

EDISON DE LIMA JUNIOR

**MÉTODOS DE CUSTEIO E O CUSTEIO ALVO:
UMA CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DE CUSTOS EM ORGANIZAÇÕES
HOSPITALARES**

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Welington Rocha

SÃO PAULO

2.006

Dissertação defendida e aprovada no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, pela seguinte banca examinadora:

Dedico este trabalho a minha esposa,
Donatella, a meus filhos, Enrico, Franco e
Carina, pela compreensão, incentivo e carinho.

Agradeço, em primeiro lugar, a minha família, pelo constante incentivo e apoio nos momentos mais difíceis;

Agradeço, também, ao Prof. Dr. Welington Rocha, pelas suas orientações, críticas e sugestões dadas ao longo do desenvolvimento desta dissertação;

Aos prof. Dr. Fabio Frezatti e ao prof. Dr. Ivam Ricardo Peleias, pelas suas críticas e recomendações realizadas no exame de qualificação;

A todos os professores do Departamento de Contabilidade e Atuaria, pelos ensinamentos compartilhados ao longo de todo o curso;

A todos os colegas de cursos, pela troca de experiências, incentivo e solidariedade durante esses dois anos e meio;

A Fabiola Peleias, pela correção dos deslizes gramaticais;

Aos amigos João Paulo Salim e Graziela Schoenacker, pela oportunidade de pesquisa no hospital em estudo.

**“A vida, na sua totalidade, me ensinou como
grande lição que é impossível assumi-la sem risco.
“**

Paulo Freire

RESUMO

Nas últimas décadas, a humanidade presenciou um grande avanço tecnológico, disponibilizando um aumento expressivo de informações aos gestores empresariais. Por isso, as organizações são impelidas a revisar suas práticas gerenciais que possibilitem sua participação no mercado a cada dia mais competitivo. Esse quadro não é diferente nas organizações hospitalares. O aproveitamento eficiente de seus recursos assume uma importância maior pelo interesse social que os hospitais desempenham em nossa sociedade. Nesse sentido, os custos dos serviços hospitalares merecem destaque, pois eles estão entre os elementos de maior importância para a análise gerencial dessas instituições. Nesse contexto, o Custeio Alvo aparece como uma importante ferramenta de auxílio aos administradores hospitalares no gerenciamento dos custos. Essa ferramenta é aplicável a qualquer organização, mas apresenta resultados mais satisfatórios, quando aplicada em ambientes em que há pressão de preços e de custos. Entretanto, poucos estudos dedicam-se a sua aplicação no setor de serviços. Nesse sentido, este trabalho dedica-se a investigação dos métodos de custeio utilizados no gerenciamento de custos em hospitais na ótica da filosofia do Custeio Alvo. O objetivo é identificar o método de custeio que proporciona mais benefícios ao gerenciamento de seus custos. No entanto, o estudo resume-se a dois métodos: o Custeio Variável e o Custeio Baseado em Atividades. A pesquisa utiliza a metodologia do estudo de caso apoiado em uma unidade hospitalar de pequeno porte, mas de alta complexidade. Utiliza também, em entrevistas semi-estruturadas com os principais administradores para identificar as características do modelo de gestão do hospital, verificar a aderência dessas características a filosofia do Custeio Alvo e identificar as variáveis dos métodos de custeio adotadas pelo hospital. Ao final, a pesquisa conclui que o modelo de gestão do hospital atende aos princípios do Custeio Alvo e que o método que mais benefícios proporciona ao gerenciamento de seus custos, considerando os princípios do Custeio Alvo, é o método do Custeio Variável.

ABSTRACT

Nas últimas décadas, a humanidade presenciou um grande avanço tecnológico, disponibilizando um aumento expressivo de informações aos gestores empresariais. Por isso, as organizações são impelidas a revisar suas práticas gerenciais que possibilitem sua participação no mercado a cada dia mais competitivo. Esse quadro não é diferente nas organizações hospitalares. O aproveitamento eficiente de seus recursos assume uma importância maior pelo interesse social que os hospitais desempenham em nossa sociedade. Nesse sentido, os custos dos serviços hospitalares merecem destaque, pois eles estão entre os elementos de maior importância para a análise gerencial dessas instituições. Nesse contexto, o Custeio Alvo aparece como uma importante ferramenta de auxílio aos administradores hospitalares no gerenciamento dos custos. Essa ferramenta é aplicável a qualquer organização, mas apresenta resultados mais satisfatórios, quando aplicada em ambientes em que há pressão de preços e de custos. Entretanto, poucos estudos dedicam-se a sua aplicação no setor de serviços. Nesse sentido, este trabalho dedica-se a investigação dos métodos de custeio utilizados no gerenciamento de custos em hospitais na ótica da filosofia do Custeio Alvo. O objetivo é identificar o método de custeio que proporciona mais benefícios ao gerenciamento de seus custos. No entanto, o estudo resume-se a dois métodos: o Custeio Variável e o Custeio Baseado em Atividades. A pesquisa utiliza a metodologia do estudo de caso apoiado em uma unidade hospitalar de pequeno porte, mas de alta complexidade. Utiliza também, em entrevistas semi-estruturadas com os principais administradores para identificar as características do modelo de gestão do hospital, verificar a aderência dessas características a filosofia do Custeio Alvo e identificar as variáveis dos métodos de custeio adotadas pelo hospital. Ao final, a pesquisa conclui que o modelo de gestão do hospital atende aos princípios do Custeio Alvo e que o método que mais benefícios proporciona ao gerenciamento de seus custos, considerando os princípios do Custeio Alvo, é o método do Custeio Variável.

SUMÁRIO

Lista de Abreviaturas e Siglas	4
Lista de Quadros	5
Lista de Tabelas	6
<hr/>	
1 INTRODUÇÃO	7
1.1 Antecedentes do problema	7
1.2 Situação problema	9
1.3 Objetivos	13
1.4 Delimitações	14
1.4.1 Setorial	14
1.4.2 Temporal	14
1.4.3 Geográfica	14
1.4.4 Conceitual	15
1.5 Procedimentos Metodológicos	16
1.6 Justificativa da Pesquisa	17
1.7 Formatação, referências bibliográficas e citações	18
1.8 Estrutura do Trabalho	19
<hr/>	
2 REFERENCIAL TEÓRICO	21
2.1 Custeio Alvo	21
2.1.1 Histórico	22
2.1.2 Definição	24
2.1.3 Objetivos	30
2.1.4 Requisitos	32
2.1.4.1 O preço de venda determina o custo do produto	34
2.1.4.2 O projeto do produto é fator determinante do seu custo	36
2.1.4.3 O consumidor é o foco principal do Custeio Alvo	37
2.1.4.4 O Custeio Alvo deve considerar o custo total de propriedade	38
2.1.4.5 O Custeio Alvo deve atingir toda a cadeia de valor	40
2.1.4.6 O Custeio Alvo requer envolvimento da empresa como um todo	41
2.1.5 Processo	42
2.1.6 Engenharia de Valor	44
2.2 Métodos de Custeio	47
2.2.1 Custeio Variável	48
2.2.2 Custeio Baseado em Atividades (Activity Based Costing – ABC)	50
2.2.3 A escolha dos métodos	52
2.3 Modelos de gestão	57

3	MÉTODOS E TÉCNICAS EMPREGADOS NA PESQUISA	59
3.1	Introdução	59
3.2	Recurso de pesquisa: O método do estudo de caso	61
3.3	O protocolo para o estudo de caso	63
3.3.1	Visão Geral do projeto de estudo de caso	64
3.3.2	Procedimentos de campo para coleta de dados	65
3.3.2.1	Procedimentos aplicados para o levantamento bibliográfico	66
3.3.2.2		67
	<i>Procedimentos aplicados para escolha do hospital</i>	
3.3.2.3	Procedimentos aplicados para a realização de entrevistas	67
3.3.2.4	Procedimentos para a seleção dos entrevistados	71
3.3.2.5	Procedimentos aplicados para a elaboração das questões das entrevistas	71
3.3.2.6	Argumentos para as questões das entrevistas	75
3.3.2.7	Procedimentos para realização da análise documental	82
3.3.2.8	Procedimentos para observação direta	83
3.3.2.9	Procedimentos para a análise e interpretação dos dados	83
3.3.3	Guia para o relatório do estudo de caso	84
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	85
4.1	Motivação da pesquisa	85
4.2	O Hospital pesquisado	86
4.3	Análise dos resultados	88
4.3.1	Percepções relativas ao modelo de gestão	88
4.3.1.1	Percepções sobre o planejamento operacional do hospital	89
4.3.1.2	Percepções sobre a disseminação das metas estabelecidas no planejamento operacional	89
4.3.1.3	Percepções sobre o cumprimento das metas estabelecidas no planejamento	90
4.3.2	Percepções relativas ao Custeio Alvo	91
4.3.2.1	Percepções sobre o foco no consumidor	92
4.3.2.2	Percepções sobre a pressão externa nos preços e custos	93
4.3.2.3	Percepções sobre o desenvolvimento de novos serviços	94
4.3.2.4	Percepções sobre o custo de propriedade	95
4.3.2.5	Percepções sobre a cadeia de valor	96
4.3.2.6	Percepções sobre o envolvimento do hospital no gerenciamento dos custos	97
4.3.2.7	Percepções sobre o ciclo de vida dos serviços	98
4.3.3	Percepções relativas aos métodos de custeio	99
4.3.3.1	Identificação dos custos relevantes	99
4.3.3.2	Custos e despesas fixos e variáveis	99
4.3.3.3	Segregação de custos e despesas	100
4.3.3.4	Unidade de custeio	100
4.3.3.5	Uso da informação do custo unitário	101
4.3.3.6	Distribuição dos custos fixos a unidade de produto	102

4.4	Considerações Finais	103
5	CONCLUSÃO	109
	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	112
	REFERENCIAS COMPLEMENTARES	118
	APÊNDICE	123

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC - *Activity Based Costing* (Custeio Baseado em Atividades)

CAM-I - *Consortium for Advanced Manufacturing – International*

IMA - *Institute of Management Accountants*

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Procedimentos para a obtenção do custo alvo

42

Quadro 2 – Organograma da cooperativa

87

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Situações relevantes para diferentes estratégias de pesquisa

60

1. Introdução

1.1 Antecedentes do problema

No século XX, se comparado a outras épocas, a humanidade presenciou um grande avanço tecnológico em um curto espaço de tempo. A transformação dos processos produtivos revolucionou os produtos, os serviços e toda a sociedade contemporânea, principalmente a partir da segunda metade do século.

Tal transformação pressionou as organizações a repensarem suas estruturas para adequarem-se à nova realidade. O atual estágio da tecnologia disponibilizou um aumento expressivo de informações aos gestores empresariais. Com esse aumento considerável de dados à disposição dos gestores, as organizações são impelidas a revisar suas práticas gerenciais e desenvolver estratégias que possibilitem sua participação no mercado a cada dia mais competitivo.

Nesse contexto, os custos dos serviços hospitalares merecem destaque. Os sistemas de apuração de custos estão entre os elementos de maior importância tanto para a análise gerencial e como para as decisões estratégicas de qualquer instituição.

Esse quadro não é diferente nas organizações hospitalares, em que, devido ao interesse social que desempenham, o aproveitamento eficiente dos recursos disponíveis assume uma importância maior para a sociedade, como meio de promover um atendimento hospitalar de qualidade para a população e com preços competitivos.

Ao conhecer os custos adequadamente, o administrador hospitalar poderá, dentre outros aspectos, identificar os desperdícios ocorridos na execução das atividades, melhorar os

serviços prestados pelo hospital e contribuir para o aprimoramento contínuo do gerenciamento das atividades dessas organizações.

Os avanços tecnológicos na área médica são constantes e o custo dos serviços prestados pelos hospitais tende a ser cada vez mais alto. O custo decorrente da inovação tecnológica e o ônus que advém de seu contínuo acompanhamento constituem fatores determinantes para o aumento dos custos da saúde.

Segundo Llewellyn e Northcott (2005, p.555), cuidado médico é caro e, em se tratando de hospitais o custo aumenta ainda mais. Nesse sentido, uma explosão em tecnologias médicas associadas ao crescente desenvolvimento da ciência sugere que essa afirmação seja verdadeira.

A introdução de novas tecnologias representa um ônus adicional aos pacientes. Nesse contexto, o desejo do profissional médico não é agregar somente tecnologia em sua atividade, mas obter maior precisão e rapidez nos resultados com o menor desconforto para seus pacientes (ALMEIDA e MELLO, 2003, p. 28).

O gerenciamento de custos nos hospitais é um fator de grande importância para a manutenção da qualidade dos serviços prestados aos pacientes. Se por um lado a constante pressão para a redução dos recursos gastos com as atividades hospitalares é essencial para a sobrevivência da instituição, por outro lado tal redução necessita de um atento cuidado para não comprometer a qualidade dos serviços prestados pelo hospital.

Em decorrência desses fatos, a administração hospitalar vem ganhando destaque na literatura financeira com a publicação de artigos em periódicos especializados em finanças, administração e contabilidade, livros e outras publicações, que abordam temas relacionados à administração hospitalar, como o gerenciamento de custos e a avaliação de sua rentabilidade.

Assim, no ambiente competitivo em que as empresas de qualquer setor econômico estão presentes, desenvolveu-se, a partir da década de 60, a filosofia do Custeio Alvo, como uma metodologia de gestão de custos que permite às organizações alcançarem rentabilidades que possibilitem a sua sobrevivência.

Os hospitais não são uma exceção a essa regra. Apesar da filosofia do Custeio Alvo ter origem na área industrial, seus conceitos podem ser aplicados a outros setores, como o de serviços, ao qual pertencem as organizações hospitalares.

1.2 Situação Problema

A literatura existente sobre Custeio Alvo concentra sua aplicação em atividades industriais, e tal concentração pode ser exemplificada pelo trabalho de Swenson *et al* (2003), apresentado no periódico eletrônico *Management Accounting Quarterly*. Esse trabalho examina as melhores práticas do Custeio Alvo em várias grandes empresas americanas e relata o sucesso por elas alcançado com o uso dessa técnica. Entretanto, todas as empresas são organizações industriais.

Ainda em razão dessa concentração, os livros, artigos e outras publicações que tratam do referido tema não abordam, em profundidade, a aplicação dos princípios, da filosofia e da metodologia do Custeio Alvo em empresas prestadoras de serviços com a mesma intensidade e atenção que nas empresas industriais.

Nas situações em que isso ocorre, tem-se uma abordagem superficial. Portanto, como consequência, não se encontra uma discussão aprofundada sobre a adequação dos métodos e critérios de custeio de produtos e serviços desenvolvidos pelas organizações prestadoras de serviços quando aplicados à luz da filosofia do Custeio Alvo.

Dentre as publicações sobre Custeio Alvo, uma primeira menção sobre sua aplicação em empresas não industriais é feita brevemente por Sakurai (1997, p.72), quando comenta a importância de seu uso no gerenciamento de custos em empresas de *softwares* para computadores.

Contudo, o autor resume-se ao comentário de que a aplicação do Custeio Alvo em empresas de *softwares* difere da aplicação em empresas de *hardware*, por utilizarem métodos diferentes (apesar de possuírem a mesma base conceitual). Mais adiante, Sakurai (1997, p.73) acrescenta que “há muitos anos vêm sendo feitas pesquisas sobre gerenciamento de custos de softwares, mas muitos aspectos ainda necessitam de aperfeiçoamento”. Nesses comentários é possível observar que o autor não especifica os métodos aos quais faz referência.

Em um outro comentário, Sakurai (1997, p. 62) argumenta que o cita que o “custo por absorção é o sistema mais comum usado no custo-meta”. Uma provável explicação para essa afirmação é a mencionada por Hansen (2002, p. 31) que observa que o Custeio por Absorção é o método de custeio mais utilizado no Japão. Assim, pode-se inferir que Sakurai baseia-se em uma observação empírica e sem a apresentação de pesquisa que a fundamente.

Posteriormente, o estudo realizado por Hansen (2002) aborda a aplicação da metodologia do Custeio Alvo em instituições de ensino superior para a determinação do custo dos seus cursos de pós-graduação. O mérito desse estudo reside na constatação da aplicabilidade do Custeio Alvo em uma atividade não industrial: a prestação de serviços.

No entanto, quanto à adoção dos métodos de custeio aplicados à metodologia do Custeio Alvo, o autor comenta que “o processo de cálculo do custo estimado varia de empresa para empresa, visto que cada empresa tem um método próprio de custeamento. Pode-se empregar o Custeio Variável, o Absorção, o Pleno, etc”. Ele enfatiza, ainda, a observação de Hovárth *et al.* (1998, p.2) que recomendam a aplicação do Custeio Alvo combinado com o Custeio

Baseado em Atividades (ABC). Porém, tal trabalho de Hovárth *et al.* refere-se á indústria automobilística.

Mais recentemente, Camacho (2004) demonstrou a viabilidade de aplicação da metodologia do Custeio Alvo em serviços hospitalares, em particular nas operações cesarianas realizadas em pacientes que possuíam planos de saúde e permaneciam internadas em apartamentos standard. Porém, limita-se a aceitar o método de custeio utilizado pelo hospital na determinação dos custos de seus serviços (nesse caso, o Custeio Pleno). Dessa forma, o referido pesquisador não questiona a metodologia de custeio utilizada na aplicação do Custeio Alvo.

No mesmo ano de 2004, Davila apresenta uma pesquisa, publicada na *Accounting Horizons* com empresas de alta tecnologia e planos de saúde (com vendas superiores a US\$300 milhões na Europa e nos Estados Unidos) sobre a aplicação de metodologias de custeio no lançamento de novos produtos.

Essa pesquisa revela que, em virtude da alta competitividade desses mercados, essas empresas, no momento do lançamento de novos produtos, consideram somente as informações mercadológicas para a determinação do preço de venda desses produtos.

A pesquisa mostra ainda que, no lançamento de novos produtos, aquelas empresas não utilizam seus complexos modelos de custeio. Isso porque elas consideram esses modelos lentos e burocráticos, ao comparar com o tempo de resposta desses modelos e o tempo disponível para a tomada de decisão sobre o preço de venda de lançamento de um novo produto. Por isso, o custo corrente de um novo produto somente será calculado após a produção ter sido iniciada e o produto já ter sido lançado no mercado.

Portanto, essa pesquisa permite concluir que, em ambientes de acirrada competição, o método de custeio não é um item relevante para a determinação do preço de venda de lançamento de novos produtos.

Em um recente trabalho publicado na *Accounting Organization and Society* em agosto de 2005, Llewellyn e Northcott apresentam uma pesquisa sobre a iniciativa do governo inglês de padronizar os custos dos serviços médicos e as dificuldades encontradas nessa padronização. O trabalho aponta a existência de divergências entre os valores de custos unitários apurados por diferentes hospitais.

Essas diferenças no custo unitário são motivadas por diferentes itens considerados na mensuração desses custos (por exemplo, salários e artigos de consumo), por diferenças relativas ao custo das instalações (por exemplo, infra-estrutura) e diferenças nas práticas clínicas utilizadas pelos diversos hospitais (por exemplo, a habilidade de profissionais do hospital em utilizar testes diagnósticos e o tempo de atendimento a pacientes).

Entretanto, apesar da abrangência da pesquisa na constatação dessas diferenças de custo, o trabalho é superficial na avaliação dos métodos de custeio empregados pelos diversos hospitais pesquisados.

Na literatura contábil e, em particular, no âmbito do gerenciamento de custos, é grande a discussão sobre as circunstâncias em que os métodos de custeio devem ser aplicados independentemente da atividade econômica da organização em estudo. O gerenciamento de custos tem adquirido importância nos últimos tempos devido a dinâmica concorrência na qual as empresas estão inseridas e ao estreito relacionamento com os processos internos da empresa (PAGNANI, 2000, p.01). Nos hospitais, essa discussão permanece válida, pois seus custos comportam-se como em qualquer outra atividade empresarial.

