents an important sphere for organizations in general, not observed high utilization of most of its resources, which in this case was evident among Uberlândia's hospitals. This study examined the use of artifacts hospital management institutions in the city of Uberlândia, versus their need for management, control and accountability established by Covenant Health, and the importance of management tools and processes in aid to these activities. The research is characterized as descriptive, qualitative approach and data for analysis were obtained through survey, 12 hospitals participated: nine public and three private. Among the main results observed the prominent use of the budget, the absorption costing and benchmarking by hospitals. Other artifacts like meta Costing, Economic Value Added, ABC Costing, Simulations, Just in time, Theory of constraints and financial cost of inventories are tentatively used. Although management accounting represents an important sphere for organizations in general, not observed high utilization of most of its resources, which in this case was evident among Uberlândia's hospitals.

Recebido em 19/09/2012 – Aprovado para publicação em: 22/11/2012

1 Mestrando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Uberlândia.

2 Mestre em Administração pela Universidade Federal de Uberlândia e Professora Assistente da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia - MG.

3 Doutorando em Administração pelo Programa de Doutorado Interinstitucional FGV/UFU e Professor Adjunto da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia - MG.

Fontes de financiamento: este estudo não recebeu fontes externas de financiamento.

Conflitos de interesse: os autores declaram a inexistência de conflitos de interesse

Congressos: Trabalho aceito para apresentação no XIX Congresso Brasileiro de Custos – Bento Gonçalves – RS

Endereço para correspondência:

Reiner Alves Botinha - Av. João Naves de Ávila, 2.121, Bloco F, Sala 1F215, CEP: 38.400-902, Bairro Santa Mônica, Uberlândia/MG. Fone: (34) 3239-4176, Fax: (34) 3239-4203. Email: reiner.botinha@gmail.com.

Introdução

A contabilidade gerencial no Brasil é timidamente utilizada devido a alguns fatores, dentre eles, a considerável influência tributária e fiscal imposta pelo Governo e o perfil profissional dos gestores, também direcionado à execução de tais práticas. A necessidade de gestão abrange a totalidade das instituições, não sendo, portanto, atendida em plenitude, uma vez que, apenas 20% das empresas e dos contadores trabalham, exclusivamente, com a contabilidade voltada para a gestão empresarial (Martin, 2002).

Após a revolução industrial, surgiu a necessidade de novas ferramentas de planejamento, acompanhamento e controle das operações das organizações, que iam se tornando cada vez mais dinâmicas. Diferentes técnicas têm surgido com o intuito de melhorar a gestão das organizações, porém o que se percebe é que a oferta dos fatores que motivam a implementação e a utilização dessas novas técnicas gerenciais ainda são bastante tímidas (Grandlund e Lukka, 1998).

De acordo com dados do último censo, de 2010, realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), Uberlândia registrou a marca de mais de seiscentos mil habitantes, tornando-se a segunda maior cidade do estado de Minas Gerais. O perfil urbano evidenciado pelo último censo é de que há menos crianças e mais idosos, o que, segundo estudiosos, reflete a melhoria da qualidade de vida das pessoas da região. A população idosa subiu de 5,7% para 7,4%, de 2000 para 2010, e a quantidade de crianças caiu de 41.370 para 39.206 nesse mesmo intervalo de tempo (IBGE, 2012). Esta mudança de perfil populacional retrata os avanços da medicina, das vacinas e do atendimento médico-hospitalar.

O Ministério da Saúde do Brasil, que tem por missão “Promover a saúde da população mediante a integração e a construção de parcerias com os órgãos federais, as unidades da Federação, os municípios, a iniciativa privada e a sociedade, contribuindo para a melhoria da qualidade de vida e para o exercício da cidadania” (Ministério da Saúde, 2012), tem intensificado suas ações por meio da criação de programas como Imunização, Saúde da Família, Unidades de Pronto Atendimento (UPA), Farmácias Populares, e Unidades de Saúde Mental e Bucal, como os Centros de Atenção Psicossocial (CAPS) e Centro de Especialidades Odontológicas (CEO) e outros.

Além disso, o Ministério da Saúde preocupa-se com aspectos relacionados à gestão e tomada de decisões por parte de seus entes, demonstrando o interesse governamental em oferecer subsídios que possibilitem as projeções, inferências, contribuindo para a transparência das ações desenvolvidas na área de saúde. Por meio da Sala de Apoio à Gestão Estratégica – SAGE –, o Governo Federal incentiva a gestão descentralizada e estabelece, por meio do Termo de

Compromisso de Gestão, cuja adesão é feita pelos municípios mediante a assinatura do “Pacto da Saúde”, que estabelece as responsabilidades assumidas por eles. Uberlândia teve o seu Pacto assinado em 24/11/2008 pela portaria 2.868, e revisado em 24/03/2011. Dentre as principais responsabilidades assumidas, em diversos âmbitos, relacionam-se algumas delas no Quadro 1.

Ao observar algumas responsabilidades estabelecidas aos municípios que participam do Pacto de Saúde, como é o caso de Uberlândia, ressalta-se que tais responsabilidades abrangem as instituições de saúde a eles pertencentes. Desta forma, faz-se pertinente a elas o uso de mecanismos de planejamento, organização, mensuração, controle e evidência, próprios da contabilidade gerencial.

Diante desse cenário de mudança de perfil urbano de Uberlândia, do seu destaque demográfico e da necessidade permanente de planejamento, execução e controle, próprios da contabilidade gerencial, justifica-se a finalidade deste estudo, que é verificar o nível de utilização de artefatos gerenciais pelas principais organizações de saúde da cidade de Uberlândia. De forma específica, pretende-se apontar se instituições hospitalares utilizam artefatos gerenciais, quais são as principais ferramentas de gestão utilizadas, se há predominância de tipo de artefato em especial nas instituições uberlandenses.