Os hospitais estão inseridos nas atividades econômicas de grande responsabilidade social, pois estão diretamente relacionados com vidas humanas. Nessas atividades os avanços tecnológicos são constantes e os custos dos serviços prestados pelos hospitais tendem a ser cada vez mais elevados. O ônus dessa tendência é o contínuo aumento dos custos da saúde para toda a sociedade.

Essa constatação justifica a crescente necessidade da eficaz gestão desses custos. O estudo sobre o comportamento dos custos hospitalares (para novos produtos e serviços ou para os já existentes) é, portanto, um tema de relevante importância no estudo do gerenciamento estratégico de custos.

De acordo com Pagnani (2000, p.01), o gerenciamento de custos tem adquirido importância nos últimos tempos por envolver a dinâmica concorrencial em que a empresa está inserida e ter estreito relacionamento com os processos internos da empresa.

Diante disso e do ambiente de competição em que as instituições atuam, a metodologia do Custeio Alvo surge com uma alternativa a ser explorada para a melhoria da qualidade do gerenciamento dos custos hospitalares.

Assim, devido a ausência de estudos que tratem os métodos de custeio sob o enfoque do Custeio Alvo, a questão de pesquisa proposta neste trabalho é: *qual é o método de custeio que traria mais benefícios ao gerenciamento estratégico de custos em organizações hospitalares sob a ótica do Custeio Alvo?*

1.3 Objetivos

O objetivo final deste trabalho é caracterizar o método de custeio que possibilite mais benefícios ao gerenciamento dos custos dos serviços prestados por organizações hospitalares sob a ótica da filosofia do Custeio Alvo.

1.4 Delimitações

Para Vergara (2000, p.30), a “delimitação do estudo refere-se à moldura que o autor coloca em seu estudo”. Ainda segundo essa autora, a inclusão da delimitação do estudo é necessária para informar o leitor sobre os pontos que serão (e os que não serão) abordados na pesquisa.

Dessa forma, este estudo será desenvolvido com as delimitações descritas a seguir.

1.4.1 Setorial

Esta pesquisa terá enfoque no setor de serviços e, particularmente, será direcionada às organizações hospitalares.

1.4.2 Temporal

As informações que apóiam esta pesquisa abrangem o período que se inicia em novembro de 2002 (inauguração do hospital) e termina no mês de dezembro de 2005, quando do encerramento deste trabalho.

1.4.3 Geográfica

A pesquisa foi realizada na unidade hospitalar de uma cooperativa de trabalhos médicos de uma cidade do interior do estado de São Paulo. As características desse hospital são descritas no Capítulo 4.

1.4.4 Conceitual

Como já citado, esta pesquisa estuda a aplicação de métodos de custeio utilizados na metodologia do Custeio Alvo. Entretanto, não abrangerá todos os métodos existentes na literatura contábil. A análise dos métodos de custeio será restrita a dois métodos:

- o Custeio Variável, que não permite a distribuição dos custos e despesas fixas a unidade de produto ou serviço;
- o Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing - ABC*), que distribui os custos e despesas fixas a unidade de produto ou serviço pelo critério das atividades envolvidas na elaboração desse produto ou serviço;

O objetivo deste trabalho não é discutir a validade de todos os métodos de custeio, visto que outros trabalhos já foram realizados sobre esse tema, como as dissertações de mestrado de Santos (2000) e Vartanian (2000). Com esta pesquisa busca-se comparar a utilidade dos métodos de custeio no gerenciamento de custos sob a ótica do Custeio Alvo.

No Capítulo 2, as razões da opção por esses dois métodos serão detalhadas com maior profundidade.

Os conceitos econômicos de custo de oportunidade, valor do dinheiro no tempo, planejamento estratégico e operacional, dentre outros, também não serão objetos deste estudo. Esses aspectos, apesar de sua importância, não pertencem ao escopo deste trabalho.

1.5 Procedimentos Metodológicos

Visando à realização desta pesquisa, recorreu-se às contribuições de Lakatos e Marconi (1989 e 2003), Vergara (2000), Yin (2005), Cooper e Schindler (2003), Hair *et al* (2005), dentre outros. A leitura desses trabalhos direcionou a pesquisa para um estudo de caso.

Na fase inicial, uma pesquisa bibliográfica foi realizada para a fundamentação teórica deste estudo. Foram consultados livros, artigos em periódicos qualificados, *sites* de instituições especializadas nos temas relacionados com a pesquisa e estudos apresentados em congressos nacionais e internacionais. Depois disso, optou-se pelo desenvolvimento de um estudo de caso para investigar a validade do propósito desta pesquisa. O protocolo do estudo de caso será apresentado no Capítulo 3.

Para tanto, a pesquisa apóia-se em entrevistas com os administradores do hospital para identificar as características da gestão de preços e custos por eles adotados, verificar a aderência aos princípios do Custeio Alvo e, por fim, identificar o método que propicia mais benefícios no gerenciamento de custos do hospital.

Complementarmente às entrevistas, as informações contábeis e financeiras foram obtidas em relatórios gerenciais existentes no hospital.

Deve-se ressaltar que os resultados, os achados e as conclusões aqui obtidos não poderão ser generalizados, pois esta pesquisa foi feita no âmbito de uma única unidade hospitalar.

1.6 Justificativa da pesquisa

A literatura disponível sobre a metodologia do Custeio Alvo está concentrada nas atividades industriais. Para as empresas prestadoras de serviço, são poucos os trabalhos que abordam a aplicação da filosofia, princípios e metodologia de determinação do custo alvo. Nesses poucos trabalhos encontrados, os métodos e critérios de custeio utilizados para a mensuração do custo alvo dos produtos e serviços dessas organizações são tratados superficialmente.

A literatura contempla inúmeros trabalhos que discorrem sobre as vantagens e desvantagens dos métodos de custeio para fins gerenciais. Apesar do elevado número de trabalhos, uma opinião consensual entre os pesquisadores sobre esses métodos está longe de ser alcançada.

Na literatura contábil, a discussão sobre os diferentes métodos de custeio está concentrada no tratamento a ser conferido aos custos fixos. Diante disso, os métodos de custeio podem ser vistos sob duas formas de tratamento diferentes no que se refere aos custos fixos: aquela que defende que esses custos fixos não podem ser diluídos, distribuídos, rateados, ou, ainda, direcionados a uma unidade de produto, e aquela que, seguindo um critério pré-determinado, aceita a possibilidade de diluição desses custos a uma unidade de produto.

A título de exemplo, os pesquisadores que defendem que o método do Custeio Variável apresenta maior o número de vantagens sobre os demais para a tomada de decisão, como a aceitação de um novo pedido. Todavia, outros pesquisadores defendem que os outros métodos de custeio possuem a mesma capacidade de informação, bastando estar atento às características de cada um.

De outro lado, existem pesquisadores que justificam que para o gerenciamento de custos a metodologia apresentada pelo Custeio Baseado em Atividades (*ABC - Activity Based Costing*) é a que possibilita a mais acurada técnica de gerenciamento de custos de produtos ou serviços. De forma equivalente, outros pesquisadores entendem que outros métodos podem ser utilizados com idênticas vantagens e menor custo de obtenção dessas informações.

Dessas discussões deduz-se que cada método de custeio apresenta vantagens e desvantagens que dependem do objetivo com que eles serão utilizados pelo pesquisador ou administrador. Pode-se depreender que cada método não é melhor ou pior que outro, pois sua aplicabilidade varia com o objetivo para o qual ele será utilizado, o momento de sua utilização, a cultura dos administradores e o modelo de gestão vigente na instituição.

Nesse contexto, vale recordar a indagação de Martins (2005) e refletir sobre ela: “Se há um método de custeio que seja superior aos demais, porque os demais métodos ainda não desapareceram?”

Essa discussão abrange todos os setores econômicos e, naturalmente, os hospitais não são uma exceção. Nos últimos anos, a literatura tem destinado maior espaço às questões sobre a administração hospitalar em virtude da crescente importância dessas organizações em nossa sociedade. Expansão populacional, aumento da longevidade das pessoas e desenvolvimento tecnológico são alguns dos argumentos relacionados ao destaque dos hospitais em questão.

Assim, é oportuna a discussão sobre a aplicabilidade dos métodos de custeio utilizados pelas empresas prestadoras de serviços como são as organizações hospitalares, no gerenciamento de seus custos. Dessa forma, um estudo dos métodos de custeio analisados sob a ótica da metodologia do Custeio Alvo trará uma contribuição ao avanço da gestão de custos nessas organizações.

1.7 Formatação, referências bibliográficas e citações

Para a apresentação deste trabalho, foram seguidas as Diretrizes para a Apresentação de Dissertações e Teses da Universidade de São Paulo, de autoria do Sistema Integrado de Bibliotecas da Universidade de São Paulo (SiBi/USP), para atender às exigências das publicações acadêmicas.

1.8 Estrutura do trabalho

Este trabalho é composto de cinco capítulos cujo conteúdo é resumidamente apresentado a seguir:

- **Capítulo 1:** caracteriza a questão de pesquisa do estudo, os objetivos, as limitações e a metodologia empregada na pesquisa.

- **Capítulo 2:** destina-se ao referencial teórico com uma revisão bibliográfica sobre as pesquisas e estudos realizados sobre o Custeio Alvo e os métodos de custeio.

As análises desenvolvidas seguem a seguinte hierarquia:

a) para a conceituação teórica dos temas, foram priorizados:

- teses de livre docência, doutoramento e dissertações de mestrado,
- livros, em seu idioma original,
- livros traduzidos,
- artigos publicados em periódicos de prestígio e
- anais de congressos.

b) para aspectos relacionados à aplicação contemporânea dos conceitos apresentados, foram priorizados:

- artigos publicados em periódicos de prestígio,
- anais de congressos,
- teses de livre docência, doutoramento e dissertações de mestrado,
- livros, em seu idioma original e
- livros traduzidos.

- **Capítulo 3:** refere-se à descrição dos métodos de pesquisa utilizados no trabalho, concentrando sua atenção no método do estudo de caso.

- **Capítulo 4:** contém o resultados, as constatações empíricas e os achados obtidos na pesquisa deste estudo de caso.

- **Capítulo 5:** destina-se às conclusões obtidas pela pesquisa, considerações finais e recomendações para futuros estudos.

Ao final, são relacionadas as referências bibliográficas utilizadas ao longo do trabalho. Seguindo a sugestão de Martins (2004, p.55), essas referências são segmentadas entre aquelas efetivamente citadas ao longo do texto (Referências Bibliográficas) e aquelas somente consultadas pelo pesquisador, mas que não foram expressamente citadas no trabalho (Bibliografia Consultada).

Complementando, o questionário utilizado na pesquisa é inserido no apêndice.

2 – Referencial Teórico

Este capítulo destina-se à revisão dos conceitos envolvidos na metodologia de Custeio Alvo e dos principais aspectos relativos aos métodos de custeio encontrados na literatura contábil.

2.1 Custeio Alvo

Custeio Alvo (ou *target costing*) é um instrumento de gerenciamento estratégico de custos e planejamento de lucros. Envolve a redução dos custos totais de um produto (ou serviço) começando pelos estágios de planejamento e desenvolvimento, segue pela fase de produção, continua por todo o ciclo de vida do produto e exige, também, a integração de todas as áreas da empresa.

Embora seja um conceito originado no ambiente industrial, de acordo com Rocha (1999, p.126), o Custeio Alvo pode ser utilizado em qualquer entidade econômica: empresas, instituições governamentais ou não, e abrange, inclusive, famílias ou indivíduos. Entretanto, segundo o mesmo autor, “é no contexto do mundo dos negócios, em ambientes de acirrada competição, que o custeio alvo, ou *target costing*, vem se revelando, nas últimas décadas, um instrumento gerencial estratégico de grande valia”.

Ainda seguindo o pensamento desse autor, o uso do conceito de custo alvo (ou custo-meta, ou custo-objetivo, ou expressão similar) é tão antigo quanto à necessidade de se ajustar o montante de gastos de qualquer organização ao seu montante de receita.

Para entendimento do leitor das idéias aqui apresentadas, é necessário mencionar a diferença entre Custeio Alvo (ou *target costing* ou custeio-meta) e custo alvo (ou *target cost* ou custo-meta). O primeiro é o processo de custeamento para a determinação do valor monetário do custo de um produto (custo alvo) que uma empresa necessita atingir para que seu produto seja competitivo no mercado em que atua. Por isso, a determinação do custo alvo é o objetivo do processo do Custeio Alvo.

O Custeio Alvo tem sido aplicado predominantemente em empresas industriais. Porém, este trabalho dedica-se à sua aplicação em empresas prestadoras de serviços e, nesse setor econômico, são poucos os estudos realizados tanto no Brasil como no exterior.

No exterior, encontram-se os artigos de Samaddar (2001), Bharat (2001) e Ray (2001) publicados na revista *Health Administrator*, na Índia. Tais artigos abordam o problema da redução de custos em hospitais com o uso de técnicas do Custeio Alvo, com destaque especial para a importância do uso da Engenharia do Valor como uma técnica muito útil para análise de custos em hospitais. Contudo, esses trabalhos não aprofundam a discussão sobre a metodologia de custeio empregada pelas instituições estudadas na determinação do custo alvo de seus produtos e serviços.

No Brasil, destacam-se alguns estudos acadêmicos, como a dissertação de mestrado de Hansen (2002), que analisa a aplicação do Custeio Alvo em cursos de pós-graduação de entidades privadas de ensino superior, e a de Camacho (2004), sobre sua aplicação em organizações hospitalares.

2.1.1 Histórico

Apesar de aparentemente nova, a história do Custeio Alvo é relativamente antiga. Segundo Sakurai (1997, p.49-51), o Custeio Alvo (*target costing*, em inglês ou *genka kikaku*, em japonês) surgiu na década de 1960 na Toyota. No início da década de 1970, espalhou-se rapidamente para outras empresas japonesas e, posteriormente, a partir de 1980, chegou a empresas alemãs, americanas e de outros países ocidentais.

A história do Custeio Alvo relatada pelo autor acima citado indica que esse conceito surgiu na década de 1960, em resposta às difíceis condições econômicas do mercado japonês daquela época e devido ao excesso de produtos das companhias ocidentais nos mercados asiáticos. Sobre isso, o autor relata que “as empresas japonesas estavam experimentando uma falta de recursos e de pessoal capacitado necessários para o desenvolvimento de novos conceitos e técnicas que eram requeridas para a competição nos termos de qualidade, custos e produtividade”.

Ainda segundo o autor, os japoneses apoiaram-se na crença de que a combinação de esforços de todas as áreas da empresa (planejamento, marketing, engenharia, finanças, produção, etc) poderia ser a solução para as adversidades da economia de seu país naquele período.

Na busca por uma solução desses problemas econômicos, os japoneses identificaram a idéia da Engenharia de Valor, surgida nos Estados Unidos durante a Segunda Guerra Mundial, ao analisar a maneira de atuar das empresas ocidentais. Com base na Engenharia de Valor e integrando os esforços da alta administração das empresas e da linha de produção, o Custeio Alvo surgiu como um sistema de planejamento de lucros e gestão de custos, que revolucionou

a indústria japonesa nas décadas de 1960 e 1970 (FEIL *et al*, 2004, p.10).

Sakurai (1997, p. 49-52) menciona que o Custeio Alvo espalhou-se inicialmente em empresas montadoras de automóveis japonesas no início da década de 1970. Em seguida, seu uso expandiu-se para outros setores industriais do Japão, tornando-se, ao final da década de 1980, um forte instrumento de gerenciamento estratégico de custos e com forte ligação com o planejamento estratégico empresarial.

A expansão do Custeio Alvo chegou à Europa (e, em particular, na Alemanha) e nos Estados Unidos, somente ao final da década de 1980, como mostra o estudo na dissertação de mestrado de Scarpin (2000, p. 50).

Para Sakurai (1997, p.52), o Custeio Alvo consolidou-se, ao longo do tempo, como um instrumento de gerenciamento estratégico de custos que abrange o planejamento de lucros e a redução de custos.

Para essa consolidação, a atuação do *Consortium for Advanced Manufacturing – International* (CAM-I) (www.cam-i.org) e do *Institute of Management Accountants* (IMA) (www.imanet.org), ambos nos Estados Unidos, têm colaborado para a expansão dos conceitos do processo do Custeio Alvo. Essas instituições são, atualmente, as principais organizações pesquisadoras e divulgadoras do *Target Costing*.

No Brasil, existem poucas referências de estudos sobre Custeio Alvo. Alguns livros de autores do exterior, com destaque para Sakurai (1997) e Monden (1999), foram traduzidos para o português e dedicam maior atenção ao tema. No entanto, os autores nacionais abordam o tema em seus livros apenas superficialmente, como Martins (2003). Além de livros, destacam-se os artigos publicados em revistas técnicas de contabilidade e finanças, como Rocha e Marins (1999) e Pohlmann e Rocha (2002), e as dissertações de mestrado de Scarpin (2000), Hansen (2003) e Camacho (2004).

A evolução do Custeio Alvo é citada mais detalhadamente em outros trabalhos. Esta pesquisa não visa ao relato da história do Custeio Alvo, mas preocupa-se com a sua aplicação e, por esse motivo, não aprofunda sua história. Entretanto, caso o leitor tenha interesse, Ansari *et. al.* (1997), Sakurai (1997) e Monden (1999) são referências para uma pesquisa histórica mais detalhada. Além desses, as dissertações de mestrado de Scarpin (2000), Hansen (2002) e Camacho (2004) também apresentam contribuições de interesse histórico sobre o tema.

2.1.2 Definição

Os principais estudiosos do Custeio Alvo oferecem diversas definições sobre o tema. A seguir são apresentadas algumas dessas definições.

Uma primeira definição é apresentada por Sakurai (1997, p. 52), que diz que

O Custeio Alvo é um processo estratégico de gerenciamento de custos para reduzir os custos totais, nos estágios de planejamento e de desenho do produto. Atinge-se esse alvo concentrando os esforços integrados de todos os departamentos da empresa, tais como marketing, engenharia, produção e contabilidade.

Sobre o mesmo assunto, Monden (1999, p. 27) explica que:

[...] o custo alvo incorpora a administração do lucro em toda empresa durante a etapa de desenvolvimento do produto. Especificamente, esses esforços em toda empresa incluem (1) planejar produtos que tenham a qualidade de agradar ao consumidor, (2) determinar os custos-alvo (inclusive custos de investimento alvo) para que o novo produto gere o lucro-alvo necessário a médio ou longo prazos, dadas as condições de mercado correntes, e (3) promover maneiras de fazer com que o projeto do produto atinja os custos-alvo, ao mesmo tempo em que satisfaça as necessidades do consumidor por qualidade e pronta-entrega.

A definição proposta por Monden é mais abrangente que a de Sakurai, pois destaca que o Custeio Alvo é um processo de administração do lucro em toda a empresa, em vez de ater-se somente ao processo de redução de custos, como citado por este.

Além dessa visão sistêmica, Monden inclui em sua definição a preocupação com o consumidor do produto, destaca a necessidade de avaliação do resultado obtido com o produto a médio e longo prazo e salienta que as condições de mercado em que o produto está inserido afetam seu custo.

Dessa definição de Monden pode-se ainda considerar a preocupação do autor com o custo do investimento necessário para a elaboração do produto ao citar o custo do financiamento para alcançar o custo alvo. Essa é uma preocupação relevante pois o Custeio Alvo inicia-se na fase de desenvolvimento e projeto do produto (mais adiante, tal característica será abordada com mais detalhes).

Uma outra definição é proposta por Scarpin (2000, p. 55), que define o Custeio Alvo como:

[...] um modelo de gerenciamento de lucros e custos, desenvolvido principalmente para novos produtos (ou produtos que terão seu projeto alterado) visando trazê-los para uma situação de mercado, ou seja, o produto passa a ter um preço de mercado competitivo, proporcionando um retorno do investimento durante todo o seu ciclo de vida a um custo aceitável (custo alvo), determinado pelo seu preço de venda.

Nessa definição, o autor destaca a possibilidade de aplicação do Custeio Alvo tanto em novos produtos como na alteração de produtos já existentes e a influência do mercado sobre o preço de venda.

Já Hansen (2002, p. 14) define o Custeio Alvo como:

[...] um processo de planejamento de resultados, com base no gerenciamento de custos e preços, que se fundamenta em preços de venda estabelecidos pelo mercado e nas margens objetivadas pela empresa. Nesse processo, os custos são definidos na fase de projeto de novos produtos (ou de produtos reprojatados), visando à satisfação dos clientes e otimizando o custo de propriedade do consumidor, abrangendo toda a estrutura organizacional da empresa e todo o ciclo de vida do produto, envolvendo um segmento relevante da cadeia de valor.

Em sua definição, Hansen insere a relação de custos e preços com a margem objetivada para a empresa, além de destacar o envolvimento do produto com sua cadeia de valor, a satisfação dos clientes e o custo de propriedade do consumidor.

Diante da análise das diversas propostas de definição do Custeio Alvo, pode-se concordar com Scarpin (2000, p.55) ao observar que não há uma definição única na literatura. Existem diferenças de terminologia usada em cada definição entre os diversos autores (como os termos processo, sistema, modelo).

Dentre as definições citadas, existem diferenças entre os aspectos incluídos em uma e outra definição. Grau de envolvimento das áreas da empresa, novos produtos ou produtos já existentes, custo de propriedade e cadeia de valor são exemplos de aspectos que diferenciam uma definição de outra.

Em vista dessa diversidade de definições, Camacho (2004, p14-19) apresenta uma análise que contempla e compara tal diversidade de definições encontrada na literatura e, ao mesmo tempo, propõe a sua definição para o Custeio Alvo. Assim, o autor postula que:

Custeio Alvo é um processo de gerenciamento de custos por meio do qual se busca o custo alvo. Dessa definição, depreende-se o corolário:

- a. este processo requer o envolvimento de pessoas de várias áreas da empresa;
- b. o processo é centrado sempre no projeto, tanto de novos produtos quanto daqueles que já estão em produção e que precisam ser reprojatados;
- c. deve ser focado nas necessidades dos consumidores;
- d. deve contemplar os custos relevantes de uso e de propriedade do consumidor;
- e. deve contemplar um segmento relevante da cadeia de valor.

O mérito dessa proposta é por ela ser abrangente, contemplando muitos aspectos citados pelos diversos pesquisadores. Entretanto, a proposta salienta que o Custeio Alvo é um processo de gerenciamento de custos e não um processo de administração de lucros, como sugere a definição de Monden (1999, p.27).

Segundo Scarpin (2000, p.57), existem, também diferenças de visão do Custeio Alvo entre os japoneses e os americanos.

Para os japoneses, o Custeio Alvo é um instrumento de gestão de custos, com integração de todos os departamentos da empresa, que visa reduzir o custo do produto ao longo do seu ciclo de vida. Tal visão é também utilizada pelos alemães e pelo *Consortium for Advanced Manufaturig – International (CAM-i)*.

Já os americanos consideram o Custeio Alvo uma simples técnica de cálculo de custos, que objetiva identificar o custo de produção de um produto para gerar uma margem de lucro desejada pela administração da empresa.

Diante dos inúmeros pontos de vista sobre o tema, este autor considera a definição de Ansari *et al.* (1997, p. 11) a mais abrangente encontrada na literatura. Nesse sentido, cita que:

O processo do Custeio Alvo é um sistema de planejamento de lucros e gerenciamento de custos que é conduzido pelo preço, focado no cliente, centrado no projeto e envolvendo várias áreas da empresa. O Custeio Alvo inicia o gerenciamento de custos nos estágios iniciais do desenvolvimento do produto e é aplicado durante todo o ciclo de vida do produto por um envolvimento efetivo em toda a cadeia de valor.¹

¹ The target costing process is a system of profit planning and costing management that is price led, customer focused, design centered, and cross functional. Target Costing initiates cost management at the earliest stages of product development and applies it throughout the product life cycle by actively involving the entire value chain.

Todavia, considerando as observações de Camacho (2004, p.14-15) sobre o uso do termo sistema utilizado por Ansari *et al* nessa definição, o autor substituiria tal termo por processo e manteria o restante da definição, por entender que o Custeio Alvo tem as características de um processo, não de um sistema.

Para Ferreira (1975, p.1140), o significado do termo processo é “uma maneira pela qual se realiza uma operação, segundo determinadas normas; método, técnica”.

Dentre os diversos significados da palavra sistema, Ferreira (1975, p.1309) destaca que sistema é um:

- [...] conjunto de elementos, materiais ou idéias, entre os quais se possa encontrar ou definir uma relação [...]
- [...] disposição das partes ou elementos de um todo coordenados entre si e, que funcionam como estrutura organizada [...]
- [...] conjunto ordenado de meios de ação ou de idéias, tendente a um resultado.

No entender do pesquisador, Custeio Alvo é uma metodologia que possui as características que se assemelham mais a um processo do que a um sistema, justificando, assim, a opção feita.

Por fim, em vista dos comentários apresentados, o autor considera que Custeio Alvo é um processo de gerenciamento de lucros no longo prazo, que concentra os esforços de todas as áreas da empresa relacionadas ao produto na redução de custos e despesas, em ambientes em que não é possível a gestão sobre os preços de venda, devido às condições do mercado em que a empresa atua. O esforço da gestão dos custos e despesas é orientado para a fase de desenvolvimento do produto, que envolve toda a cadeia de valor na qual ele se insere e objetiva a satisfação e otimização do custo de propriedade dos consumidores.

Ademais, cabe observar que além dessas diferenças relativas ao Custeio Alvo, existe uma outra envolvendo o conceito do custo alvo (valor monetário do custo) para a qual existem duas correntes de opinião, destacadas por Camacho (2004, p.19), sobre a relação entre dois termos utilizados na literatura: o custo alvo e o custo máximo admissível.

O custo alvo refere-se ao custo determinado pelo processo do Custeio Alvo a partir do preço de venda do mercado para dado produto. É o custo que a empresa procura alcançar para seu produto.

Já o custo máximo admissível é o maior valor que o custo corrente praticado (ou estimado) pode alcançar na elaboração do produto para a empresa alcançar a rentabilidade desejada em tal produto.

Na opinião de Martins (2003, p.224), uma primeira corrente define o custo alvo como o maior valor que o custo de um produto poderia alcançar para que a empresa consiga a rentabilidade mínima desejada em função do preço de venda de mercado de tal produto. Nessa hipótese, o custo alvo seria igual (ou aproximadamente igual) ao custo máximo admissível.

Essa mesma linha de pensamento é defendida por Colauto, Beuren e Rocha (2004, p.5) que afirmam que o custo alvo “pode ser entendido como o custo máximo admissível de um produto, com vistas a alcançar o nível de lucratividade desejada, considerando-se o preço de venda que o mercado suporta”.

Assim, o custo alvo será atingido quando for igual ou superior ao custo máximo admissível.

A outra corrente de pensamento considera que o custo alvo é o montante obtido pela diferença (*gap*) entre o custo máximo admissível e o custo corrente praticado (ou estimado) para um produto. Isto é, o custo alvo será atingido quando essa diferença for igual (ou próximo) a zero. Ou ainda, quando o custo máximo admissível for superior ao custo corrente do produto.

Essa segunda linha de pensamento é defendida por Rocha (1999, p.126) ao definir que

Custo alvo é o montante de custos que deve ser eliminado, ou aumentado, para que o custo estimado de um produto, ou serviço, se ajuste ao permitido, tendo em vista o custo de uso e de propriedade para o consumidor, o preço alvo e as margens objetivadas para cada ela da cadeia.

Essa definição é também defendida pelo pronunciamento emitido pelo *Institute of Management Accountants* – IMA (1999, p. 46).

Entretanto, para fins desta pesquisa, este autor considera que essas duas correntes de opinião diferenciam-se apenas em sua forma de expressão. A rigor, ambas podem ser interpretadas de maneira semelhantes pois quando o custo estimado de produção for inferior ao custo máximo admissível, a diferença entre os dois valores será negativa (ou nula). Portanto, na aplicação prática do Custeio Alvo, tanto uma forma como a outra objetivam o mesmo resultado final, independentemente do uso de uma ou outra terminologia.

Finalmente, para uniformidade de entendimento deste trabalho, o custo alvo será tratado pela terminologia da primeira proposta: o custo alvo é o custo máximo admissível de um produto determinado a partir de seu preço de venda de mercado para atingir a rentabilidade desejada pela empresa.

2.1.3 Objetivos

Uma vez apresentada a definição do Custeio Alvo, pode-se então discutir os objetivos desse processo gerenciamento empresarial.

Sakurai (1997, p.55) apresenta dois objetivos para o uso do Custeio Alvo:

1. **Reduzir o custo**, reduzindo os custos totais (incluindo custos de produção, de marketing, e de usuário), mantendo, ao mesmo tempo, alta qualidade.
2. **Planejar estrategicamente os lucros**, formulando planos estratégicos de lucros e integrando informação de marketing com fatores de engenharia e de produção.

Para Monden (1999, p. 27-28), o Custeio Alvo também possui dois objetivos:

1. Reduzir os custos de novos produtos de maneira que o nível de lucro possa ser garantido, ao mesmo tempo em que os novos produtos satisfaçam os níveis de qualidade, tempo de entrega e preço exigidos pelo mercado.
2. Motivar todos os funcionários a alcançar o lucro-alvo durante o desenvolvimento de novos produtos tornando o custo-avo uma atividade de administração do lucro por toda empresa.

Os argumentos dos autores para os objetivos do Custeio Alvo são freqüentemente citados pela literatura de gestão de custos. Dessa forma, são, efetivamente, objetivos claros, bem

determinados e concisos, já que ambos objetivam a redução de custos e planejamento de lucros.

Uma ampliação desses objetivos é proposta por Hansen (2002, p. 15), ao considerar os objetivos do Custeio Alvo como um processo para:

- Alcançar o lucro alvo, tornando a obtenção do custo alvo uma atividade de administração do lucro da empresa;
- Mudar a visão da formação do preço de venda, onde o custo não é o fator que determina o preço e sim o preço é que determina o custo;
- Promover uma completa integração entre todos os setores da empresa, objetivando o envolvimento de todos em perfeita sintonia para o funcionamento correto do Custeio Alvo a fim de que os esforços para a gestão de custos consigam ser plenamente atingidos;
- Fazer análise de custos considerando todo ciclo de vida do produto, visando otimizar o custo de propriedade do consumidor (*Total Cost of Ownership – TCO*);
- Otimização do custo total do produto sem fazê-lo perder, contudo, seu padrão de qualidade.

Esses objetivos têm o mérito de serem mais amplos que aqueles encontrados na literatura de gestão de custos. No entanto, não está considerada a avaliação da cadeia de valor em que o produto está envolvido.

A inclusão da cadeia de valor nos objetivos do Custeio Alvo é sustentada pela definição de Ansari *et al* (1997, p.4) apresentada no item precedente.

A análise da cadeia de valor do produto é uma característica do Custeio Alvo e deve ser incluída em seus objetivos, pois os efeitos das atividades que antecedem a elaboração do produto (e também as atividades que a sucedem), seja no interior da empresa como em seus fornecedores, causam impactos diretamente na formação dos custos do produto .

2.1.4 Requisitos

Após a definição do processo do Custeio Alvo, é necessário verificar as condições em que ele é aplicado. Isto é, devem ser analisados os requisitos para a sua aplicação.

O processo do Custeio Alvo foi definido como um processo de planejamento de lucros. A geração de lucros é essencial para a sobrevivência de toda e qualquer empresa a longo prazo. Eventualmente, por diferentes razões, a atuação da empresa pode atravessar momentos deficitários por curtos períodos. No longo prazo, a sobrevivência deve ser revertida para uma perspectiva de lucratividade. Caso contrário, ela não sobreviverá.

Esse preâmbulo é feito porque alguns trabalhos, como o de Rocha e Martins (1998, p.2-5), o de Hansen (2002, p. 19) e o de Camacho (2004, p. 29-37), consideram a lucratividade da empresa um requisito (ou princípio ou premissa) do Custeio Alvo. Entretanto, este autor discorda dessa opinião, uma vez que a razão do desenvolvimento do Custeio Alvo é a continuidade da empresa, sua sobrevivência e a geração de lucros. Desse modo, a obtenção de lucro não deveria ser considerada um requisito, mas o objetivo do Custeio Alvo.

Ainda sobre a lucratividade das empresas, observa-se a opinião de Teixeira e Hansen (2001, p. 3) que afirmam que “a sobrevivência da empresa é garantida pelo lucro – isto significa que o *Target Costing* será aplicado somente em empresas ou instituições que sobrevivam através do lucro obtido em suas operações”.

Tal observação conflita com a posição aqui defendida, pois entende-se que o Custeio Alvo poderá ser aplicado em empresas, independentemente de sua condição financeira. Evidentemente, se a empresa não for lucrativa ela não sobreviverá, porém essa situação não está (e não pode estar) relacionada à condição de uso ou não de uma determinada ferramenta gerencial.

É importante lembrar que Custeio Alvo surgiu em reação às condições econômicas adversas às empresas japonesas e sua aplicação permitiu reverter aquelas condições para um quadro favorável às empresas, tornando-as lucrativas.

Após essa observação inicial, pode-se analisar os requisitos do processo do Custeio Alvo.

Segundo Ferreira (1975, p. 1222), requisito é uma “condição necessária para a obtenção de certo objetivo”.

Requisitos são, portanto, as proposições iniciais que devem ser observadas para a validação de todas as deduções obtidas ao longo desse processo.

Os requisitos aqui relatados são fundamentados a partir de pesquisa realizadas em Ansari *et al* (1997, 10-19), Sakurai (1997, p. 55-58), Rocha e Martins (1999, p.2-5), Scarpin (2000, 63-73), Pohlmann e Rocha (2002, p. 369-370), Hansen (2002, 18-21) e Camacho (2004, 29-32). Esses requisitos são:

1. O preço de venda determina o custo do produto
2. O consumidor é o foco principal do Custeio Alvo
3. O projeto do produto é fator determinante do seu custo
4. O Custeio Alvo deve considerar o custo total de propriedade
5. O Custeio Alvo deve atingir toda a cadeia de valor
6. O Custeio Alvo requer envolvimento da empresa como um todo

A seguir, esses requisitos serão comentados de forma resumida e relacionados com o propósito deste trabalho.

2.1.4.1 O preço de venda determina o custo do produto

Nos últimos anos, os preços dos produtos foram cada vez mais influenciados pela competição entre as empresas. Os consumidores passaram a impor mais acentuadamente sua vontade e a

definir as características dos produtos e o preço a pagar por eles. Da ocorrência desse fato, o Custeio Alvo surge como um instrumento gerencial que considera o custo dos produtos definidos a partir de um valor externo à empresa (preço de mercado).

Uma das características do Custeio Alvo é que o custo do produto é obtido a partir do seu preço de venda (estabelecido pelo mercado) subtraindo-se a margem de lucro desejada pela empresa para esse produto. Em outras palavras, é o preço de venda que determina o custo do produto, isto é, o custo máximo permitido (ou admissível).

Essa característica inverte a lógica de precificação em que o custo do produto é base para a formação de seu preço de venda. Nessa ótica, Rocha e Martins (1999, p.3) observam que nos mercados em que existe grande competitividade, essa metodologia poderá ser desastrosa para a empresa. Isso porque, se um produto possui seu custo muito elevado em relação à concorrência e seu preço for estipulado com base nesse custo, suas vendas tenderão a não ter um bom desempenho.

Em oposição a essa lógica (o custo determina o preço de venda), esses mesmos autores explicam que, no Custeio Alvo, “se o custo projetado, comparado com o preço estipulado, não der a rentabilidade satisfatória, o projeto é modificado antes do início da produção. Se não for possível projetar o produto com o custo adequado, ele nem é produzido”.

No ambiente empresarial dos últimos anos, os custos dos produtos sofreram acentuadamente a influência dos preços praticados pelo mercado.

Nesse sentido Teixeira e Hansen (2001, p.3), ao comentarem os princípios do Custeio Alvo, mencionam que “a competição é o fator determinante na definição do custo [...]’ e concluem que “[...] só se pode aplicar o *Target Costing* em empresas ou instituições que estejam inseridas em mercados altamente competitivos”.

Essa conclusão limita a aplicação do Custeio Alvo a ambientes que apresentem alta competitividade. Entretanto, Rocha e Martins (1999, p.3), comentando o mesmo tema, expandem a aplicação do processo, ao salientar que “[...] o fato do Custeio Alvo ser mais praticado em ambientes de alta competitividade não significa que não possa ser utilizado em mercados onde haja monopólio ou poucas empresas atuando. Ele pode ser muito útil na melhoria do desempenho da empresa como um todo”.

Esse segundo entendimento é mais abrangente e permite a aplicação do Custeio Alvo em maior número de empresas. Seguindo essa linha de pensamento, este autor entende que a filosofia do Custeio Alvo pode ser utilizada em qualquer atividade empresarial em que exista pressão externa sobre os preços da empresa. Tal pressão pode ser exercida tanto por um mercado composto por inúmeras empresas atuando em acirrada competição como, no limite, por uma só empresa, cujas compras representem significativa participação nas vendas de sua fornecedora.

Um exemplo em que a existência de pressão externa afeta os custos, é o hospital objeto deste estudo que está vinculado a uma cooperativa de trabalhos médicos. Suas instalações são utilizadas para atender os clientes dos planos de saúde dessa cooperativa em questão.

O mercado de planos de saúde é bastante acirrado e, dessa forma, a concorrência eles faz com que seus preços pressionem os custos do hospital, isso porque os custos hospitalares são os itens de maior expressão da estrutura de custos da cooperativa.

Diante do exposto, pode-se concluir que os a unidade hospitalar aqui estudada possui características que atendem a esse requisito do processo de Custeio Alvo.

2.1.4.2 O projeto do produto é fator determinante do seu custo

Segundo Ansari *et al.* (1997, p.14), os custos de um produto são, na sua quase totalidade, comprometidos nas fases de concepção, projeto e teste do produto.

Depois de concluído o projeto do produto, os equipamentos, as matérias-primas, a tecnologia de produção, a especificação da mão de obra, dentre outros fatores, que serão utilizados na sua elaboração, já estarão determinados. Assim, antes do início da produção, a empresa terá informações suficientes para estimar os principais itens de custos desse produto.

Portanto, as principais decisões relativas às características do produto serão tomadas durante a fase de desenvolvimento e elaboração de seu projeto. Após iniciada a fase produtiva, as possibilidades de alterações no processo de elaboração ficarão bastante reduzidas.

Conseqüentemente, é no período de desenvolvimento do projeto em que estão as maiores oportunidades de alteração dos custos de um produto. Iniciada a produção, as alternativas de mudanças tendem a não produzir grandes resultados.

De acordo com Rocha e Martins (1999, p.3), as reduções substanciais de custo devem ocorrer na fase de projeto do produto. Durante essa fase, deve ser feita a análise dos principais fatores causadores de custos. Alterações nas características do produto é a principal forma de se obter uma redução mais expressiva.