Serão denominados como artefatos de contabilidade gerencial os modelos e sistemas de gestão, os sistemas de informações, os conceitos e terminologias dos quais dispõem os profissionais para que realizem suas funções de planejamento, valoração e avaliação de desempenho. Esta denominação já foi proposta pelo *International Federation of Accountants*, IFAC, em 1998, e utilizada, entre outros (Sulaiman, Almad e Alwi, 2004; Soutes e Zen, 2005; Frezatti, 2005; Guerreiro, Cornachione e Soutes, 2010).

Referencial teórico

A evolução da contabilidade gerencial

Desde as suas raízes, as quais foram fixadas, muito provavelmente, nas operações comerciais realizadas pelos povos árabes, indianos e europeus, a partir do século VII a.C., a contabilidade caminha evolutivamente conectada à sociedade. Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), há registros de que, nos séculos III e IV a.C., agricultores egípcios mantinham controles com fins contábeis e que a China de 2000 a. C. pode ter iniciado o uso de sistemas contábeis sofisticados similares ao sistema de partidas dobradas do início da era cristã em Roma. Há indícios da existência de contas por meio das quais os homens primitivos inventariavam seus instrumentos de caça e pesca, seus rebanhos e ânforas de bebidas, seguramente, no terceiro milênio a.C., no Egito, na China, na Suméria e no Iraque, antiga Babilônia (Iudicibus, 2009).

Quadro 1. Responsabilidades do Pacto de Saúde dos Municípios

Planejamento e Programação - Responsabilidades

- 3.1- Formular, gerenciar, implementar e avaliar o processo permanente de planejamento participativo e integrado, de base local e ascendente, orientado por problemas e necessidades em saúde, com a constituição de ações para a promoção, a proteção, a recuperação e a reabilitação em saúde,...
- 3.3.A- todo município deve elaborar relatório de gestão anual,
- 3.3.B- a ser apresentado e submetido à aprovação do conselho municipal de saúde
- 3.4- Todo município deve operar os sistemas de informação referentes a atenção básica, conforme normas do ministério da saúde, e alimentar regularmente os bancos de dados nacionais existentes, bem como de outros sistemas que venham a ser introduzidos, assumindo a responsabilidade pela gestão,...
- 3.5- Todo município deve assumir a responsabilidade pela coordenação e execução das atividades de informação, educação e comunicação, no âmbito local;

Regulação, Controle, Avaliação e Auditoria - Responsabilidades

- 4.1- Todo município deve monitorar e fiscalizar a aplicação dos recursos financeiros provenientes de transferência regular e automática (fundo a fundo) e por convênios;
- 4.2- Todo município deve realizar a identificação dos usuários do SUS, com vistas a vinculação de clientela e a sistematização da oferta dos serviços;
- 4.3- Todo município deve monitorar e avaliar as ações de vigilância em saúde, realizadas em seu território, por intermédio de indicadores de desempenho, envolvendo aspectos epidemiológicos e operacionais;
- 4.4- Todo município deve manter atualizado o sistema nacional de cadastro de estabelecimentos e profissionais de saúde no seu território, segundo normas do ministério da saúde;
- 4.8.A- definir a programação físico-financeira por estabelecimento de saúde,
- 4.8.C- processar a produção dos estabelecimentos de saúde próprios e contratados;
- 4.8.D- realizar o pagamento dos prestadores de serviços;
- 4.12- Elaborar contratos com os prestadores de acordo com a política nacional de contratação de serviços de saúde e em conformidade com o planejamento e a programação pactuada e integrada da atenção a saúde;
- 4.13- Monitorar e fiscalizar os contratos e convênios com prestadores contratados e conveniados, bem como das unidades públicas;
- 4.14- Monitorar e fiscalizar a execução dos procedimentos realizados em cada estabelecimento por meio das ações de controle e avaliação hospitalar e ambulatorial;
- 4.15- Monitorar e fiscalizar o cumprimento dos critérios nacionais, estaduais e municipais de credenciamento de serviços;
- 4.16- Implementar a avaliação das ações de saúde nos estabelecimentos de saúde, por meio de análise de dados e indicadores e verificação de padrões de conformidade;
- 4.17- Implementar a auditoria sobre toda a produção de serviços de saúde, públicos e privados, sob sua gestão, tomando como referência as ações previstas no plano municipal de saúde e em articulação com as ações de controle, avaliação e regulação assistencial;
- 4.18- Realizar auditoria assistencial da produção de serviços de saúde, públicos e privados, sob sua gestão;
- 4.19- Elaborar normas técnicas, complementares às das esferas estadual e federal, para o seu território.

Gestão do Trabalho - Responsabilidades

- 5.1- Todo município deve promover e desenvolver políticas de gestão do trabalho, considerando os princípios da humanização, da participação e da democratização das relações de trabalho;
- 5.2- Todo município deve adotar vínculos de trabalho que garantam os direitos sociais e previdenciários dos trabalhadores de saúde na sua esfera de gestão e de serviços, promovendo ações de adequação de vínculos, onde for necessário, conforme legislação vigente;
- 5.3- Estabelecer, sempre que possível, espaços de negociação permanente entre trabalhadores e gestores;
- 5.4- Desenvolver estudos e propor estratégias e financiamento tripartite com vistas a adoção de políticas referentes aos recursos humanos descentralizados;
- 5.5- Considerar as diretrizes nacionais para planos de carreiras, cargos e salários para o SUS - pccs/sus, quando da elaboração, implementação e/ou reformulação de planos de carreiras, cargos e salários no âmbito da gestão local;
- 5.6- Implementar e pactuar diretrizes para políticas de educação e gestão do trabalho que favoreçam o provimento e a fixação de trabalhadores de saúde, no âmbito municipal, notadamente em regiões onde a restrição de oferta afeta diretamente a implantação de ações estratégicas para a atenção básica.