Nakagawa (1991, p. 45), ao comentar as alternativas de redução de custo, salienta que “[...] após o início da produção as reduções que se conseguem são marginais”. O autor destaca que as ações voltadas para a diminuição nos custos da produção durante o processo de elaboração do produto são bem-vindas e devem ser constantemente executadas, porém os resultados obtidos não são muito significativos.

O processo do Custeio Alvo apóia-se nesse requisito. O gerenciamento dos custos do produto inicia-se na fase do projeto, antes desses custos serem incorridos. Os custos determinados no projeto são praticamente imutáveis e reduções significativas de custos são praticamente inalcançáveis.

No caso dos hospitais, esse requisito é atendido, pois a infra-estrutura que suportará todos os procedimentos médicos é determinada antes do início das atividades. Equipamentos, salas de cirurgia, estrutura de hotelaria, forma de atendimento aos pacientes, especialidades médicas, dentre outros, são aspectos decididos durante o projeto do hospital.

Grande parte dos custos hospitalares está relacionada à sua estrutura. Portanto, o processo de Custeio Alvo é aplicado a essas instituições.

2.1.4.3 O consumidor é o foco principal do Custeio Alvo

O Custeio Alvo é um processo voltado ao mercado. O primeiro requisito aqui apresentado salienta que nesse processo o preço de venda determina o custo do produto. Para tanto, obviamente, é necessário identificar o preço que os consumidores estão dispostos a pagar por um produto.

Todavia, isso não é suficiente visto que há que se saber se o consumidor está satisfeito com o produto.

A satisfação das necessidades do consumidor é um pré-requisito para a viabilidade das empresas. Os consumidores precisam estar dispostos a pagar um preço por um produto que esteja acima do seu custo de produção. Caso isto não ocorra, a empresa não sobreviverá a longo prazo (PORTER, 1989, p.7) .

Conseqüentemente, o custo do produto é influenciado pelas necessidades, vontades, desejos e anseios de seus consumidores. Dessa maneira, tais necessidades e desejos devem ser pesquisados e analisados, para que seja projetado um produto de alto valor para quem o adquire (ROCHA e MARTINS, 1999, p.4).

O custo do produto, entretanto, não pode ser determinado comprometendo as características que o consumidor deseja nele encontrar, já que poderá optar por um outro produto ou similar.

Assim sendo, o custo alvo de um produto deve ser obtido sem alterações na qualidade percebida pelos consumidores, ter todas as qualidades por eles exigidas e, concomitantemente, não ultrapassar o custo alvo.

Na situação particular dos hospitais, a razão da existência dessas instituições é refletida nesse requisito. Promover a saúde e o bem estar de seus pacientes é o motivo da existência dos hospitais. Portanto, é natural admitir que tal requisito é atendido para sua aplicação nesta pesquisa.

Requisitos são condições necessárias para a aplicação de um processo, mas não indispensáveis à sua aplicação. Dessa forma, ao contrário dos requisitos, a não observância de um (ou mais) requisito(s), no todo ou em partes, não impedirá a aplicação do Custeio Alvo, embora possível. No entanto, seus benefícios não serão integralmente alcançados.

2.1.4.4 O Custeio Alvo deve considerar o custo total de propriedade

De uma forma genérica, o custo total de propriedade de um produto (*total cost of ownership*) pode ser definido como a somatória de todos os custos e benefícios que o consumidor terá ao longo da vida útil desse produto.

Nesse contexto, Rocha e Martins (1999, p.87) argumentam que o “Custo Total de Propriedade envolve tanto o valor pago pelo consumidor para a aquisição de certo bem quanto os demais valores desembolsados na sua manutenção, uso e descarte”.

Já Sakurai (1997, p.159) discorre que “tradicionalmente, os fabricantes mostram interesse nos custos de fabricação que ocorrem até o momento em que o produto é transferido para o usuário”. Do exposto, conclui-se que existem empresas que não se preocupam com os custos incorridos a partir do momento em que o produto é transferido para os seus consumidores. Algumas linhas adiante, Sakurai questiona essa postura tradicional das empresas argumentando que,

devido à intensa concorrência, a responsabilidade das empresas não termina com a fabricação dos produtos.

Seguindo essa linha de argumentação, pode-se deduzir que, além dos custos envolvidos até a aquisição do produto, a empresa deve preocupar-se com os custos incorridos pelo consumidor depois que o produto lhe foi transferido. Isso significa oferecer produtos de qualidade, que transmitam confiança e que possam otimizar seu desempenho de “por seu consumidor”.

Assim, o custo de propriedade de um produto deve ser examinado sob a perspectiva de longo prazo. Além do preço competitivo inicial para o consumidor, a empresa deve prever a existência de outros elementos de custo, como baixo custo de operação, de manutenção e de descarte de seus produtos para seus consumidores.

Nos hospitais, o conceito do custo total da propriedade estende-se para além dos custos envolvidos nos serviços prestados ao paciente durante o período em que ele estiver nas dependências do hospital. A administração deve preocupar-se com os aspectos que antecedem e sucedem a permanência do paciente no hospital.

Essas preocupações podem envolver o tipo de transporte utilizado pelo paciente para chegar ou deixar o hospital. Continuidade do tratamento na residência do paciente com acompanhamento médico e enfermagem, uso de transporte do paciente com ambulâncias (equipadas ou não) e fornecimento de medicamentos para tratamentos mais prolongados são exemplos de serviços postos à disposição do paciente após o período de permanência, e tais serviços afetam os custos dessas instituições.

2.1.4.5 O Custeio Alvo deve atingir toda a cadeia de valor

Shank e Govindarajan (1997, p.14) ao comentar as afirmações de Porter (1989, p.31-55) de que o gerenciamento eficaz de custos exige um enfoque que supera os limites da empresa, definem que “a cadeia de valor de qualquer empresa, em qualquer setor, é o conjunto de

atividades criadoras de valor, desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes e até o produto final entregue nas mãos do consumidor”.

Uma crítica a essa conceituação da cadeia de valor refere-se ao seu final: a cadeia de valor deve ser estendida até o descarte do produto pelo último consumidor e assim, a definição é mais abrangente.

Contudo, independentemente da precisão conceitual dessas definições, nota-se que as atividades das empresas e, portanto, seus objetivos, não dependem somente dos fatores internos da empresa. Há, então, necessidade de estender as atividades para além de seus limites envolvendo tanto seus fornecedores como seus clientes.

A participação dos fornecedores (ou, ainda, dos fornecedores dos fornecedores) é fundamental para a avaliação dos processos utilizados em cada um deles e, por meio de negociações, eles poderão adequar seus processos ao da empresa e também rever seus custos.

Quanto aos clientes, o envolvimento não se limita a eles. É preciso envolver os clientes dos clientes até alcançar o consumidor final do produto.

Dessa forma, para atingir os objetivos preconizados pelo Custeio Alvo, é preciso que o gestor de custos avalie toda a cadeia de atividades envolvida no produto em estudo.

O envolvimento de toda a cadeia de valor é fundamental, pois o Custeio Alvo é um processo de gerenciamento estratégico. Para ser eficaz, deve se preocupar com as atividades que antecedem e que se seguem à empresa, para alcançar os resultados esperados.

2.1.4.6 O Custeio Alvo requer envolvimento da empresa como um todo

Sakurai (1997, p. 59) salienta que o Custeio Alvo “deve se um programa para toda a empresa, envolvendo o talento de todos, desde os estágios de desenho e desenvolvimento do produto, passando pela fabricação, até a produção em massa.”.

Adicionalmente, Rocha e Martins (1999, p. 85) completam que o Custeio Alvo, mais do que uma metodologia de redução de custos: é uma mentalidade que deve ser adotada pela empresa como um todo.

Para que o processo de Custeio Alvo alcance seus objetivos, deve promover uma ampla integração entre todas as atividades, áreas e setores da empresa envolvidos no desenvolvimento do produto: marketing (análise do mercado, necessidades dos clientes, demanda esperada, valor atribuído aos atributos do produto, etc), engenharia (desenho do projeto, características técnicas, processo de produção, etc), controladoria (processo de custeamento do produto, elaboração das demonstrações financeiras, análise de rentabilidade, etc), comerciais, financeiras, dentre outras áreas, como a administração, limpeza, segurança, almoxarifado, etc.

Enfim, todas as áreas da empresa devem contribuir com sua e estar concentradas no mesmo objetivo, isto é, atingir as metas estipuladas e a lucratividade almejada, visto que todos são responsáveis pelo alcance do lucro.

2.1.5 Processo

O processo do Custeio Alvo inicia-se pela determinação do preço de venda de um produto influenciado pelas condições mercadológicas e externas à empresa. A seguir, a empresa deve determinar o lucro desejado para esse produto e, por diferença, determina-se o custo almejado do produto, ou seja, é seu custo alvo (ou o custo máximo admissível).

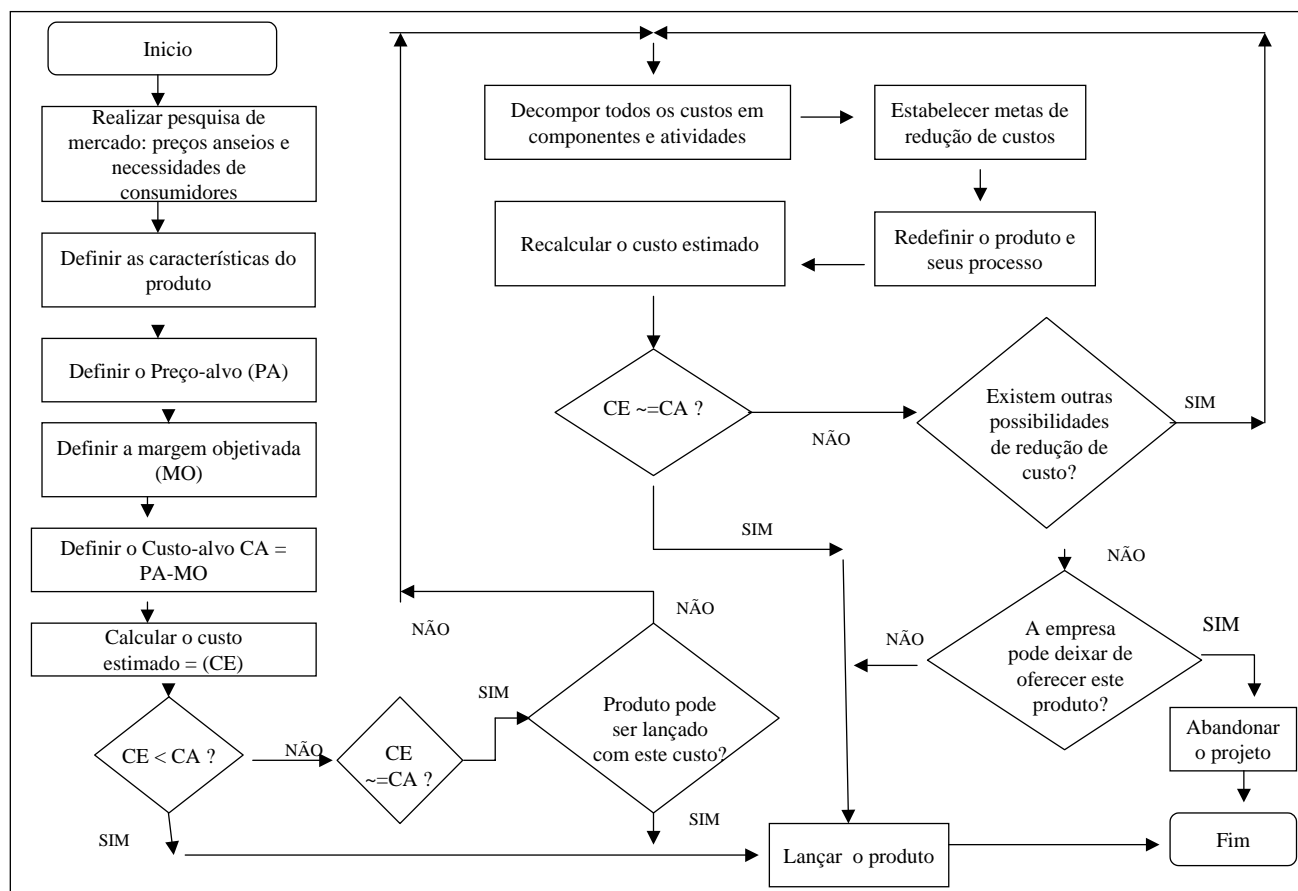
Para facilitar o entendimento aqui pretendido, a conceituação de lucro deve ser a da diferença entre preço de venda e custo unitário do produto. A rigor, o conceito de lucro não deve ser tratado com essa simplicidade, porém, ele é adotado neste momento unicamente para facilitar o entendimento do Custeio Alvo (ver item sobre métodos de custeio).

Na seqüência, o custo alvo deve ser ao com o custo estimado (ou custo corrente) do produto determinado pela metodologia de custeio utilizada pela empresa em seus processos internos. O objetivo é que o custo estimado seja inferior (ou, no máximo, igual) ao custo alvo. Caso essa condição seja observada, a empresa alcançará a lucratividade pretendida com tal produto e, assim, será viável o início (ou a continuidade) de sua produção.

Por outro lado, na hipótese de ocorrer a situação inversa, com o custo estimado sendo maior que o custo alvo, a lucratividade pretendida pela empresa não será alcançada. Dessa forma, todos os esforços (que devem envolver todas as áreas da empresa) devem ser feitos para a redução desse custo estimado até que ele alcance o custo alvo de tal produto. Por último, se após a realização de todos os esforços a redução de custos necessária não for possível, o projeto do produto deverá ser abandonado.

Sobre o assunto, Rocha e Martins (1999, p. 86) salientam que, utilizando-se a filosofia do Custeio Alvo, “se o custo projetado, comparado com o preço estipulado, não der a rentabilidade satisfatória, o projeto é modificado antes do início da produção. Se não for possível projetar o produto com o custo adequado, ele nem é produzido”.

O Quadro 1 ilustra todo esse processo de eliminação da diferença entre o custo estimado e o custo alvo.

Quadro 1 – Procedimento para a obtenção do custo alvo

Fonte: Adaptado pelo autor de Hansen (2002, p. 30 e 107) e Camacho (2004, p. 81-83)

Todavia, para que esse processo alcance seu objetivo, é necessária uma ampla análise de todo o processo de elaboração do produto e que todos os setores da empresa que tenham algum relacionamento com as atividades de elaboração sejam envolvidos nos esforços de redução dos custos.

Entretanto, esse esforço de redução de custos não pode afetar a qualidade do produto. Ademais, o custo de uso e de propriedade do consumidor e as margens objetivadas de todas as empresas inseridas na cadeia de valor da qual o produto faz parte devem ser postos inseridos no processo de avaliação desse custo.

Dessa forma, é necessária uma visão abrangente do processo e que supere os limites da empresa. Com essa visão, haverá a possibilidade da identificação de variáveis (internas ou externas) que influenciem o custo formado no interior da empresa.

Nos hospitais, a aplicação desse processo em algum procedimento médico poderá identificar a realização de atividades em duplicidade, promover alterações nos materiais e medicamentos utilizados, substituir equipamentos, eliminar ações que não contribuem com a qualidade dos serviços prestados aos pacientes, dentre outros.

O processo do Custeio Alvo é um desafio aos administradores das empresas para analisar o impacto do projeto, da tecnologia utilizada e do processo de produção de um produto. Esse desafio é a sustentação da Engenharia do Valor, a qual será abordada na sequência deste trabalho.

2.1.6 Engenharia de valor

A Engenharia de Valor (ou análise de valor) é a uma das principais técnicas para atingir os objetivos do Custeio Alvo. Para Monden (1999, p.168) “a Engenharia do Valor (EV) constitui-se na verdadeira essência do Custeio Alvo.”

Pra o mesmo autor, a Engenharia do Valor é um instrumento de uso fundamental e indispensável e conceituado como “os esforços organizados no sentido de implementar uma análise funcional de produtos e/ou serviços para atingir com confiabilidade todas as funções requeridas ao menor custo de ciclo de vida possível”.

Já segundo Csillag (1995, p.50) a Engenharia do Valor

[...] é a aplicação sistemática de técnicas reconhecidas que:

- (i) identificam a função de um produto ou serviço;
- (ii) estabelecem um valor para aquela função;

(iii) objetivam prover tal função ao menor custo, sem degradação.

Em outras palavras, a Engenharia do Valor é um processo dirigido à análise das funções de um produto ou atividades com a finalidade de satisfazer às funções requeridas (sem alterações), com a máxima redução de custos possível.

Ainda segundo Csillag (1995, p. 50-64) a Engenharia do Valor é um processo de decomposição de um produto ou serviço em funções. Para cada função, determina-se um “valor”.

Para conceituar o termo “valor”, ao autor ainda cita alguns entendimentos apresentados por diversos autores. Para os propósitos do Custeio Alvo, o conceito utilizado para “valor”, aplicado à Engenharia de Valor, é o “valor” de uma função de um produto é o custo mais baixo possível para realizar uma dada função do produto em estudo.

Assim, pode ser determinado um Índice de Valor obtido pela relação entre o valor de cada função e seu custo corrente:

$$\text{Índice de valor} = \frac{\text{Valor da função do produto}}{\text{Custo da função}}$$

Para a engenharia de valor, o Índice de Valor desejado deve resultar em torno de 1,0 (um) para todas as funções do produto, representando uma situação de equilíbrio entre as funções e seu custo. Dessa forma, as funções que apresentarem índices de valor distantes de 1,0 são as primeiras que merecem ter seus custos analisados.

Caso o Índice de Valor de uma função seja muito abaixo de 1,0, é um indicativo de que o custo de sua função está muito elevado em relação ao benefício que ele produz. Portanto,

todos os esforços devem ser direcionados aos processos envolvidos nessa função com o objetivo de redução de seu custo.

De outra parte, se o Índice de Valor for muito acima de 1,0, é um indicativo de que seu custo está muito baixo para o benefício que ela proporciona. Nesse caso, as funções aqui envolvidas não necessitam de redução de custos, podendo até haver alguma elevação. Todavia, é indispensável que a aplicação da Engenharia do Valor não seja um processo que se limite a reduzir custos. Ela deve ser vista, acima de tudo, como um processo de geração de lucros.

A Engenharia do Valor é uma técnica que, apesar de originada no ambiente industrial, pode ser utilizada no setor de serviços, conforme afirma Csillag (1985, p. 25). Sobre isso, o autor diz que “ a análise do valor constitui uma abordagem muito original para reduzir custos de produção de bens e serviços.”

Hansen (2002) (avaliação de cursos de pós-graduação) e Camacho (2004) (operações cesarianas) utilizam tal técnica em suas pesquisas.

Outros pesquisadores também utilizaram a Engenharia do Valor em hospitais. O periódico *Health Administrator*, na Índia, publicou, em 2001, três trabalhos que relatam a utilidade desse processo em atividades hospitalares. Ray (2001, p. 43) cita vantagens do uso dessa técnica para a redução de custos, Samaddar *et al* (2001, p.45) afirmam que houveram significativas reduções de custos com a aplicação da Engenharia do Valor em diversos procedimentos da unidade de terapia intensiva do hospital estudado, e Bharat (2001, p. 59) relata a redução de cerca de 50% dos custos com bandagens e antibióticos utilizados no departamento de queimados de um outro hospital.

Após a análise do referencial teórico do Custeio Alvo, a próxima etapa é a análise dos métodos de custeio encontrados na pesquisa bibliográfica.

2.2 Métodos de custeio

Neste tópico, serão analisados os métodos de custeio utilizados na elaboração desta pesquisa. Como mencionado no Capítulo 1, a pesquisa concentrará sua atenção em dois métodos de custeio: o Custeio Variável e o Custeio Baseado em Atividades.

Inicialmente, serão abordados os conceitos teóricos desses dois métodos, relacionando-os com o objetivo da pesquisa. Na seqüência, serão apresentados os motivos da adoção desses métodos em detrimento dos demais encontrados na literatura.

Para fins deste trabalho, método de custeio deve ser entendido como a forma de distribuição de custos e despesas de uma empresa (fixos ou variáveis, diretos ou indiretos) em uma unidade de produto.

A preocupação com a utilidade dos métodos de custeio para custeamento de produtos está presente em inúmeros autores, como Guerreiro (1984), Horngren, Foster e Datar (2000), Rocha (1999), Leone (2000), Vartanian (2000), Atkinson et al (2000), Maher (2001), Martins (2003), entre outros.

Esses autores discutem sobre qual metodologia de custeio propicia o maior grau de assertividade no processo de tomada de decisões nas organizações. Nessas discussões, os custos fixos figuram com um dos elementos que despertam grande atenção desses pesquisadores.

Por isso, o tratamento dado aos custos fixos é que diferenciam as diferentes metodologias de mensuração de custos de produtos. A seguir, duas delas são comentadas.

2.2.1 Custeio Variável

O método de Custeio Variável fundamenta-se no princípio de que somente os custos (diretos ou indiretos) variáveis e as despesas variáveis são atribuídos aos objetos de custeio. Quanto aos custos fixos, eles não compõem o custo do produto e são direcionados integralmente ao resultado do período.

Na visão de Martins (2003, p.198), “no Custeio Variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”.

Nesse conceito, apenas os custos variáveis compõem o valor dos estoques dos produtos. As despesas variáveis serão utilizadas somente para o cálculo da margem de contribuição.

A margem contribuição é um conceito intrínseco ao Custeio Variável. Maher (2001, p.82) caracteriza-a como a “diferença entre o preço de venda unitário e os custos variáveis unitários” e continua explicando que “a margem de contribuição é a quantia disponível para cobrir os custos fixos e gerar lucro”. Para Atkinson *et al.* (2000, p.193) a margem de contribuição é o aumento líquido no lucro da empresa, quando se aumenta a produção e venda em uma unidade.

Portanto, a margem de contribuição é vista como um elemento importante para os administradores, ao permitir a avaliação da contribuição dos produtos para cobrir os custos fixos e para a formação do resultado da empresa.

O Custeio Variável é um critério de mensuração de custos muito utilizado na contabilidade gerencial, em razão de suas principais características: custos unitários do produto não variam em função do volume, custos fixos são considerados como custos do período em que ocorrem, demonstra a margem de contribuição de um produto e permite a análise do ponto de equilíbrio da empresa.

Ademais, ele contrapõe-se aos métodos de custeio que diluem os custos fixos na unidade de produto, como o método pleno, o por absorção ou o Custeio Baseado em Atividades (ABC). Nesses métodos, o volume de produção do período influencia mais o resultado do que as próprias vendas desse período. A diluição dos custos fixos em função do volume de produção transfere para a unidade de produto maior ou menor percentual de custos fixos. Essa diluição de custos fixos pode distorcer os custos unitários dos produtos devido às oscilações do volume de produção.

O método do Custeio Variável proporciona ainda flexibilidade nas decisões de fixação de preços, pois utiliza somente os custos variáveis (desembolsos diretos de caixa) do produto. O valor do custo por determinado por esse método é um custo-limite (SCHOEPS, 1992, p. 58). Para valores de custo superior a esse limite, é o indicativo da presença de itens de custos ou despesas não variáveis, isto é, os custos e despesas fixos. Os valores que excedem esse custo-limite dependeram do método de custeio adotado para a distribuição dos itens de custos fixos relacionados ao produto.

Vartanian (2000, p.77) exemplifica diversas decisões que o Custeio Variável possibilita tomar: aceitar um pedido especial, comprar ou produzir um determinado componente ou um produto específico, adicionar ou suprimir linhas de produtos e canais de distribuição, repor equipamentos, servir como referencial decisório para a política de fixação de preços e fabricar ou não um novo produto.

Deve-se ressaltar que tais decisões não são exclusivas do Custeio Variável. Todavia, segundo os pesquisadores que o adotam, com a sua utilização podem ser obtidos resultados de uma forma isenta de eventuais arbitrariedades provocadas pelos rateios dos custos fixos utilizados em outros métodos de custeio.

Em vista dessas argumentações, o método do Custeio Variável poderá ser aplicado em conjunto com o processo do Custeio Alvo. O uso dessas duas ferramentas oferece condições para a empresa analisar a viabilidade de lançamento de novos produtos no mercado ou

verificar a viabilidade de produtos já existentes. Com base no preço de venda identificado pelo mercado, pode-se utilizar o Custeio Variável para avaliar se a margem de contribuição total dos produtos é suficiente para absorver toda a estrutura fixa necessária para a elaboração de tais produtos.

O Custeio Alvo concentra a redução de custos na fase de projeto do produto e o projeto envolve a estrutura fixa para a sua produção, a determinação da margem de contribuição total de cada alternativa de projeto, será útil para a avaliação da viabilidade econômica e seleção das diversas alternativas desse projeto apresentadas para o produto.

2.2.2 Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing* – ABC)

De acordo com Nakagawa (2001, p. 40), o *Activity Based Costing* – ABC (Custeio Baseado em Atividades) “[...] é algo muito simples. Trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais causam impacto no consumo de recursos de uma empresa.”

Para Brimson (1996, p.62) , uma atividade é uma combinação de pessoas, tecnologia, matérias-primas, métodos e ambientes para gerar um determinado produto ou serviço. As atividades descrevem o que uma empresa faz: a forma como o tempo é gasto e os resultados do processo. Segundo o autor, “[...] uma empresa pode gerenciar apenas o que faz”. Isto significa dizer que uma empresa gerencia somente as atividades que realiza.

Ainda conforme o referido autor, o conceito de atividades constitui a base do método ABC. Sua principal função é a de converter recursos (material, humano, tecnologia) em produtos ou serviços. O princípio é que, custeando as atividades, é possível compreender a maneira que a empresa utiliza seus recursos e permitir a construção de uma relação entre as atividades e os recursos nelas utilizados.

O autor segue relatando que as atividades estão inseridas em processos e podem ser segregadas em tarefas. Um processo compreende uma rede de atividades relacionadas,

dependentes e interligadas entre si, gerando um fluxo de produção ou de informação. As tarefas, por sua vez, representam a combinação dos elementos de trabalho ou operações que compõem uma atividade.

No ABC, como observa o mesmo Brimson (1996, p. 63-64 e 84), a escolha das atividades como base de estudo deve-se à necessidade prática de trabalhar-se com um nível de detalhamento adequado, visto que a alternativa de utilizar processos traria uma concentração excessiva das informações, enquanto que o uso de tarefas, geraria um elevado número de informações. Tanto uma alternativa como a outra, são características indesejáveis para a análise do comportamento dos custos.

Já Martins (2003, p. 87), explica que o ABC é “uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.”

Na visão do ABC, os produtos consomem atividades, que consomem recursos e que, portanto, geram custos. Cada atividade que compõe o custo deve corresponder a um direcionador de custo, que será a referência para a diluição dos custos fixos a unidades de produto. Esse direcionamento por atividades (e não necessariamente por volumes) pode ser considerado a principal inovação do ABC em relação ao Custeio por Absorção, pois os custos podem ser diluídos a partir da identificação de seus direcionadores, permitindo o entendimento da forma com que os custos são gerados dentro da organização.

Assim, um sistema de custos baseado no ABC envolve a definição do critério de escolha dos direcionadores e a decisão sobre sua quantidade. Essa quantidade de direcionadores selecionados altera o nível de detalhamento desejado para a análise das atividades. Em vista disso, é necessária a comparação entre o custo da implantação, a operação do sistema de informações e o benefício proporcionado por essas para o processo decisório. Nesse sentido, o autor sugere que o sistema de custos adequado é aquele em que o custo total é minimizado.

A escolha dos direcionadores revela-se, então, um dos principais aspectos do ABC, não existindo, contudo, consenso dos autores a respeito dos critérios a serem adotados para sua escolha.

O custeio por atividades utilizado em combinação com o Custeio Alvo pode trazer benefícios aos hospitais, já que as duas técnicas de gerenciamento de custos apresentam uma característica semelhante: a decomposição das atividades que formam um produto. No Custeio Alvo essa decomposição ocorre por meio da aplicação da Engenharia do Valor e no ABC pela sua própria essência. O uso dessas duas técnicas poderá contribuir para uma detalhada análise do processo de formação dos custos de produtos e serviços e, conseqüentemente, um acurado gerenciamento de seus custos.

2.2.3 A escolha dos métodos

Como visto no Capítulo 1, item 1.4.5 – Delimitação Conceitual deste trabalho, dentre as principais metodologias de custeio, este estudo restringe-se somente ao método de Custeio Variável e ao Custeio Baseado em Atividades. A seguir, serão apresentados os motivos da escolha desses dois métodos.

A literatura de contabilidade de custos apresenta o Método de Custeio Variável como o mais indicado para a Contabilidade Gerencial no apoio à tomada de decisão. Essa literatura considera o Custeio Variável mais cientificamente coerente que, por exemplo, o Método por Absorção, adotado pela Contabilidade Financeira para fins fiscais e gerenciais.

A partir de 1980, em meio à intensa disputa empresarial, surgiu o método de Custeio Baseado em Atividades (*ABC - Activity Based Costing*) como o novo paradigma da mensuração de custos.

A literatura apresenta ainda o método de Custeio Pleno, considerado o menos científico dentre os métodos de custeio por muitos pesquisadores, sugerindo que ele não deva ser utilizado para questões gerenciais. Entretanto, na pesquisa de sua dissertação de mestrado, Vartanian (2000,p. 188) apresenta dados surpreendentes que o levam a concluir que “tanto o Método de

Custeio Pleno quanto o Método por Absorção podem ser realmente úteis gerencialmente, proporcionando informações de custos potencialmente valiosas para a gestão das empresas”.

Diante disso, é oportuna a indagação de Martins (2005) que questiona se existe um método de custeio que seja superior aos demais, porque os demais métodos ainda não desapareceram”.

De forma concisa, os métodos de custeio diferem-se entre si quanto à forma com que tratam os itens de custo e despesas que não variam em função da unidade de produto ou serviço, isto é, os custos e despesas fixas (MARTINS, 2005).

Muitos pesquisadores têm-se dedicado ao estudo dos métodos utilizados na determinação dos custos dos produtos. Guerreiro (1984), Sakurai (1997), Horngren *et al.* (2000), Rocha (1999), Nascimento (1997), Leone (2000), Vartanian (2000) e Martins (2003) esforçaram-se para explicar os métodos de custeio mais adequados à precisão das decisões empresariais. Entre esses pesquisadores, a principal preocupação é com o tratamento conferido aos custos fixos.

Como exemplo, Martins (2003, p.197) relata que os métodos de custeio que apropriam custos fixos aos produtos apresentam limitações para fins gerenciais, como no Custeio por Absorção (apropriação dos custos de produção, fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, aos produtos). Nessa metodologia de custeio, qualquer que seja o nível de produção (às vezes, até nula), o montante de custos fixos mantém-se constante, dentro de um determinado intervalo de tempo, pois não é o sacrifício para a fabricação de uma unidade específica de produto.

O Custeio Variável é um método de mensuração de custos muito utilizado na Contabilidade Gerencial em avaliação de desempenho de produto, de áreas, de unidades ou da empresa, na tomada de decisões de alternativas e no planejamento financeiro.

Ao analisar esse método, Schoeps (1992, p.66) explica que ele permite um planejamento financeiro mais acurado da instituição, “sobretudo quando a empresa está sujeita a variações substanciais no seu volume de produção e de vendas, ou quando produz uma multiplicidade de produtos com diferentes graus de aceitação no mercado”.

Essa última observação coaduna-se com as características de uma instituição hospitalar, visto que nessas instituições:

- são inúmeras as modalidades de procedimentos médicos (serviços) oferecidas à comunidade que o hospital abrange;
- a quantidade de ocorrências de cada procedimento é muito variável.

Quanto ao *ABC*, sua escolha justifica-se por sua recorrente citação na literatura como um método muito difundido no estudo da Gestão Estratégica de Custos. A aplicação do *ABC* em organizações hospitalares tem sido defendida por vários pesquisadores. Dentre eles, Martins (2002, p.13) destaca que “um sistema por atividades decompõe o hospital em partes elementares, tornando um instrumento de comunicação que fornece informações do que o hospital faz, como faz e quão bem faz”.

Para Leone (2000, p.51) o *ABC* está muito difundido, em virtude do “grande volume de conferências, congressos, encontros, livros, artigos em periódicos e jornais, em que o tema é o principal assunto”. Essa difusão é corroborada pela observação de Guerreiro (2002, p.25), que também cita o grande volume de publicações em revistas técnicas e acadêmicas, de livros editados e de capítulos relativos ao assunto em obras e edições atualizadas de contabilidade de custos. Ainda, acrescenta o volume de propaganda de *softwares* e o grau de implantação dessa metodologia em empresas.

Quanto a outros métodos de custeio, como o Custeio Pleno e o Custeio por Absorção, não serão objetos de estudo. Os argumentos para a não inclusão desses métodos serão apresentados a seguir.

O Custeio por Absorção, segundo Horngren *et al* (2000, p.211), é o “método de custeio do estoque no qual todos os custos de fabricação, variáveis ou fixos, são considerados custos inventariáveis. Isto é, o estoque ‘absorve’ todos os custos de fabricação.” Segundo Martins (2003, p. 37) no Custeio por Absorção todos os custos de produção (fixos ou variáveis, diretos ou indiretos) são apropriados aos bens elaborados. Ou seja, “[...] todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.”

Dessas informações, depreende-se que tanto os custos diretamente identificados com o produto ou serviço como os indiretamente a ele identificados são, de alguma forma, distribuídos aos produtos ou serviços elaborados.

Ainda de acordo com Martins (2003, p. 220), o Custeio Pleno (também conhecido pela sigla RKW, abreviação de *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*) consiste na distribuição do produto ou serviço de todos os custos e despesas da instituição, como, por exemplo, as despesas financeiras.

A diferenciação do Custeio Pleno para o Custeio por Absorção ocorre pela inclusão (no Pleno) nos valores de custo distribuídos ao produto ou serviço dos itens que não estão relacionados com a produção desse produto ou serviço. Por essa razão, os dois métodos estão sujeitos às mesmas críticas (SANTOS, 1995, p.154-155):

- a) Os custos médios ou custos unitários, no curto prazo, resultantes desse critério, serão influenciados por um maior ou menor volume de atividade da instituição;
- b) A distribuição dos custos indiretamente identificados com o produto envolve subjetividade na forma de realizá-la, ou em outras palavras, envolve julgamentos

personais para a seleção da melhor base de distribuição desses custos, permitindo alterações ou manipulações do custo do produto;

- c) Os custos fixos, por sua condição natural, são necessários para um determinado volume de produção e não meramente para a fabricação de uma unidade de produto.

Entretanto, o *ABC* também é criticado por distribuir custos fixos aos produtos (MARTINS, 2003, p. 295). Leone (2000, p. 51) observa que a metodologia do *ABC* “[...] é muito semelhante à do critério do *RKW*, de estilo alemão [...]” e acrescenta que os direcionadores de custos utilizados pelo *ABC* “[...] nada mais são do que as bases de rateio” utilizadas por outras metodologias.

A diferença entre o *ABC* e o Custeio Pleno e o Custeio por Absorção está no fato de que, ao utilizar os direcionadores de custos (“*cost drivers*”), o *ABC* permite identificar o custo das atividades e dos processos de elaboração de um produto ou serviço e obter uma análise mais detalhada da relação custo/benefício dessas atividades e processos. Além disso, possibilita a identificação das atividades que agregam ou que não valor ao produto ou serviço. (MARTINS, 2003, p. 295).

Adicionalmente, deve-se ressaltar que o *ABC* é uma “tentativa a mais [sic], bem lógica, sem dúvida, que vem somar-se às inúmeras tentativas de solução desse problema ‘insolúvel’” (LEONE, 2000, p.258). O problema “insolúvel” é descrito pela seguinte indagação: qual é a melhor base de distribuição dos custos e despesas não diretamente relacionados ao produto, se é verdade que ela existe?

Hornigren *et al* (2000, p.80) comentam que o interesse no custeio baseado em atividades é crescente em todo o mundo. Esses autores mencionam pesquisas efetuadas sobre práticas gerenciais indicam o *ABC* está sendo adotado por uma quantidade crescente de empresas em países como os Estados Unidos, Canadá, Reino Unido e Nova Zelândia para o gerenciamento

de custos, a determinação do preço de venda do produto, a análise de rentabilidade e em medidas de desempenho.

Um outro argumento favorável ao *ABC* é dado por Guerreiro (2002, p.138) ao reconhecer sua eficácia nas análises de atividades e de processos e na geração de informações para a redução de custos fixos.

Por essas razões, este trabalho considerará o *ABC* em detrimento do Custeio Pleno e do Custeio por Absorção.

2.3 Modelos de gestão

Para Pereira (1999, p. 57), modelo de gestão é um “conjunto de normas, princípios e conceitos que tem por finalidade orientar o processo administrativo de uma organização, para que esta cumpra a missão para a qual foi constituída”.

Cada organização tem suas características particulares e uma forma própria de ser administrada que a distingue das demais. Tais características e estilos resultam em um modelo de gestão próprio que poderá ou não resultar nas melhores condições para a atuação dos seus administradores.

Essa argumentação é corroborada por Guerreiro (1989, p.230) que observa que as diferenças entre diversas empresas estão relacionadas ao enfoque dados por elas “ao processo de planejamento, às preocupações quanto ao controle das operações, às características dos instrumentos de controle, aos recursos humanos, organizacionais, materiais e às variáveis ambientais.”

Parisi (1999, p.261) argumenta que o “modelo de gestão é complexo e sua definição depende muito das experiências passadas, das crenças e dos valores dos acionistas e principais executivos da empresa”.

As características do modelo de gestão (que nem sempre está formalizado) causam impacto diretamente nas atividades da empresa. Esse modelo de gerenciamento influenciará a existência (ou não) de um planejamento estratégico e operacional, de critérios de avaliação de desempenho, da definição do grau de autonomia de seus administradores e de seus controles internos.

Dessa forma, conforme salienta Pereira (1999, p.58), o processo de gestão deve assegurar que as decisões tomadas na empresa conduzam-na efetivamente ao cumprimento de sua missão de forma que lhe garantam a adaptabilidade e equilíbrio necessário à sua continuidade.

Como visto, muitas variáveis estão envolvidas na formatação de um modelo de gestão. Por isso, não se pode considerar que um dado modelo seja certo ou errado. Contudo, pode-se certamente, analisá-lo para fazer inferências sobre a empresa, como, por exemplo, avaliar se ela está apta (ou não) a enfrentar um ambiente competitivo.

O Custeio Alvo é um processo de gerenciamento de custos que visa à lucratividade da empresa no longo prazo. Logo, seu modelo de gestão terá forte influência sobre o Custeio Alvo. A eficiência do processo do Custeio Alvo está, portanto, diretamente relacionada à sua compatibilidade com a cultura organizacional da empresa. Caso ocorra a compatibilidade de cultura, o processo de gerenciamento de custos sob a ótica do Custeio Alvo terá condições de ser bem sucedido. Caso contrário, os esforços de sua aplicação serão recompensados.

3 – Métodos e Técnicas Empregados na Pesquisa

Este capítulo tem por finalidade a apresentação da metodologia de pesquisa adotada na elaboração deste trabalho.