Fonte: Adaptado de Ministério da Saúde, 2012.

Retratando aspectos importantes da evolução da contabilidade, mostra-se que:

“a contabilidade foi se transformando, aos poucos, de um engenhoso sistema de escrituração e demonstrações contábeis simplificadas, num complexo sistema de informação e avaliação, (...) e tendo como objetivo central, suprir a necessidade informacional de seus usuários internos e externos à entidade a que se refere” (Iudícibus, Martins e Carvalho, 2005, p. 11).

Esses autores ainda reforçam, em seu ensaio, aspectos embrionários da contabilidade, que, embora apresentem uma visão um tanto restrita do seu conceito, fundamentam a sua utilidade:

“Apesar de a Contabilidade ter nascido gerencial quanto ao interesse do proprietário (pois dono e gerente eram a mesma pessoa), foi somente a partir da separação que a Contabilidade Gerencial, filha extraída de uma costela da Contabilidade Geral, se expande, se desvincula dos rígidos parâmetros da Financeira (voltada aos usuários externos e, entre nós, conhecida por Societária) e cria vida própria, principalmente a partir da segunda metade do século XX.” (Iudícibus, Martins e Carvalho, 2005, p. 11).

A contabilidade gerencial tem a finalidade de estimular informações principalmente aos usuários internos, “contemplando todo o processo de identificação, mensuração, registro e reporte de eventos econômicos que ocorrem no âmbito das organizações tendo em vista subsidiar o processo decisório em todas as etapas do processo de gestão: planejamento, execução e controle, incluindo avaliação de desempenho. (Martins, Rocha, 2010, p. 2).

Muitos trabalhos mencionam os aspectos evolutivos da contabilidade gerencial, os temas abordados e a utilização empírica de suas técnicas. Estas técnicas, denominadas modelos, são recursos que servem para facilitar ou mesmo direcionar a conversão da realidade em formatos acessíveis e com maior condição explicativa. Porém, esses modelos tornam-se, ao longo do tempo, obsoletos, ou evoluem, ou ainda, dão lugar a outros que refletem com maior precisão as realidades empresariais, incorporando novas variáveis explicativas, o que proporciona ao gestor um volume de informações mais úteis (Martin, 2002). Assim, à medida que novas tecnologias vão surgindo e sendo implementadas no ambiente empresarial, a contabilidade gerencial se movimenta no sentido de responder a algumas inovações. Como exemplo desta dinâmica, tem-se o *Activity-Based Costing* (Custeio ABC ou Gestão Baseada em Atividades), o *Just-in-Time*, o , o – EVA (Valor Econômico Adicionado), o , o (Custeio Meta), a Contabilidade de Ganhos, a Cadeia de Valor, o Custeio do

Ciclo de Vida, o , Cadeia de Abastecimento, Medidas não Financeiras e outros.

Estudos similares

Estudos anteriores foram realizados com o intuito de analisar a utilização de métodos de custeio, artefatos de Contabilidade Gerencial em diferentes setores econômicos e portes de empresa, sendo alguns voltados para a atividade hospitalar e outros para atividades diversas.

Na pesquisa de Kudlawicz, o objetivo foi calcular o custo de um beneficiário de plano de saúde empresarial por meio do método de custeio por absorção, utilizando critérios de rateio aos custos indiretos e alocação direta aos custos diretos, ou seja, recorrendo a um artefato tradicional na gestão de custos hospitalares (Kudlawicz, 2007). A importância do estudo se concentrou em averiguar a necessidade de calcular e analisar os gastos despendidos para atender a um beneficiário de plano de saúde decorrente do procedimento aplicado. Os autores ressaltaram, ainda no estudo, que a correta alocação e a análise desses custos tornam-se diferencial nos processos decisórios e na elaboração de orçamentos futuros.

Com resultados que apresentam indicativos para a presente pesquisa, Soutes, em sua pesquisa, objetivou verificar a existência de associação entre ramo de atuação econômico e utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial, se existe a possibilidade de discriminar, por meio de dados presentes no Balanço Patrimonial e Demonstrações de Resultados, as empresas que se valem de artefatos modernos de contabilidade (Soutes, 2007). O autor concluiu que existe associação entre o ramo de atuação econômico e a utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial, mostrando, ainda, que o ramo industrial se relaciona com artefatos modernos de contabilidade, enquanto o ramo de serviços, com artefatos tradicionais de contabilidade. Verificou-se, inclusive, que se torna possível, por meio de dados dos relatórios, discriminar se a empresa utiliza ou não artefatos modernos de contabilidade.

Perante essa pesquisa e voltando o olhar para a presente pesquisa, sugere-se que as entidades hospitalares, prestadoras de serviços da saúde, tenham a tendência a utilizar artefatos tradicionais de contabilidade.

Com abordagem metodológica similar, o estudo de Guerreiro, Cornachione Jr e Soutes, por sua vez, buscou verificar, por meio de direcionada aos responsáveis pela área de contabilidade gerencial das empresas amostrais se empresas brasileiras de porte considerável na economia brasileira empregam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial, obtendo resultado positivo a este questionamento (Guerreiro, Cornachione Jr e Soutes, 2010).