Como visto no Capítulo 1, o objetivo deste trabalho é caracterizar o método de custeio que possibilite mais benefícios ao gerenciamento dos custos em organizações hospitalares sob a ótica da filosofia do Custeio Alvo. Para responder àquelas questões, optou-se por uma pesquisa empírica do tipo de estudo de caso.

3.1 Introdução

Lakatos e Marconi (2003, p. 105) definem que a especificação de uma metodologia adotada em uma pesquisa “é a que abrange maior número de itens, pois responde, a um só tempo, às questões como?, com quê?, onde, quando?”.

Para Yin (2005, p.23), a decisão de utilização de uma determinada estratégia de pesquisa é apoiada pelas seguintes condições:

- a. no tipo de questão de pesquisa proposta;
- b. na extensão de controle que o pesquisador tem sobre eventos comportamentais efetivos
- c. no grau de enfoque em acontecimentos contemporâneos em oposição a acontecimentos históricos.

Ainda seguindo as orientações de Yin (2005, p.23), essas condições podem ser relacionadas com as estratégias de pesquisa utilizadas em ciências sociais. Tais relações são apresentadas na Tabela 1, a seguir.

Tabela 1 – Situações relevantes para diferentes estratégias de pesquisa.

Estratégia	Forma de questão de pesquisa	Exige controle sobre eventos comportamentais	Focaliza acontecimentos contemporâneos
Experimento	como, por que	Sim	Sim
Levantamento	quem, o que, onde, quantos, quanto	Não	Sim
Análise de arquivos	quem, o que, onde, quantos, quanto	Não	Sim / Não
Pesquisa histórica	como, por que	Não	Não
Estudo de Caso	como, por que	Não	Sim

Fonte: COSMOS Corporation apud YIN (2005, p.24)

Em vista dessas relações, a opção pela estratégia do estudo de caso adotada neste trabalho, deve-se aos seguintes aspectos:

- No formato da apresentação da pesquisa (qual é o método de custeio que possibilite mais benefícios ao gerenciamento dos custos em organizações hospitalares sob a ótica da filosofia do Custeio Alvo), sob o aspecto forma de questão de pesquisa, as estratégias adequadas para o trabalho são o experimento, a pesquisa histórica e o estudo de caso, eliminando-se as alternativas de levantamento e análises de arquivos;
- Dessas três alternativas, analisando sob o enfoque do controle sobre os eventos comportamentais, o experimento não é recomendável pois não se pode controlar os eventos, devido ao risco de comprometer os resultados da pesquisa;
- Restam, portanto, duas estratégias: a pesquisa histórica e o estudo de caso: elimina-se a primeira alternativa ao observar que esta pesquisa está relacionada a eventos que estão transcorrendo atualmente (isto é, eventos contemporâneos).
- Assim, dentre as estratégias apresentadas e as orientações citadas, a metodologia do estudo de caso mostra-se mais apropriada à realização desta pesquisa.

Para respaldar a opção por essa metodologia, Yin (2005, p. 32) explica que “um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real [...]”.

Considerando esse comentário de Yin, a contemporaneidade e realidade do tema aqui tratado (custos hospitalares) são constatadas no capítulo inicial deste trabalho, quando da argumentação das justificativas desta pesquisa. Dessa forma, a adoção do método de estudo de caso é suficientemente justificada.

Ainda orientado-se por Yin (2005, p.61-62), ele salienta que os estudos de caso podem ser únicos ou múltiplos. Para esta pesquisa, adotou-se o primeiro, por ela ser realizada em um único hospital.

A adoção do estudo de caso único é enfatizada pelo autor ao explicar que uma teoria, na especificação de um conjunto claro de proposições e circunstâncias em que se acredita que essas proposições sejam verdadeiras, deve existir um caso único que satisfaça a todas as condições para testar tal teoria, de forma que possa ser confirmada, contestada ou, ainda, estendida. Dessa forma, todos se constituem objetos válidos para estudo.

Comparando-se as observações acima com este trabalho, constata-se que sua está nas observações de um caso real, na aplicação da metodologia do Custeio Alvo e na análise das informações obtidas para, posteriormente, confrontá-las com a teoria e formular conclusões. Desse modo, atende aos requisitos de um estudo de caso.

3.2 Recurso de pesquisa: o método de estudo de caso

O método do estudo de caso tem sido considerado o “parente pobre entre os métodos de ciência social” (YIN, 2005, p.xi). O autor ainda argumenta que os estudos de caso têm sido considerados imprecisos, sem objetividade e com rigor insuficientes quando utilizados em pesquisas acadêmicas.

Entretanto, seu trabalho (2005, p. xii) sugere que tais argumentos contrários ao estudo de caso podem estar relacionados à má compreensão de seus pontos fortes e fracos. Nesse trabalho, ele demonstra a relevância do uso desse método em pesquisa e argumenta que :

[...] os estudos de caso continuam a ser utilizados de forma extensiva em pesquisa nas ciências sociais - incluindo as disciplinas tradicionais (psicologia, sociologia, ciência política, antropologia, história e economia) e as áreas com orientação prática, como planejamento urbano, administração pública, política pública, ciência da administração, trabalho social e educação. O método também é o modelo freqüente para a pesquisa de teses e dissertações em todas essas disciplinas e áreas.

O referido autor (2005, p.63) postula que o método de estudo de caso é válido se a pesquisa apresentar um caso crítico. Esse caso poderá afetar diretamente uma teoria bem formulada, servindo de teste para confirmá-la, desafiá-la ou até mesmo ampliá-la. O caso poderá, ainda, ser extremo, ou único ou, ainda, pode ser um caso revelador que não era possível de ser investigado anteriormente.

Nessa mesma linha de pensamento, Cooper e Schindler (2003, p.130) afirmam que o estudo de caso tem um papel científico relevante, pois

[...] sabe-se que ‘proposições científicas importantes têm a forma de proposição universal e uma proposição universal pode ser falsificada por um único contra-argumento’. Assim, um único estudo de caso bem planejado pode representar um desafio importante para uma teoria e simultaneamente ser a fonte de novas hipóteses e constructos.

Yin (2005, p.26) enfatiza que o estudo de caso é uma estratégia utilizada para se pesquisar acontecimentos contemporâneos e complementa que ele permite a “[...] observação direta dos acontecimentos que estão sendo estudados e entrevistas das pessoas neles envolvidas”.

Para efeito desta pesquisa, essas características são observadas no gerenciamento de custos de instituições hospitalares, pois são necessidades atuais, de observação em situação real e com a coleta de opinião das pessoas nele envolvidas.

3.3 O protocolo para o estudo de caso

Segundo Yin (2005, p.92), o protocolo é um recurso para aumentar a confiabilidade de uma pesquisa de estudo de caso, um documento que auxilia o pesquisador na coleta de dados e o orienta na definição das regras gerais, procedimentos e etapas que devem ser seguidas ao longo da pesquisa.

O protocolo possibilita manter o pesquisador atento ao tema da pesquisa, orientando-o na condução das atividades, a fim de evitar o risco de desvios do tema principal. Ainda de acordo com o autor “[...] o risco a ser evitado é mudança da teoria inicial, pois, se isto ocorrer, o pesquisador poderá ser acusado de se deixar levar por um viés na condução da pesquisa ou na interpretação dos dados”.

Dessa forma, o protocolo é umas das táticas utilizadas para aumentar a fidedignidade da pesquisa. Ele permite também que o pesquisador antecipe problemas que possam ser encontrados ao longo da pesquisa.

Por isso, o protocolo é um guia prático e seguro para a condução do estudo de caso e deve contemplar as seguintes etapas (YIN, 2005, p.94):

1. Visão geral do projeto do estudo de caso;
2. Procedimentos de campo para a coleta de dados;
3. Questões do estudo de caso;
4. Guia para o relatório do estudo de caso.

A seguir, essas etapas do protocolo serão discutidas.

3.3.1 Visão geral do projeto do estudo de caso

Esta etapa tem por finalidade manter o pesquisador orientado aos objetivos da pesquisa e ao ambiente em que ela ocorrerá.

Esta pesquisa é um estudo de caso único, pois visa a compreender a aplicação de métodos de custeio na mensuração nos custos de serviços hospitalares sob a ótica do processo do Custeio Alvo na unidade hospitalar da cooperativa de trabalhos médicos em estudo.

Para direcionar a pesquisa aos seus objetivos, foi necessário observar as seguintes etapas:

1. Realizar o levantamento bibliográfico tanto na literatura nacional como na internacional de trabalhos já realizados e relacionados ao Custeio Alvo e a métodos de custeio;
2. Identificar o modelo de gestão adotado pelo hospital objeto deste estudo;
3. Verificar a existência de cultura organizacional para a utilização do processo de Custeio Alvo;
4. Identificar o método de custeio utilizado para a determinação dos custos dos serviços prestados pelo hospital;
5. Analisar os dados obtidos, elaborar as conclusões e o relatório final.

Para a adequada compreensão do leitor, realizou-se a pesquisa por meio da aplicação de entrevistas semi-estruturadas com os diretores da cooperativa (a qual o hospital pertence) e com os administradores do hospital. Além das entrevistas, foram realizadas reuniões com gerentes do hospital.

3.3.2 Procedimentos de campo para coleta de dados

A coleta de dados para estudos de caso pode ser baseada em muitas fontes de evidências. Para que um estudo de caso apresente confiabilidade, alguns princípios devem ser observados durante o trabalho de coleta de dados (YIN, 2005, p.109):

- (a) várias fontes de evidências (evidências provenientes de duas ou mais fontes, mas que convergem em relação ao mesmo conjunto de fatos ou descobertas);
- (b) um banco de dados para o estudo de caso (uma reunião formal de evidências distintas a partir do relatório final do estudo de caso);
- (c) um encadeamento de evidências (ligações explícitas entre as questões feitas, os dados coletados e as conclusões a que se chegou).

Seguindo essa orientação, para validar suas proposições, este trabalho seguiu os seguintes princípios:

- a. Foram utilizadas várias fontes de dados: levantamento bibliográfico dos temas envolvidos, pesquisa na internet em sites relacionados aos assuntos aqui abordados, entrevistas com os administradores do hospital, observação direta de procedimentos, levantamento de dados em relatórios contábeis, financeiros e gerenciais e exploração do sistema de informações utilizado pelo hospital. Ressalte-se que nenhuma dessas fontes possui alguma vantagem indiscutível sobre as outras, pois todas são complementares entre si. Cada uma delas contribui, com suas peculiaridades, para o alcance do objetivo da pesquisa;
- b. Foi constituído um banco de dados para armazenar e organizar os dados obtidos no estudo (relatórios contábeis e financeiras, anotações e documentação das entrevistas);
- c. Procurou-se manter um encadeamento das evidências observadas ao longo da coleta de dados. Seguindo essa orientação, as evidências levantadas e utilizadas na pesquisa são citadas no relatório destacando-se os pontos relevantes do banco de dados (por exemplo, citando o documento ou a entrevista em que o dado foi obtido).

Yin (2005, p. 97) também faz referência aos procedimentos de campo, que devem estar inseridos no protocolo e também enfatizar as principais tarefas ao coletar os dados. Por meio dessa orientação, nesta pesquisa foram adotados os seguintes procedimentos para a elaboração do estudo de caso:

3.3.2.1 Procedimentos aplicados para o levantamento bibliográfico

O levantamento bibliográfico é a etapa inicial de uma pesquisa científica (LAKATOS e MARCONI, 1989, p.45). Nessa etapa, é necessário levantar toda a bibliografia disponível sobre os temas envolvidos na pesquisa, tanto no âmbito nacional como internacional.

A pesquisa bibliográfica abordou os conceitos do Custeio Alvo, a sua aplicação em atividades relacionadas à prestação de serviços e, em especial, a sua aplicação em instituições de saúde.. Além desses temas, envolveu os métodos de custeio e, por fim, foram pesquisados trabalhos relacionados a custos hospitalares.

Neste trabalho, foram utilizados artigos publicados em periódicos de prestígio tanto nacionais como internacionais (privilegiando os mais recentes), teses de livre docência e doutoramento, dissertações de mestrado, textos da internet, trabalhos apresentados em congressos (também privilegiando os mais recentes) e livros (preferencialmente em seu idioma original). Aos artigos e livros selecionados deu-se preferência à titulação de seus autores e à instituição a qual estavam vinculados, quando de sua publicação.

Os trabalhos de pesquisa e artigos publicados em revistas receberam maior atenção que os livros quando o interesse do pesquisador era atualizar-se sobre o estado de conhecimento em um dado tema. Os livros, conforme ressalta Alves-Mazzotti (2002, p.26), refletem com atraso o estado de conhecimento em uma dada área.

Ainda sobre a bibliografia, é oportuno mencionar a observação de Lakatos e Marconi (2003, p. 183) que explicam que “a pesquisa bibliográfica não é mera repetição do que foi dito ou escrito sobre certo assunto, mas propicia o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem, chegando a conclusões inovadoras”.

O passo seguinte, foi a elaboração de um resumo com o material utilizado na pesquisa.

3.3.2.2 Procedimentos aplicados para a escolha do hospital

O hospital foi escolhido por ser referência de qualidade de atendimento médico e prestação de serviços na cidade que está instalado e em cidades vizinhas e por ser o mais bem equipado da região. Por essa razão, não houve uma técnica de pesquisa específica para a sua escolha. Suas características estão descritas no Capítulo 4, item 4.2.

3.3.2.3 Procedimentos aplicados para a realização de entrevistas

Para a obtenção das informações necessárias à elaboração desta pesquisa, duas técnicas são indicadas: o questionário e a entrevista. Na comparação entre elas, a entrevista tem a vantagem de ser mais flexível que o questionário, pois, conforme afirmam Selltiz *et al*, (1974, p.271-272), “o entrevistador pode observar não apenas ‘o que’ diz o entrevistado, mas também ‘como’ o diz”. Mais adiante, justificam que o entrevistador pode, caso julgue necessário, discutir diretamente com o entrevistado com a finalidade de verificar a coerência de suas respostas.

Ainda de acordo com Selltiz *et al* (1974, p.273), a entrevista é uma técnica de pesquisa adequada para a obtenção de informações, por meio de perguntas sobre o que uma pessoa sabe, crê, pretende fazer, faz ou fez sobre um determinado tema. Nessa mesma obra, essas autoras (1974, p.272) argumentam que “[...] a entrevista é a técnica mais adequada para a revelação de informação sobre assuntos complexos”.

Já para Lakatos e Marconi (2003, p.195), uma entrevista é um encontro entre duas pessoas, a fim de que uma delas (entrevistador) obtenha informações a respeito de determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional.

A adoção da técnica de entrevista na presente pesquisa é justificada, pois se pretende identificar as características da gestão utilizada pelos administradores do hospital, verificar se a cultura da organização possibilita a aplicação da filosofia do Custeio Alvo e identificar o método de custeio utilizado para a mensuração dos custos dos procedimentos cirúrgicos do hospital. Essas informações envolvem temas amplos e de relativa complexidade sobre a administração de hospitais e aspectos sobre as crenças e valores dos administradores do hospital em estudo.

Para Selltiz *et al* (1974, p. 286) a forma das entrevistas pode variar muito. Para os autores, as entrevistas podem ser padronizadas (com questões previamente formuladas) ou assistemáticas (questões não planejadas antecipadamente). Martins e Linz (2000, p. 54) e Lakatos e Marconi (2003, p. 197) optam pela terminologia de entrevista estruturada (aqui adotado) para o termo “entrevista padronizada” utilizado por Selltiz *et al* (1974).

Nesta pesquisa, optou-se pela entrevista padronizada, para que as perguntas fossem efetuadas a todas as pessoas, com as mesmas palavras e na mesma ordenação. A razão disso é assegurar que todos respondam às mesmas perguntas (SELLTIZ *et al*, 1974, p. 286).

Aplicando as mesmas questões a todos os entrevistados, é possível à comparação de suas respostas, a identificação de eventuais diferenças de opinião sobre um mesmo tema e a verificação de unidade de pensamento entre eles.

O conjunto dessas questões previamente formuladas é tratado por Martins e Linz (2000, p. 54) como o roteiro da entrevista. Dessa forma, o entrevistador deve seguir o roteiro (padronizado e previamente estabelecido) e não ter a liberdade de realizar alterações ou inserir novas questões.

A qualidade da entrevista depende de um planejamento adequado das questões utilizadas. O entrevistador deve estar ciente de fazer cada questão exatamente como ela foi planejada. Uma leve re-elaboração da pergunta pode provocar respostas em diferentes quadros de referência ou enviesar a resposta (SELLTIZ, WRIGHTSMAN E COOK, 1987, p.34-35).

As entrevistas foram realizadas individualmente entre o pesquisador e cada entrevistado, e esse não teve conhecimento prévio do teor das respostas dadas pelos outros entrevistados.

Alguns cuidados recomendados aos entrevistadores para evitar a ocorrência de erros na elaboração das perguntas e registro das respostas foram observados pelo pesquisador.

Nesse contexto, Selltiz, Wrightsman e Cook (1987, p. 39) afirmam que :

viés do entrevistador não é simplesmente uma questão de preconceito ou destreino que exerce influência sobre os informantes e deliberadamente ou descuidadosamente distorce suas respostas. Os perigos de vieses não são evitados simplesmente encontrando-se entrevistadores 'imparciais'.

Segundo as autoras citadas, os vieses de uma entrevista podem surgir a partir das percepções mútuas entre entrevistado e entrevistador que estão relacionadas a valores e estrutura de personalidade individual. Infelizmente, os vieses “nunca podem ser completamente eliminados”.

Entretanto, as pesquisas sociais, como relatam essas autoras (1987, p. 40), são universalmente dependentes de dados coletados por relatos orais e escritos, independentemente da forma com que foram coletados. Portanto, os dados estão sujeitos aos vieses dos entrevistadores participantes do levantamento.

Por essa razão, este pesquisador, ciente da possibilidade da presença de vieses nas respostas obtidas, restringiu-se à formulação das questões, sem emitir opiniões pessoais. Eventualmente, alguma explicação adicional foi dada para esclarecer dúvidas do entrevistado no que concerne ao conteúdo de certa pergunta.

As entrevistas foram conduzidas da seguinte forma: inicialmente, o pesquisador explicou ao entrevistado, de forma sucinta, o motivo da entrevista e, na seqüência, formulou as questões, conforme sugerem Selltiz, Wrightsman e Cook (1987, p.35).

As entrevistas foram divididas em duas etapas. Em ambas, os entrevistados foram às mesmas pessoas. A primeira etapa foi direcionada à investigação sobre o modelo de gestão adotado pelo hospital e à verificação da aderência da cultura administrativa do hospital aos requisitos do Custeio Alvo. A segunda preocupou-se com a identificação do método de custeio utilizado na determinação dos custos de seus serviços.

Inicialmente, as entrevistas da primeira etapa foram realizadas e, na seqüência, as respostas analisadas. Em seguida, foram elaboradas as questões da segunda etapa e, completando a coleta de dados, realizaram-se as entrevistas complementares.

A adoção da realização das entrevistas em duas etapas é explicada pela possibilidade de o modelo de gestão do hospital mostrar-se orientado ao produto, às unidades de serviço ou, ainda, ao hospital como um todo. Assim, conforme o modelo adotado, as questões sobre os métodos de custeio poderiam ser formuladas sob a ótica de um serviço, uma unidade de serviço ou, ainda, do hospital.

Uma segunda razão para a divisão da entrevista em duas etapas está relacionada ao Custeio Alvo. As respostas dos administradores poderiam indicar a inexistência de indícios da aderência do modelo de gestão do hospital aos requisitos do Custeio Alvo. Caso isso ocorresse, não haveria sentido prático realizar a pesquisa sobre os métodos de custeio.

As respostas dos entrevistados foram registradas pelo pesquisador em formulários previamente preparados para essa finalidade, os quais estão em poder do pesquisador.