O estudo de Alemão, Chaves, Drumond e Valente, permitiu discussões pertinentes quanto à utilização da informação de custos, além do tradicional de redução de custos, figurando como uma ferramenta de suporte de qualidade do

gasto público referente ao setor de saúde, isto é, na gestão hospitalar (Alemão, Chaves, Drumond e Valente, 2010). Foram apontadas, ainda no estudo, práticas de benchmarking,

levando em consideração a reprodução das melhores práticas por centros de custos.

Quadro 2. Composição da amostra - Hospitais de Uberlândia

Hospitais Uberlândia

Hospital e Maternidade Santa Clara Ltda.
Santa Genoveva Complexo Hospitalar
Hospital de Clínicas de Uberlândia
Hospital Santa Catarina S/A
Unidade de Atendimento Integrado - UAI Luizote
Unidade de Atendimento Integrado - UAI Martins
Unidade de Atendimento Integrado - UAI Morumbi
Unidade de Atendimento Integrado - UAI Pampulha
Unidade de Atendimento Integrado - UAI Planalto
Unidade de Atendimento Integrado - UAI Roosevelt
Unidade de Atendimento Integrado - UAI São Jorge
Unidade de Atendimento Integrado - UAI Tibery

Métodos

Tipologia e estratégias de pesquisa

Em face dos aspectos metodológicos, com relação aos objetivos, os métodos utilizados na pesquisa são de natureza exploratória e descritiva, uma vez que busca aproximar-se do problema levantado, bem como descrever os estágios dos artefatos gerenciais e a sua utilização pela população amostral. A pesquisa exploratória tem como objetivo “proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses”, e a pesquisa descritiva, por sua vez, objetiva descrever as características de determinada população ou estabelecer relação entre variáveis (Gil, 2002, p. 41).

Em referência à abordagem do problema, a pesquisa é tida como uma pesquisa qualitativa, visto que se buscou conhecer

Anexo A. Questionário de pesquisa.

Método	Afirmação	CT	CP	N	DP	DT
Custeio por absorção	A empresa utiliza o custeio por absorção.					
Custeio variável	A empresa utiliza o custeio variável.					
Custeio padrão	A empresa utiliza o custeio padrão.					
Preço de transferência	A empresa utiliza o preço de transferência.					
Moeda Constante	A empresa utiliza moeda constante.					
Valor Presente	A empresa utiliza o valor presente.					
Orçamento	A empresa utiliza o orçamento.					
Custeio baseado em atividades	A empresa utiliza o custeio baseado em atividades (ABC).					
Custeio Meta Questão 1	A empresa utiliza o conceito de custeio meta.					
Custeio Meta Questão 2	Os gestores da empresa acreditam que a redução do custo é obtida na fase de projeto de um novo produto.					
Benchmarking Questão 1	A empresa acompanha a evolução dos indicadores não-financeiros da mesma.					
Benchmarking Questão 2	A empresa compara alguns de seus indicadores com os de outras empresas do mesmo setor (<i>benchmarking</i>).					
Kaizen	A empresa utiliza e concorda com esta prática.					
Just in Time (JIT)	A empresa utiliza o <i>Just in Time</i> (JIT)					
Teoria das Restrições	A empresa avalia a margem de contribuição por limitante de produção.					
Custo Financeiro dos Estoques	A empresa calcula o custo financeiro dos estoques.					
Economic Value Added (EVA)	A empresa utiliza o EVA para avaliar seu desempenho econômico.					
Simulações - questão 1	São realizadas simulações de rentabilidade dos produtos (Receitas, Custos e Margem).					
Simulações - questão 2	A empresa possui software específico para fazer simulação de resultados.					
Balanced Scorecard	A empresa utiliza o <i>Balanced Scorecard</i> .					

CT: Concordo Totalmente; CP: Concordo Parcialmente; N: Neutro; DP: Discordo Parcialmente; DT: Discordo Totalmente.

a percepção ou posicionamento de uma população, sem utilizar de instrumentos estatísticos, durante a análise do problema (Beuren, 2008), que é a utilização de ferramentas gerenciais de contabilidade, tradicionais e modernas. Fávero salientam que as variáveis geradas em um banco de dados, no levantamento de questionários é qualitativa, pois torna possível avaliar apenas a frequência e não as médias ou desvios (Fávero, 2009). Conforme os mesmos autores, muitos pesquisadores, ainda, calculam a

média ponderada por meio dos percentuais, entretanto a distribuição dos dados não precisa ser simétrica em torno da média.

O questionário, por sua vez, foi aplicado utilizando escala de Likert, que, é composta por conjuntos de frases que dão ao sujeito respondente a possibilidade de identificar o seu grau de concordância com tais frases, desde “discordo totalmente” até “concordo totalmente”, avaliando, assim, a percepção dos respondentes e verificando a frequência para cada item (Cunha, 2007).

Quadro 3. Segregação dos artefatos gerenciais

Artefatos tradicionais	Artefatos modernos
Custeio por absorção	Custeio baseado em atividades
Custeio variável	Custeio meta (Target Costing)
Custeio padrão	Benchmarking
Preço de transferência	Kaizen
Moeda Constante	Just in Time (JIT)
Valor Presente	Teoria das Restrições
Orçamento	Custo Financeiro dos Estoques
	Economic Value Added (EVA)
	Simulações
	Balanced Scorecard (BSC)

Fonte: Adaptado de Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010)

Instrumento de pesquisa e amostra

O questionário foi elaborado após reconhecer os estágios de evolução da contabilidade gerencial, definidos em estudos do IFAC em 1998, e com base no instrumento de pesquisa aplicado por Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes, 2010), adaptando-o para o objetivo da pesquisa.