3.3.2.4 Procedimentos para a seleção dos entrevistados

As pessoas selecionadas para participarem das entrevistas são as que influenciam e participam do gerenciamento do hospital:

- o presidente da cooperativa, incluído pelas razões inerentes a suas funções;
- o vice-presidente da cooperativa, que, atualmente, concentra suas atividades na comercialização dos planos de saúde e seus aspectos técnicos tendo, por isso, pouca influência na administração do hospital. Entretanto, ele foi incluído por ter sido, no passado, o responsável pelo gerenciamento do hospital e conhecer seu funcionamento;
- o superintendente da cooperativa: na prática, é o responsável pelo hospital;
- o controller da cooperativa e do hospital, incluído pelas razões inerentes a suas funções;
- a gerente do hospital: cabe a ela a responsabilidade de conduzir as ações planejadas e as atividades quotidianas;
- a enfermeira-chefe do hospital, incluída por sua experiência profissional de outras unidades hospitalares.

3.3.2.5 Procedimentos aplicados para a elaboração das questões das entrevistas

Seguindo as preocupações citadas anteriormente, um criterioso planejamento das questões foi elaborado para orientar a condução das entrevistas.

Ao longo da elaboração do roteiro de entrevistas, as preocupações que estiveram presentes na formulação das questões são relacionadas ao seu formato e conteúdo. Cabe ressaltar que as dificuldades encontradas na elaboração das questões do roteiro das entrevistas são semelhantes às relatadas por Penha (2005, p. 102-105) na pesquisa de sua dissertação de mestrado.

Quanto a esse conteúdo, é a primeira preocupação na elaboração das questões de um roteiro de entrevistas. O ponto central do pesquisador é procurar certificar-se da real necessidade de cada pergunta e qual será a sua utilidade na condução da pesquisa.

Selltiz, Wrightsman e Cook (1987, p. 27) lembram algumas dúvidas que perturbam o pesquisador na elaboração das questões, como:

- um dado tema requer uma questão separada?
- o tema de uma questão pode ser integrado em outras?
- tal tema está inserido em outras questões?
- a questão está suficientemente detalhada?
 - qual o número de questões para um dado tema?
- como uma questão deveria ser subdividida?

O pesquisador deve refletir muito sobre esses requisitos, visto que a qualidade das questões reflete diretamente na qualidade das respostas.

Quanto à forma, Selltiz *et al* (1974, p.287) afirmam que as questões empregadas nas entrevistas podem ser sistematizadas de duas formas: apresentarem respostas contendo alternativas fixas, previamente definidas (alternativa fixa), ou permitirem que o entrevistado tenha liberdade para responder de acordo com suas próprias palavras (alternativa aberta).

Tanto uma forma como a outra apresenta vantagens e desvantagens na sua aplicação. Uma síntese da comparação dessas vantagens e desvantagens é apresentada a seguir, baseada nas análises dos autores citados:

- As perguntas com alternativas fixas são mais facilmente aplicáveis, analisáveis e pouco dispendiosas;
- As perguntas com respostas abertas têm análise mais difícil e mais dispendiosa;

- Uma pergunta fechada pode aumentar a segurança da resposta;
- Uma pergunta fechada pode ajudar a esclarecer o sentido de uma pergunta;
- Uma pergunta fechada pode impor uma apresentação de opinião ao propor alternativas ou pode não dar a representação adequada pretendida porque nenhuma alternativa corresponde à sua opinião; ou ainda, pode haver omissão de respostas alternativas;
- Quando existem possibilidades de alternativas abrangerem uma amplitude completa de respostas prováveis, a pergunta aberta reduz o viés das respostas previamente sugeridas;
- As diferentes interpretações de respostas são mais facilmente percebidas nas perguntas com respostas abertas.

As vantagens e desvantagens de perguntas com respostas abertas ou fechadas diferem quanto aos objetivos de cada pesquisa. Selltiz *et al* (1974, p. 293) explicam que “as perguntas fechadas são mais eficientes quando as possíveis alternativas de respostas são conhecidas, limitadas quanto ao número e bem distintas”. A pergunta fechada tem, portanto, a vantagem de focalizar a atenção do entrevistado nos fatores que o pesquisador está interessado.

No que se refere às perguntas abertas, “[...] são necessárias quando a questão é complexa, quando não se conhecem suas dimensões significativas, ou quando o interesse da pesquisa é a exploração de um ‘processo’ ou da formulação de uma questão pelo indivíduo” (SELLTIZ, 1974, p. 294). Desse modo, as perguntas com respostas abertas são recomendadas quando o pesquisador não tem interesse em limitar os fatores envolvidos nas respostas dos entrevistados, e nem tem a intenção de exercer influência nas respostas ou, ainda, os desconhece.

Em razão dessas dificuldades, o roteiro de entrevistas foi elaborado combinando questões com respostas fechadas e abertas, para aproveitar a vantagem de uma ou outra alternativa em relação ao conteúdo de cada questão. Em virtude dessas argumentações, quando as respostas das questões foram consideradas pelo pesquisador conhecidas e distintas ou quando o interesse consistia em focalizar a atenção do entrevistado em determinados aspectos de seu interesse, foi utilizada a alternativa de respostas fechadas.

Por outro lado, as questões com alternativas abertas foram adotadas para:

- evitar a influência de fatores pré-determinados pelo pesquisador nas respostas dos entrevistados;
- não induzir o entrevistado somente às alternativas propostas;
- evitar a exclusão de alguma variável que, eventualmente, pudesse surgir ao longo das entrevistas;
- captar o maior número possível de informações;
- não inibir o entrevistado, dando-lhe liberdade de resposta
- permitir ao entrevistado emitir francamente de suas opiniões.

Essa forma de pesquisa permite que aspectos não previstos inicialmente pelo pesquisador possam ser abordados durante a entrevista tanto pelo entrevistador como pelo entrevistado. Entretanto, deve-se ter cuidado para a entrevista não desviar a atenção dos pontos principais ou levar ao esquecimento de aspectos de relevância de cada questão.

Com as entrevistas desta pesquisa, objetiva-se investigar os seguintes aspectos no tocante ao hospital:

- identificar as características da administração visando a compreender o seu modelo de gestão;
- verificar a existência de uma cultura organizacional que possibilite a aplicação do Custeio Alvo;
- identificar a metodologia de custeio no tratamento dos custos dos serviços prestados.

Todavia, antes da realização das entrevistas, o pesquisador realizou um teste piloto do roteiro de entrevistas para identificar eventuais imperfeições nas questões elaboradas. Esse teste foi realizado com um consultor externo, que presta serviços de gerenciamento de informações para o hospital e que não está presente na sua administração.

O teste piloto foi muito útil pois, a partir dele, as questões tiveram alterações de formato, subdivisões, alteração da ordenação e de redação. Somente após isso, o pesquisador realizou as entrevistas.

Nesse contexto, cabe ressaltar a observação de Yin (2005, p.104) de que o teste piloto não é um pré-teste, mas é uma maneira de desenvolver e alinhar as questões aos aspectos relevantes da pesquisa. Já o pré-teste é um “ensaio formal” da entrevista.

3.3.2.6 Argumentos para as questões das entrevistas

Em função dos três objetivos citados, as questões foram agrupadas em três blocos:

Bloco A: questões relacionadas ao modelo de gestão;

Bloco B: questões relacionadas ao Custeio Alvo;

Bloco C: questões relacionadas aos métodos de custeio.

A seguir, serão apresentados os argumentos que motivaram o pesquisador na adoção dessas questões.

Bloco A – Questões relacionadas ao modelo de gestão

As questões desse bloco estão relacionadas ao modelo de gestão adotado pelos administradores do hospital.

É importante lembrar que o objetivo das entrevistas é identificar as características do gerenciamento do hospital nos aspectos relacionados aos objetivos deste trabalho, ou seja, nos itens que influenciam a aplicação do processo do Custeio Alvo e dos métodos de custeio.

Questões 1 a 5:

O objetivo dessas questões é identificar se o hospital formaliza o planejamento operacional de suas atividades e principais características.

O Custeio Alvo é um processo de longo prazo e deve estar alinhado aos objetivos da empresa. Por isso, as ações que os administradores pretendem empreender devem ser planejadas, documentadas e, de tempos em tempos, reavaliadas (CATELLI *et al*, 1999, p.130).

Para esta pesquisa, é necessário conhecer quais as variáveis consideradas no planejamento operacional do hospital estão alinhadas à filosofia do Custeio Alvo. Preço dos serviços, margens de lucro (gerais, por produto ou por área), metas de gastos (gerais, por produto ou por área), metas de faturamento e investimentos, são itens orçamentários que devem ser investigados.

Ainda é importante saber se a forma atual de elaborar, executar ou controlar as ações planejadas satisfaz aos administradores do hospital. Uma eventual insatisfação pode sugerir que os gestores preocupam-se em melhorar a qualidade desse planejamento face aos objetivos da administração.

Questão 6:

Essa questão destina-se a identificar o grau de participação das diversas áreas do hospital nas decisões operacionais do hospital, procurando mostrar se existe concentração do poder de decisão em uma (ou mais) área (s) ou pessoa (s).

O Custeio Alvo pressupõe o envolvimento de todas as áreas nas atividades de um produto. Nessa questão o objetivo é verificar o grau de concentração das decisões operacionais, possibilitando a avaliação do grau de participação das diversas áreas na elaboração do planejamento das atividades do hospital.

Questões 7 a 11:

A questão anterior refere-se somente à elaboração do planejamento. Contudo, a tomada de decisão pode ser centralizada, mas para a execução das ações podem ser amplamente disseminadas por toda a empresa.

No processo do Custeio Alvo, é necessário que as metas do planejamento sejam efetivamente conhecidas por toda a empresa. Por essa razão, inicialmente, é necessário verificar se todas as áreas do hospital têm suas atividades contempladas no planejamento e, na sequência, verificar como o hospital acompanha o cumprimento das metas de cada área ali estabelecidas.

Questões 12 a 15:

Essas questões referem-se à avaliação de desempenho. A realização de um planejamento e o envolvimento das áreas da empresa na sua elaboração terão pouca influência no gerenciamento do hospital se não for possível comparar os itens previstos no planejamento com a sua realização nas diversas áreas da empresa. Desse modo, é necessário identificar a existência dos critérios de avaliação de desempenho das áreas conforme determinado pelo planejamento.

Bloco B - Questões relacionadas com o custeio alvo

O objetivo das próximas questões é verificar se a cultura organizacional interna do hospital possibilita a aplicação dos conceitos do Custeio Alvo, e se seus requisitos são observados nas características de gestão do hospital.

Questões 1 a 3:

O objetivo dessas questões é avaliar o requisito do Custeio Avo que determina que o consumidor é o foco de todo o processo.

No Custeio Alvo, os anseios e desejos dos consumidores influenciam a qualidade do produto oferecido. Portanto, essas questões investigam se a administração do hospital atua para identificar a satisfação do paciente em relação aos serviços prestados.

Realização de pesquisa de opinião, necessidade de novos serviços a serem oferecidos, ações de melhoria dos atuais serviços, dentre outros, são itens que mostram o interesse da administração no tocante a satisfação de seus pacientes.

Questões 4 a 6 :

Essas questões estão relacionadas ao requisito do Custeio Alvo, em que o custo do produto é função da pressão externa à empresa exercida pelo mercado.

Estão, portanto, relacionadas ao ambiente externo do hospital. O Custeio Alvo é aplicado em ambientes em que o custo de um produto é estabelecido a partir de condições externas à empresa. Assim, o objetivo dessas questões é investigar como a administração do hospital percebe a influência das condições externas no custo de seus serviços e quais são as ações realizadas para reduzir a pressão sobre os custos.

A resposta esperada é que os preços externos pressionam os custos dos serviços em função dos preços dos planos de saúde oferecidos pela cooperativa.

Questões 7 a 9 :

O objetivo dessas questões é avaliar o requisito do Custeio Alvo, em que o custo de um produto é determinado na fase de projeto. Ademais, investigam os motivos que conduzem o hospital à implantação de um novo procedimento médico, uma nova modalidade cirúrgica ou um novo tipo de exame e procuram identificar os critérios de decisão para essa implantação.

Em virtude do desenvolvimento tecnológico, as modalidades cirúrgicas dependem cada vez mais de equipamentos sofisticados, que poderão ser de uso específico para uma determinada

modalidade de cirurgia ou de uso comum a diversas modalidades de cirúrgicas ou, ainda, exigir alterações na infra-estrutura do hospital para sua implantação.

Questões 10 e 11:

A preocupação dessas questões é com o requisito do custo de propriedade.

Tal custo envolve todos os gastos que o paciente irá incorrer após deixar o hospital. Oferecer transporte para a residência ou deixá-lo por conta do paciente e continuar o tratamento em residência (*home care*) com ou sem acompanhamento médico ou de enfermeiro, são exemplos de serviços relacionados ao custo da propriedade nos serviços hospitalares.

Questões 12 a 14:

O Custeio Alvo orienta que o hospital precisa estar integrado na cadeia de valor em que ele está inserido. Os fornecedores de materiais, medicamentos, equipamentos, alimentação, dentre outros, são os participantes da cadeia de valor do hospital.

Para a verificação adequada desse requisito, o hospital precisa ter estreito relacionamento com seus fornecedores. O envolvimento desses no projeto de novos serviços, no planejamento das atividades, na redefinição de procedimentos em serviços já existentes ou na solução de problemas, é útil na avaliação de seus processos internos, na negociação de preços e na redução de custos.

Questões 15 a 17:

O objetivo é avaliar o requisito do Custeio Alvo que recomenda que toda a empresa deve estar comprometida na gestão de seus custos.

A existência de treinamentos, palestras, reuniões periódicas e relatórios de desempenho são formas de identificar se a administração preocupa-se com a participação de todas as áreas do

hospital no esforço para reduzir custos. Essa redução não deve afetar a qualidade do serviço prestado.

Questões 18 a 20:

O objetivo dessas últimas questões é avaliar se o custo de um procedimento é avaliado ao longo do tempo, após ele ter sido implantado (sua “vida útil” do procedimento).

O Custeio Alvo sugere que o custo de um produto deve ser acompanhado ao longo do seu ciclo de vida. Por isso, deve ser investigado se o hospital avalia periodicamente o custo de seus serviços e seus processos internos. Adicionalmente, devido ao impacto do intenso desenvolvimento tecnológico da medicina nos custos dos serviços hospitalares, é interessante identificar a política de atualização dos recursos tecnológicos praticada pelo hospital.

Bloco C - Questões relacionadas aos métodos de custeio

As questões seguintes procuram identificar o método de custeio utilizado pelo hospital na mensuração dos custos dos serviços prestados a seus pacientes.

Questão n.º.1:

O objetivo dessa questão é verificar quais são os itens da estrutura de custos do hospital que os administradores consideram mais importantes.

O primeiro passo para a análise de custos é a identificação dos itens mais relevantes. Dessa forma, o objetivo dessas questões é identificar os itens de custo do hospital mais significativos para a administração e comparar se são os mais relevantes na estrutura de custos do hospital. A questão é importante para verificar se os administradores estão atentos aos itens de maior valor ou não estão desviando sua atenção para itens de menor relevância.

As respostas podem indicar se tais itens são custos fixos ou variáveis, que é informação necessária para a identificação dos métodos de custeio.

Questão n.º 2:

O objetivo dessa questão é identificar se a administração pratica a segregação dos gastos entre fixos e variáveis. A segregação dos gastos entre fixos e variáveis é a primeira etapa para a análise de qualquer método de custeio. Caso essa segregação não seja observada, a identificação do método de custeio utilizado pelo hospital estará comprometida.

Questão n.º 3:

O objetivo dessa questão é identificar se a administração pratica a segregação dos gastos entre custos e despesas. Na hipótese de não haver tal segregação pode ser um indicativo de que o hospital utiliza o método do Custeio Pleno para a mensuração de seus custos. Caso contrário, outras informações são necessárias para identificar o método de custeio utilizado pelo hospital.

Questão n.º 4:

Essa questão visa a identificar a unidade de custeio utilizada pelo hospital com a unidade de mensuração dos custos dos serviços. Essa unidade pode ser um serviço, um conjunto de serviços, um departamento do hospital, um conjunto de departamentos ou, ainda, o hospital como um todo.

A unidade de custeio é a referência para a mensuração de custo para qualquer do método de custeio utilizado.

Questão n.º 5:

Essa questão busca identificar se a mensuração dos custos do hospital distribui seus custos fixos à unidade de custo. Se não ocorrer distribuição, é um indicativo do uso do Custeio Variável. Contudo, caso haja alguma distribuição de custos, um outro método é utilizado e é necessária a identificação de como ocorre a distribuição dos custos fixos à unidade de custo.

As respostas podem orientar para a metodologia do Custeio Pleno ou do Custeio por Absorção na hipótese da distribuição de custos basear-se somente em variáveis indicativas de quantidade, como capacidade de atendimento, quantidade de ocorrências, dentre outras. No entanto, se as respostas indicarem que a distribuição de custos está relacionada às atividades de cada procedimento, é um indicativo que o Custeio Baseado em Atividades é o método de custeio aplicado no hospital.

Questão n.º.6:

Essa questão procura identificar em quais decisões o custo unitário dos produtos é utilizado. Formação do preço de seus serviços, comparação com custos de outros hospitais, cumprimento de metas de redução de custos, avaliações internas, gerenciamento de custos e processos, são exemplos em que os custos poderão ser utilizados.

Ademais, procura avaliar se os administradores apóiam suas decisões na informação gerada internamente no hospital.

No Capítulo 4 serão apresentados os resultados obtidos com as respostas dadas pelos entrevistados. O questionário completo utilizado nas entrevistas é apresentado no Apêndice deste trabalho e as respostas dos entrevistados estão em poder do pesquisador.

3.3.2.7 Procedimentos para a realização da análise documental

Para Vergara (2000, p. 48), a investigação documental é a pesquisa em documentos que estão em poder de órgãos de qualquer natureza (públicos, privados ou pessoas). São exemplos os registros, anais, regulamentos, circulares, ofícios, memorandos, balancetes, comunicações informais, microfimes, informações em disquete, dentre outros, que são conhecidos como fontes primárias (LAKATOS e MARCONI, 2003, p. 174).

No hospital pesquisado, as análises foram realizadas em relatórios, como balancetes mensais, planilhas de custos e outros relatórios internos para analisar os procedimentos e métodos adotados pelo hospital na determinação do custo de seus serviços.

3.3.2.8 Procedimentos para observação direta

Além das investigações documentais, as observações feitas diretamente pelo pesquisador constituem-se em uma importante fonte de evidências em um estudo de caso. Segundo Yin (2005, p. 115) as provas observacionais são, em muitos casos, úteis para transmitir ao pesquisador algumas características importantes do caso que está sendo observado.

A observação direta dos procedimentos administrativos, contábeis e clínicos da entidade pesquisada complementa as informações levantadas por outros instrumentos de coleta de dados. Ela é útil no apoio a compreensão desses procedimentos e na identificação de limites e problemas.

3.3.2.9 Procedimentos para a análise e interpretação dos dados

Após a coleta dos dados, o pesquisador volta sua atenção para a análise e interpretação desses dados. O objetivo da análise é resumir as observações de forma que permitam responder às perguntas da pesquisa e a interpretação é a procura de um sentido mais amplo dessas respostas (SELLTIZ *et al*, 1974, p. 435).

Dessa forma, as informações coletadas foram as respostas dos administradores do hospital às perguntas formuladas durante as entrevistas. Tais entrevistas foram feitas visando captar as principais características do modelo de gestão do hospital, a existência de um ambiente interno alinhado com a filosofia do Custeio Alvo e a identificação do método de custeio utilizado.