A população amostral foi composta por dezoito grandes unidades hospitalares de atendimento da cidade de Uberlândia – MG, tendo sido devolvidos doze questionários utilizáveis (67%). Conforme Quadro 2 a seguir:

O questionário apresentou vinte questões, conforme pode ser visualizado no Anexo A, que faziam menção aos artefatos de contabilidade gerencial, sendo sete referentes a artefatos

Tabela 1. Distribuição dos artefatos de Contabilidade Gerencial

Artefatos tradicionais	Quantidade de Respondentes					Participação %				
	CT	CP	N	DP	DT	CT	CP	N	DP	DT
Custeio por absorção	1	10	0	0	1	8%	83%	0%	0%	8%
Custeio variável	0	0	1	8	3	0%	0%	8%	67%	25%
Custeio padrão	0	1	0	0	11	0%	8%	0%	0%	92%
Preço de transferência	0	0	2	0	10	0%	0%	17%	0%	83%
Moeda Constante	0	0	1	0	11	0%	0%	8%	0%	92%
Valor Presente	0	2	0	0	10	0%	17%	0%	0%	83%
Orçamento	10	0	1	1	0	83%	0%	8%	8%	0%
Artefatos modernos	CT	CP	N	DP	DT	CT	CP	N	DP	DT
Custeio baseado em atividades	0	1	1	0	10	0%	8%	8%	0%	83%
Custeio Meta (Questão 1)	0	1	0	0	11	0%	8%	0%	0%	92%
Custeio Meta (Questão 2)	0	1	8	0	3	0%	8%	67%	0%	25%
Benchmarking (Questão 1)	9	1	1	1	0	75%	8%	8%	8%	0%
Benchmarking (Questão 2)	1	8	1	1	1	8%	67%	8%	8%	8%
Kaizen	2	1	0	1	8	17%	8%	0%	8%	67%
Just in Time (JIT)	1	1	1	0	9	8%	8%	8%	0%	75%
Teoria das Restrições	1	0	1	1	9	8%	0%	8%	8%	75%
Custo Financeiro dos Estoques	1	1	1	0	9	8%	8%	8%	0%	75%
Economic Value Added (EVA)	0	0	1	0	11	0%	0%	8%	0%	92%
Simulações (Questão 1)	0	0	1	1	10	0%	0%	8%	8%	83%
Simulações (Questão 2)	0	1	0	9	2	0%	8%	0%	75%	17%
Balanced Scorecard	0	0	1	0	11	0%	0%	8%	0%	92%

Tabela 2 Tabulação das respostas da primeira questão sobre custeio meta: “A empresa utiliza o conceito de custeio meta?”.

1ª questão	Quantidade de Respondentes			Participação em %		
	Hospitais Públicos	Hospitais Privados	Total	Hospitais Públicos	Hospitais Privados	Total
Concorda Totalmente	0	0	-	0%	0%	0%
Concorda Parcialmente	0	1	1	0%	33%	8%
Neutro	0	0	-	0%	0%	0%
Discorda Parcialmente	0	0	-	0%	0%	0%
Discorda Totalmente	9	2	11	100%	67%	92%
Total	9	3	12	100%	100%	100%
26 ¹	0,99971	0,99943	R\$ 97,74	24.104,57	0,000	1,92647

Tabela 3 Tabulação das respostas da segunda questão sobre custeio meta: “Os gestores da empresa acreditam que a redução do custo é obtida na fase de projeto de um novo produto?”.

2ª questão	Quantidade de Respondentes			Participação em %		
	Hospitais Públicos	Hospitais Privados	Total	Hospitais Públicos	Hospitais Privados	Total
Concorda Totalmente	0	0	-	0%	0%	0%
Concorda Parcialmente	0	1	1	0%	33%	8%
Neutro	8	0	8	89%	0%	67%
Discorda Parcialmente	0	0	-	0%	0%	0%
Discorda Totalmente	1	2	3	11%	67%	25%
Total	9	3	12	100%	100%	100%

tradicionais de contabilidade e treze questões referentes a artefatos modernos de contabilidade. Este instrumento de pesquisa foi encaminhado às empresas que compõem a amostra no período de julho a agosto de 2012.

As opções de respostas para cada questão eram concordo totalmente (CT), concordo parcialmente (CP), neutro (N), discordo parcialmente (DP) e discordo totalmente (DT).

Segregação dos artefatos de contabilidade gerencial

Com o objetivo de responder à questão de pesquisa e atingir os objetivos propostos, utilizou-se a segregação dos artefatos de Contabilidade Gerencial, empregada durante o estudo de Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes, 2010) perante os estágios evolutivos apresentados no estudo IFAC de 1998.

Essa segregação classificada no presente estudo é apresentada no Quadro 3 a seguir.

Discussão dos resultados obtidos

Artefatos utilizados nos hospitais uberlandenses

As respostas referentes à utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial são distribuídas na Tabela 1, a seguir, segregando por “Artefatos tradicionais” e “Artefatos modernos”.

Por meio da tabulação dos questionários, nota-se que os hospitais respondentes, no geral, pouco se utilizam de artefatos modernos de contabilidade gerencial, o que confirma os estudos realizados por Soutes (Soutes, 2008). Verifica-se que as principais ferramentas utilizadas, em maior grau de concordância pelos gestores, são o Custeio por Absorção (com 91% de grau de concordância) e o Orçamento empresarial (83% de grau de concordância).

Crispim, Almeida e Raupp, em seu estudo, perceberam que este método de custeio – o custeio por absorção – atende às exigências do PNGC (Programa Nacional de Gestão de Custos – PNGC), que visa identificar os custos dos serviços hospitalares ligados ao SUS (Sistema Único de Saúde), e, ainda, padronizar as informações acerca dos custos dos centros de resultados (das unidades hospitalares) (Crispim, Almeida e Raupp, 2007).

As entidades hospitalares trabalham de forma complexa, em se tratando de prestação de serviços, com uma gama de recursos materiais, humanos e tecnológicos, necessitando, então, de um planejamento e controle de resultados, por meio do controle orçamentário (Moraes, 2007). Moraes (Moraes, 2007) tem como resultado de sua pesquisa a evidência de que a minoria das organizações de sua amostra possuía um sistema orçamentário totalmente implantado, havendo algumas ainda

em fase de implementação, mas, mesmo estando nesta fase de andamento, percebeu-se um controle relevante de desvios entre o orçado e o realizado e ativa participação da controladoria no planejamento orçamentário.

Em se tratando dos artefatos modernos gerenciais, percebeu-se que as entidades hospitalares utilizam, em determinado grau de concordância, alguns destes artefatos, sendo eles o Custeio Meta e o Benchmarking, que serão ressaltados na análise a seguir.

Artefatos modernos de contabilidade gerencial

As instituições de saúde relacionadas na pesquisa foram segregadas, para fins de análise, em públicas e particulares. Assim, foram respondidos nove questionários referentes a instituições públicas e três referentes a instituições privadas.

Em face dos objetivos deste trabalho, serão analisadas, a seguir, a utilização dos artefatos modernos de contabilidade gerencial pelas entidades hospitalares que compõem a amostra.

Custeio Meta

Para identificar se os hospitais amostrais estavam utilizando o custeio meta, foram direcionadas duas questões: (i) “a empresa utiliza o conceito de custeio meta” e (ii) “os gestores da empresa acreditam que a redução do custo é obtida na fase de um projeto de um novo produto”. As entidades públicas

constantes na amostra, em sua totalidade, discordaram utilizar o conceito meta, enquanto 33% dos hospitais privados afirmaram concordar com a afirmação. Em relação à segunda questão, 89% dos hospitais públicos se mantiveram neutros quanto a acreditar que a redução do custo é obtida na fase de um projeto de um novo produto, enquanto que os mesmos 33% dos hospitais privados concordam com a afirmação.

Perante o entendimento do estudo de Camacho e Rocha (Camacho e Rocha, 2007), essa não utilização do método de custeio meta (ou custeio alvo) pode estar ligada ao fato da literatura enfatizar a aplicação deste custeio voltado para as empresas industriais, cujos atributos estão ligados em maior parte aos custos diretamente alocados a eles, faltando assim um entendimento dos benefícios deste método de custeio. Entretanto conforme mesma pesquisa (Camacho e Rocha, 2007), na indústria, bem como no setor hospitalar os critérios para determinação da margem de contribuição, fixação dos preços, dependerão do modelo das decisões dos gestores e da estratégia da empresa.

Benchmarking

Para analisar se os gestores utilizam a ferramenta, foram realizadas duas perguntas: (i) “a empresa acompanha a evolução dos indicadores não-financeiros da mesma”; e (ii) “a empresa compara alguns de seus indicadores com os de outras empresas do setor (i)”. A primeira questão visava identificar a uti-

Tabela 4 Tabulação das respostas da primeira questão sobre benchmarking: “A empresa acompanha a evolução dos indicadores não-financeiros da mesma?”.

1ª questão	Quantidade de Respondentes			Participação em %		
	Hospitais Públicos	Hospitais Privados	Total	Hospitais Públicos	Hospitais Privados	Total
Concorda Totalmente	8	1	9	89%	33%	75%
Concorda Parcialmente	1	0	1	11%	0%	8%
Neutro	0	1	1	0%	33%	8%
Discorda Parcialmente	0	1	1	0%	33%	8%
Discorda Totalmente	0	0	-	0%	0%	0%
Total	9	3	12	100%	100%	100%

Tabela 5 Tabulação das respostas da segunda questão sobre benchmarking “A empresa compara alguns de seus indicadores com os de outras empresas do mesmo setor (benchmarking)?”.

2ª questão	Quantidade de Respondentes			Participação em %		
	Hospitais Públicos	Hospitais Privados	Total	Hospitais Públicos	Hospitais Privados	Total
Concorda Totalmente	0	1	1	0%	33%	8%
Concorda Parcialmente	8	0	8	89%	0%	67%
Neutro	0	1	1	0%	33%	8%
Discorda Parcialmente	0	1	1	0%	33%	8%
Discorda Totalmente	1	0	1	11%	0%	8%
Total	9	3	12	100%	100%	100%

Tabela 6 Tabulação das respostas sobre *Kaizen* “A empresa utiliza e concorda com esta prática?”.

	Quantidade de Respondentes			Participação em %		
	Hospitais Públicos	Hospitais Privados	Total	Hospitais Públicos	Hospitais Privados	Total
Concorda Totalmente	0	2	2	0%	67%	17%
Concorda Parcialmente	1	0	1	11%	0%	8%
Neutro	0	0	-	0%	0%	0%
Discorda Parcialmente	0	1	1	0%	33%	8%
Discorda Totalmente	8	0	8	89%	0%	67%
Total	9	3	12	100%	100%	100%

Tabela 7 Tabulação das respostas sobre *Just-in-time* “A empresa utiliza o *Just-in-Time* (JIT)?”

	Quantidade de Respondentes			Participação em %		
	Hospitais Públicos	Hospitais Privados	Total	Hospitais Públicos	Hospitais Privados	Total
Concorda Totalmente	0	1	1	0%	33%	8%
Concorda Parcialmente	0	1	1	0%	33%	8%
Neutro	0	1	1	0%	33%	8%
Discorda Parcialmente	0	0	-	0%	0%	0%
Discorda Totalmente	9	0	9	100%	0%	75%
Total	9	3	12	100%	100%	100%

lização de interno pelas entidades hospitalares enquanto a segunda visava identificar a utilização de externo.

Conforme pode ser mostrado nas Tabelas 4 e 5, 89% dos hospitais públicos utilizam esta ferramenta de comparação de indicadores e de acompanhamento dos indicadores não-financeiros, ou seja, utilizam interno e externo. Já os hospitais privados, discordaram e concordaram em mesma proporção.

Esta tabulação se diferencia dos resultados apontados pela pesquisa Brasileira de Machline e Pasquini, na qual hospitais privados desenvolveram um modelo de interno, regional e nacional, comparando o desempenho entre as unidades em busca de um referencial de qualidade, mostrando os indica-

dores de melhoria que alguns já haviam utilizado, enquanto os hospitais públicos da amostra que deixaram a desejar na utilização deste artefato gerencial (Machline e Pasquini, 2011).

Kaizen

Perante os resultados apresentados na Tabela 6 a seguir, o artefato é utilizado pelas entidades hospitalares privadas, ao passo que as entidades públicas discordam com a afirmativa de aplicação do artefato.

Com as mudanças e exigências do mercado que faz com que as empresas busquem a redução dos custos, o método surge com a proposta de melhoria contínua, que visa complementar o custo-meta com o objetivo de eliminar

Tabela 8 Tabulação das respostas sobre Custo Financeiro dos Estoques: “A empresa calcula o custo financeiro dos estoques?”.

	Quantidade de Respondentes			Participação em %		
	Hospitais Públicos	Hospitais Privados	Total	Hospitais Públicos	Hospitais Privados	Total
Concorda Totalmente	0	1	1	0%	33%	8%
Concorda Parcialmente	0	1	1	0%	33%	8%
Neutro	0	1	1	0%	33%	8%
Discorda Parcialmente	0	0	-	0%	0%	0%
Discorda Totalmente	9	0	9	100%	0%	75%
Total	9	3	12	100%	100%	100%

qualquer desperdício gerado na empresa. Assim é também uma importante ferramenta a ser aplicada no setor hospitalar (Guarnieri 2006).

Just-in-time

A Tabela 7 aponta o grau de concordância dos gestores hospitalares quanto à aplicação do . Os hospitais públicos discordam totalmente com esta afirmação, enquanto os hospitais privados apresentam um grau de concordância de 66% (33% concordam totalmente e 33% concordam parcialmente).

Em pesquisa também na área hospitalar, Santos e Maçada (Santos e Maçada, 1998), buscou examinar a utilização do método na gestão hospitalar, especificamente no setor de distribuição de suprimentos e medicamentos. Com a aplicação do método identificou-se a redução e eliminação de estoques com a entrega no tempo de 24 horas; redução nos erros de administração de medicamentos operando com maior qualidade; redução no tempo de preparação com a formação de kits; criação de estoques de produtos fabricados por fornecedores situados em áreas mais distantes, onde o custo de estoque compensou os custos com o longo tempo de entrega; e maior flexibilidade de trabalho aos profissionais que passaram a auxiliar em outras áreas.

Custo financeiro dos estoques

Similar aos resultados da questão anterior, a Tabela 8 aponta que 100% dos hospitais públicos discordam totalmente com a afirmação de mensurarem o custo financeiro dos estoques, enquanto os hospitais privados concordam em 66%. Esta mensuração é importante para que os gestores possam identificar em que escala os custos de estoques estão influenciando nos resultados da entidade.

Os valores dos estoques em hospitais são representativos quanto ao grupo de despesas, sendo muito importante dedicar atenção na administração de tais recursos, uma vez que estes poderiam ser investidos na própria instituição para a melhoria do atendimento ao paciente (Silva, Lins e Monteiro, 2010). Nesta linha, de acordo com a mesma pesquisa, a possibilidade de terceirizações – parcerias empresariais – pode gerar processos a fim de proporcionar um cenário mais agradável para que o setor trabalhe com maior equilíbrio.

Conclusão

Em face da importância da contabilidade gerencial e das contribuições que podem advir do uso de alguns de seus artefatos, em acréscimo à necessidade de as instituições hospitalares realizarem a gestão de forma individualizada e descentralizada, como propõe o Ministério da Saúde, justifica-se volver olhares para este ambiente.

Diante dos objetivos aos quais esta pesquisa se propôs, que eram de verificar se as organizações hospitalares da cidade de Uberlândia utilizam ferramentas gerenciais e quais são elas, foram aplicados questionários às principais delas, dos quais 67% foram considerados válidos.

Os resultados mostraram que 83% das unidades respondentes tiveram clareza ao atestar a utilização de artefatos gerenciais do tipo orçamento e, parcialmente, o custeio por absorção, sendo que, dos recursos tradicionais, o custo padrão, o uso de moeda em valor constante e presente e preços de transferência não são utilizados.

Dos artefatos considerados modernos, o benchmarking se destaca por sua maior utilização entre os hospitais, atingindo percentuais superiores a 70% de concordância nas duas questões aplicadas, e o , o , a teoria das restrições e o controle do custo financeiro dos estoques, apresentaram tímida utilização. As quantidades de declarações de total discordância da utilização das ferramentas gerenciais modernas foram expressivas, quanto a Custeio Meta (92%), EVA (92%), Custeio ABC e simulações (83%), , teoria das restrições e custo financeiro dos estoques (75%).

Entre os hospitais públicos, verifica-se a realização de orçamentos em 100% dos casos analisados e, nos particulares, sua utilização foi detectada em, aproximadamente, 1/3 dos respondentes. O custeio por absorção encontrado é utilizado pela maioria das instituições, independentemente de serem públicas ou privadas.

Quanto aos artefatos modernos, somente o e o foram declarados empregados, ainda que parcialmente, pelas unidades de saúde públicas, em contraste com particulares, que, além destes, reconhecem usar total ou parcialmente Custeio ABC, Custeio Meta, JIT, Teoria das restrições e Custo financeiro dos estoques e Simulações.

Considerando os limites desta pesquisa quanto à abrangência das instituições, o percentual de aproveitamento e o viés que porventura possa estar implícito nas respostas aos questionários e da impossibilidade de generalização das conclusões, observa-se que os hospitais públicos de Uberlândia participantes desta pesquisa utilizam mais os artefatos tradicionais, porém em baixa diversificação, contrastando com os particulares, que experimentaram quase todos os tipos de artefatos modernos listados, à exceção de EVA e e, também, dentre artefatos os tradicionais, o Custeio padrão e o valor presente.

Este estudo corrobora Martin (Martin, 2002), que comenta o pequeno foco gerencial na formação dos profissionais de gestão, pois evidencia baixa utilização de ferramentas gerenciais também pelas instituições hospitalares. Novos estudos são necessários nesta área, a fim de explorá-la e entender suas dificuldades e limitações em empregar artefatos gerenciais. Também, sugere-se ampliar as análises no nível municipal, analisando os Relatórios Anuais de gestão

destes e comparando-os, uma vez que sua elaboração é apontada pelo próprio Ministério da Saúde.

Referências bibliográficas

- Alemão MM, Chaves JG, Drumond HA, Valente DCM. Implantação do sistema de custos na maior rede hospitalar da América Latina: o caso da Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais (FHEMIG). In: Congresso Brasileiro de Custos, 17, 03 a 05 de Novembro de 2010, Belo Horizonte/MG. Anais... Belo Horizonte, 2010.
- Beuren, IM (Org.) e outros. Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade. São Paulo: Atlas, 2008.
- Crispim CH, Almeida ES, Raupp FM. Gestão de custos hospitalares por meio do custeio por absorção: o caso da Maternidade Carmela Dutra. In: Congresso Brasileiro de Custos, 14, 05 a 07 de dezembro de 2007, João Pessoa/PB. Anais... João Pessoa, 2007.
- Cunha LMA. Modelo Rasch e Escalas de Likert e Thurstone na medição de atitudes. Dissertação (Mestrado em Probabilidades e Estatística) — Faculdade de Ciências, Universidade de Lisboa, São Paulo, 2007.
- Fávero LP, Belfiore P, Silva FL, Chan BL. Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- Frezatti F. Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. Brazilian Administration Review, n. 01, v. 02, p. 73-87, 2005.
- Garg A. . Roles and practices management. Strategic Finance, Granlund, Markus and Lukka, Kari, It is a Small World of Management Accounting Practices. Journal of Management Accounting Research, 1998.
- Gil AC. Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- Guarnieri P, Oliveira LS, Purcidonio PM, Pagani RN, Hatakeyama K. Sistema de Custo Kaizen. In: Encontro de Engenharia e Tecnologia dos Campos Gerais, 2, 14 a 18 de agosto de 2006, Ponta Grossa/PR. Anais... Ponta Grossa, 2006.
- International Federation of Accountants (IFAC). International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts, march 1998.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística — IBGE. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/condicaodevida/ams/2009/default_.pdf.shtm. Acesso em 13/08/2012.
- Iudícibus S, Martins E, Carvalho NL. Contabilidade: Aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. Revista Contabilidade e Finanças, USP, São Paulo, nº 38, maio/ agosto de 2005.
- Kudlawicz C. Gestão de custo hospitalar: um estudo de caso. In: Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 7, 26 e 27 de Julho de 2010, São Paulo/SP. Anais... São Paulo, 2010.
- Machline C, Pasquini AC. Rede hospitalar nacional usa indicadores gerenciais na administração de suas unidades. O Mundo da Saúde, São Paulo, n. 03, v. 35, p. 290-299.
- Martin NC. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. Revista Contabilidade & Finança, São Paulo, n.28, p.7-28,jan/abr. 2002.
- Martins E, Rocha W. Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas. São Paulo: Atlas, 2000.
- Ministério da Saúde. Disponível em: <http://portalsaude.saude.gov.br/portalsaude/area/2/principal.html>. Acesso em 13/08/2012.
- Moraes AS, Maçada ACG. Just-in-time na distribuição de suprimentos no ambiente hospitalar: o caso de um hospital privado. In: Simpósio de Engenharia da Produção, 5, Bauru/SP. Anais... Bauru, 1998.
- Moraes RC. Controladoria e planejamento orçamentário em organizações hospitalares: um estudo empírico. In: Congresso Brasileiro de Custos, 14, 05 a 07 de dezembro de 2007, João Pessoa/PB. Anais... João Pessoa, 2007.
- Silva AC, Lins EA, Monteiro V. Estoque próprio ou de terceiros para suprimentos hospitalares. Revista Eletrônica Opet, n. 04, ago/dez, 2004.
- Soutes DO. Artefatos de contabilidade gerencial e a discriminação de seu uso através de indicadores contábeis. In: Congresso Brasileiro de Custos, 15, 12 a 14 de Novembro de 2008, Curitiba/PR. Anais... Curitiba, 2008.
- Soutes DO, Zen MJCM. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE. 5., 2005, São Paulo. Anais. . . São Paulo, 2005.
- Sulaiman M, Ahmad NNN, Alwi N. Management accounting practices in selected Asian countries: a review of the literature. Managerial Auditing Journal, v. 4, n. 19, p. 493-508, 2004.