Dada a característica qualitativa da pesquisa, o uso de entrevistas permitiu a compreensão das características de gestão do hospital, a avaliação do grau de cultura organizacional para a aplicação da filosofia do Custeio Alvo e a identificação da metodologia de custeio utilizada.

3.3.3 Guia para o relatório do estudo de caso

Para Yin (2005, p. 102) ainda explica que os relatórios de estudo de caso tendem a ser longas narrativas que não seguem uma estrutura planejada, difíceis de serem redigidos e lidos, pois não possuem esquemas uniformemente aceitáveis. Assim, durante a realização da pesquisa, é recomendada a elaboração de um esquema do relatório final do estudo de caso, que irá orientar todo o trabalho de redação.

Sobre o relatório, ele deve conter:

- a apresentação da situação-problema;
- a descrição dos procedimentos de coleta de dados;
- a divulgação dos dados coletados;
- a análise dos dados;
- as constatações e conclusões.

O relatório de apresentação deste estudo de caso foi planejado para atender às normas de uma publicação acadêmica por tratar-se de uma dissertação de mestrado. Para tanto, antes da coleta de dados, elaborou-se um projeto que contém a apresentação do problema, das questões que pretende abordar, dos objetivos da pesquisa, dos procedimentos para a coleta de dados e dos conceitos teóricos que foram a ela aplicados.

4 – ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Motivação da pesquisa

Esta pesquisa surgiu do interesse do pesquisador pela formação dos custos nas organizações. O ambiente competitivo presente na economia impossibilita que as empresas tenham liberdade de praticar os preços de seus produtos conforme suas necessidades. Nesse quadro, as pressões externas causam impacto diretamente nos processos internos das empresas e, conseqüentemente, em seus custos.

Essa constatação despertou o interesse do pesquisador acerca do gerenciamento de custos. Ao pesquisar o tema e em reuniões com o orientador, este pesquisador conheceu a metodologia do Custeio Alvo que, como visto no Capítulo 2, é um processo intimamente relacionado ao ambiente econômico atual.

Na seqüência da dissertação, o pesquisador identificou a existência de poucos trabalhos de Custeio Alvo direcionados ao setor da prestação de serviços. Esse setor econômico está em expansão, tanto no Brasil como no exterior, e ocupa os espaços dos tradicionais setores da economia, como a indústria e agricultura. Nos poucos trabalhos encontrados, os métodos de custeio utilizados na determinação do custo alvo eram tratados com superficialidade.

Percebeu-se assim, a possibilidade para a realização de uma pesquisa acadêmica, devido à escassez de trabalhos sobre o tema.

Ocasionalmente, na mesma época, o pesquisador tomou conhecimento de que o hospital em estudo estava com dificuldades de gerenciamento de seus custos. Com essa informação, discutiu com o orientador a possibilidade de realizar a pesquisa sobre os métodos de custeio sob a luz do Custeio Alvo naquele hospital.

Aprovada a proposta com o orientador, o pesquisador entrou em contato a diretoria da cooperativa e sugeriu que esta pesquisa fosse ser realizada na unidade hospitalar da cooperativa. A diretoria, entendendo que tal trabalho poderia contribuir para o gerenciamento dos custos do hospital, concordou com a proposta.

4.2 O hospital pesquisado

Localizado em uma cidade do interior do estado de São Paulo, o hospital em estudo é a unidade hospitalar de uma cooperativa de trabalhos médicos. Fundada em 1993, a cooperativa atende a todas cidades circunvizinhas.

Os recursos da cooperativa são oriundos da comercialização de planos de saúde oferecidos a população das cidades da região.

O sucesso dos primeiros anos da cooperativa e a crescente demanda de serviços médicos, motivaram a inauguração, em 1977, da unidade de pronto atendimento, o embrião do atual hospital. No esteio desse sucesso, em 2000, a cooperativa deu início ao serviço de atendimento médico domiciliar a seus conveniados.

A qualidade dos serviços prestados e o aumento do número de conveniados, resultaram na opção da construção do seu hospital próprio e, em novembro de 2002, a cooperativa inaugurou sua unidade hospitalar.

Consolidado na região, o hospital possui, atualmente, um centro cirúrgico com três salas, uma unidade de terapia intensiva, cinco apartamentos de um leito e nove apartamentos de dois leitos. Os apartamentos são equipados com camas computadorizadas, telefones, interfonos, televisão e ar condicionado.

O hospital também possui uma unidade de pronto atendimento 24 horas equipado com aparelhos móveis de unidade de terapia intensiva (UTI) e de raio-X, consultórios médicos para adultos (dois) e crianças (um), uma farmácia e um berçário com incubadora para até três recém-nascidos,

Ele tem capacidade para a realização de cerca de 2.800 cirurgias anuais em inúmeras especialidades e está apto para realizar cirurgias de pequeno, médio e grande porte. Seus

equipamentos e sistemas possuem modernos padrões tecnológicos existentes no Brasil e no mundo. Por essas características, é considerado um hospital de pequeno porte, mas de alta complexidade.

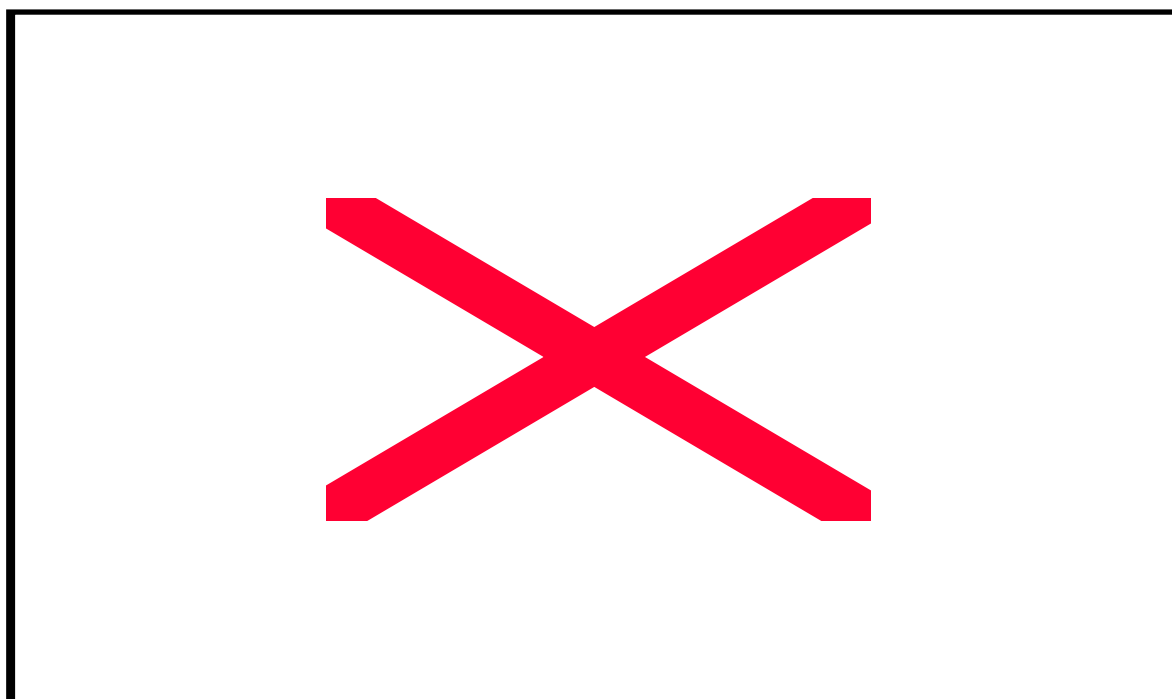
O hospital em questão atende a pacientes conveniados da própria cooperativa (73% do número de atendimentos), conveniados de outras unidades cooperadas (17% dos atendimentos) e particulares não-conveniados (10% dos atendimentos).

Em 2005, contando com 80 funcionários, o hospital realizou cerca de 2.600 cirurgias e 58,8 mil consultas, exames e atendimentos ambulatoriais. O faturamento em 2004 foi de R\$ 20,0 milhões e, em 2005, R\$ 26,5 milhões.

O hospital possui a mesma característica de inúmeros outros hospitais: exceto o controller, que é economista, o hospital é administrado por médicos.

Abaixo, a estrutura organizacional da cooperativa e do hospital é apresentada.

Quadro 2 – Organograma da cooperativa



Fonte: Elaborado e adaptado pelo autor.

4.3. Análise dos resultados

Conforme visto no Capítulo 3, a principal técnica utilizada para a coleta de informações para esta pesquisa foi a de entrevistas semi-estruturadas com o uso de um questionário previamente elaborado. Essas entrevistas foram divididas em três blocos: o primeiro bloco refere-se ao modelo de gestão de gestão do hospital, o segundo a aderência do modelo de gestão a filosofia do Custeio Alvo e o terceiro aos métodos de custeio.

No entanto, as informações obtidas nas entrevistas foram complementadas com outras informações coletadas pela observação direta do pesquisador no ambiente do hospital e pela pesquisa nos relatórios gerenciais colocados a disposição do pesquisador.

As entrevistas foram realizadas ao longo do mês de fevereiro de 2006 com as pessoas citadas no Capítulo 3: o presidente, o vice-presidente e o superintendente da cooperativa, o *controller* da cooperativa e do hospital e a gerente e a enfermeira-chefe do hospital.

É importante lembrar que a pesquisa abrange somente ao hospital, não envolvendo a cooperativa como um todo.

As informações obtidas nessas entrevistas serão relatadas e comentadas a seguir.

4.3.1 Percepções relativas ao modelo de gestão

De uma forma geral, percebeu-se que o poder de decisão do hospital está concentrado na alta administração da cooperativa. As principais decisões são tomadas pelo presidente e pelo vice-presidente, em menor escala pelo superintendente.

Os administradores do hospital são, em sua maioria, médicos e não administradores. Essa constatação confirma o relato de Falk (2001, p.5). A exceção do controller (economista), os demais administradores do hospital não possuem formação em administração.

4.3.1. 1 Percepções sobre o planejamento operacional do hospital

A primeira constatação é que todos os entrevistados reconhecem a existência e a necessidade das ações do hospital sejam planejadas e registradas. Concordam também com a atual prática em que o horizonte de tempo das atividades é de um ano, com revisões trimestrais e também acreditam que tal prática atende as necessidades atuais do hospital (questões 1 a 4).

Nesse planejamento, os principais itens discutidos são os preços cobrados pelos serviços do hospital, a redução geral de custos (tanto fixos como variáveis) e as alternativas de investimentos futuros (questão 5).

Atualmente, participam do planejamento o presidente, o vice-presidente e o superintendente da cooperativa, a gerente do hospital e o *controller* (questão 6).

Essas informações indicam que a administração do hospital preocupa-se com uma das principais características do Custeio Alvo: a administração planeja suas ações de longo prazo. Como visto no capítulo 2, o Custeio Alvo é um processo que visa ao longo prazo. Assim, conclui-se que tal característica é observada na forma de gestão do hospital.

4.3.1. 2 Percepções sobre a disseminação das metas estabelecidas no planejamento operacional

Como observado na resposta anterior, a elaboração do planejamento está concentrado em cinco pessoas. Essa forma de atuar não é unânime entre tais participantes. O presidente e o vice-presidente defendem que não devem ser envolvidas pessoas de outras áreas

argumentando que um número maior de pessoas dificultaria a gestão dos trabalhos e tornaria o processo mais lento e burocrático.

Por outro lado, o superintendente, o *controller* e a gerente do hospital divergem dessa opinião argumentando que a participação de outras pessoas facilitaria a compreensão pelas demais áreas dos objetivos e metas estabelecidos no planejamento, além de maior comprometimento na sua execução e, uma eventual lentidão no processo de elaboração seria compensada com uma maior sinergia entre as áreas para o cumprimento de tais objetivos.

No entanto, a forma atual está prevalecendo. Cabe ao *controller* a divulgação das orientações determinadas no planejamento a todas as áreas do hospital (questão 7). Segundo ele, após as reuniões de planejamento, os objetivos de cada área são divulgados em relatórios e discutidos em reuniões com cada área do hospital (questões 7 a 10).

Na opinião do *controller*, a concentração do poder de decisão na alta direção da cooperativa e sua relutância na inclusão de outros participantes dificulta o envolvimento de todas as áreas no cumprimento das metas estabelecidas no planejamento operacional do hospital.

Como visto no Capítulo 2 – Referencial Teórico, o processo do Custeio Alvo é mais eficaz quando há o envolvimento de todas as áreas da empresa. Nesse caso em estudo, apesar das dificuldades observadas, esse requisito é observado.

4.3.1.3 Percepções sobre o cumprimento das metas estabelecidas no planejamento

A pesquisa revelou que os todos os departamentos são avaliados trimestralmente para verificar o cumprimento das metas estabelecidas no planejamento (questões 12 e 15). Essa avaliação é baseada em relatórios gerados a partir da contabilidade e comparados com os parâmetros determinados no planejamento.

O principal critério de avaliação das áreas refere-se a redução de dispêndios de cada área. A redução dos gastos é uma necessidade que envolve todas as áreas. Por isso, em todo planejamento existem metas de redução de custos para cada área. A regra geral é a redução dos gastos em 5% da média dos últimos 12 meses.

O *controller* informou que as variações no cumprimento das metas são analisadas e, quando consideradas insatisfatórias, medidas corretivas são aplicadas. Essas informações são consideradas na revisão do planejamento.

Entretanto, o *controller* assegura que algumas áreas do hospital esse acompanhamento é mais rigoroso: gerência, enfermaria, farmácia, compras, orçamentos e nutrição têm maior atenção no cumprimento das metas de redução de custos que as demais áreas. Outras áreas, como portaria, recepção, faturamento, segurança e higiene e limpeza não tem o acompanhamento de suas metas com a mesma atenção devido, ainda segundo o *controller*, a pequena representação desses itens na estrutura de custos do hospital.

O Custeio Alvo pressupõe o envolvimento de todas as áreas da empresa. Nesse caso, esse requisito não é, rigorosamente, observado em sua totalidade. Contudo, em virtude do argumento do hospital (valores de custos pouco representativos), pode-se considerar esse requisito atendido, em razão do efeito reduzido de suas variações no resultado global do hospital.

4.3.2 Percepções relativas ao Custeio Alvo

De uma forma abrangente, a pesquisa revela que os principais requisitos do Custeio Alvo citados no Capítulo 2 são encontrados na administração do hospital. Entretanto, nem todos são aplicados em toda a sua intensidade.

A seguir, serão apresentadas as percepções identificadas na cultura interna do hospital relacionadas com a filosofia do Custeio Alvo.

4.3.2.1 Percepções sobre o foco no consumidor

Uma percepção inicial indica a preocupação da administração com a opinião dos pacientes, pois todo paciente internado, ao deixar o hospital, responde a um questionário sobre a qualidade dos serviços prestados (questões 1 e 2). Esse questionário procura conhecer a satisfação dos pacientes sobre a qualidade dos serviços, como o atendimento médico, a enfermagem, as condições de higiene, a alimentação e a recepção.

Essa pesquisa é avaliada pela gerência e comunicada à superintendência por meio de relatório semanal. Identificado algum problema, os envolvidos reúnem-se para encontrar soluções e adotar medidas de correção (questão 3). O enfoque é procurar atender às reivindicações dos pacientes. Nos casos mais críticos, ou recorrentes, a superintendência é envolvida na solução dos problemas.

Apesar disso, as ações acima citadas limitam-se aos serviços existentes no hospital. Elas não abrangem a implantação de novos serviços. Seguindo a orientação de origem do Custeio Alvo, ele é recomendado no lançamento de novos produtos e, no caso dos hospitais, na implantação de novos serviços. Porém, como visto no Capítulo 2, sua aplicação não se limita aos novos produtos e serviços. Ele pode, e deve, ser aplicado a todos os produtos de uma empresa e, portanto, nos serviços prestados por um hospital.

Para novos serviços, a pesquisa revela que um dos critérios de decisão para a sua implantação é a frequência com que tais serviços constam nas estatísticas de ocorrências do hospital (questão 7). Uma outra fonte de informação, conforme revelou o vice-presidente, é a identificação de novos serviços detectada pelos médicos cooperados (em geral exames e modalidades cirúrgicas). Apesar de não haver uma pesquisa formal, essa segunda fonte de informações tem-se revelado a mais utilizada pela administração para a implantação de novos serviços e indica a preocupação da administração da cooperativa e seu corpo clínico em atender à necessidade de seus conveniados e, conseqüentemente, às necessidades dos pacientes do hospital.

Esses procedimentos administrativos, tanto para serviços existentes como para novos, refletem a preocupação da administração em atender aos anseios e necessidades dos conveniados da cooperativa, e conseqüentemente, dos pacientes do hospital. Portanto, pode-se concluir que ela está alinhada ao requisito do Custeio Alvo em que o consumidor é o foco do atendimento hospitalar.

4.3.2.2 Percepções sobre a pressão externa nos preços e custos

Neste item é preciso lembrar que o hospital atende a uma cooperativa de trabalhos médicos e que ela comercializa planos de saúde aos seus conveniados.

O mercado de planos de saúde é muito competitivo e a disputa por preços é acirrada. Essa intensa disputa por preços é confirmada por todos os entrevistados (questão 4).

Em razão disso, a pressão sobre os custos da cooperativa também é intensa e reconhecida pelos entrevistados (questão 5), pois os custos do hospital correspondem a maior parte dos custos da cooperativa, conforme apontam os seus relatórios gerenciais.

A pressão sobre os custos do hospital tem uma segunda forma de ser percebida (questão 5). Segundo informações do *controller*, o hospital realiza anualmente uma pesquisa de custos de serviços com outros hospitais filiados a cooperativa. Dessa pesquisa resulta uma média de custos unitários para os diversos serviços pesquisados e cada média é comparada com os respectivos custos determinados pelo hospital.

As reações às pressões sobre os custos geram as seguintes ações para obter redução de custos (questão 6):

- revisão de procedimentos internos: esforço conjunto de todas as áreas (reduzir os custos dos processos internos);
- redução das despesas gerais: esforço conjunto de todas as áreas (porém, o *controller* afirma que existem poucas possibilidades de redução de gastos sem afetar a qualidade dos serviços); e
- alteração de materiais e medicamentos utilizados nos procedimentos médicos: ação concentrada na equipe médica.

As respostas refletem que o requisito do Custeio Alvo de que o mercado determina os custos está bem caracterizado no hospital. Também fica evidente que o hospital reage à pressão para reduzir seus custos.

4.3.2.3 Percepções sobre o desenvolvimento de novos serviços

Como já mencionado, os indícios da necessidade de implantação de novos serviços são as estatísticas de ocorrência e a percepção da equipe médica (questão 7).

Para a implantação de um novo procedimento, o hospital realiza um estudo de viabilidade técnica (para qualquer serviço) e econômica (somente para os valores relevantes) (questão 8). Essas justificativas foram dadas pelo presidente, vice-presidente, superintendente e *controller*. A gerente e a enfermeira-chefe não souberam se posicionar.

O estudo de viabilidade é efetuado, em conjunto, pela controladoria por envolver aspectos financeiros (viabilidade econômica) (questão 9) e por uma equipe de médicos (clínica) constituída especialmente para cada situação, por envolver aspectos específicos da especialidade médica do serviço requerido.

Segundo o *controller*, a viabilidade econômica considera o volume de recursos necessários para a implantação, os gastos projetados para a sua operação e manutenção e uma projeção da quantidade que o serviço poderá ser prestado anualmente.

Ainda segundo o *controller*, a maior dificuldade na implantação de um novo serviço é a pressão da equipe médica para atender a suas reivindicações. Tal comportamento é, algumas vezes, preponderante na decisão de implantação em detrimento a avaliação econômica do serviço estudado.

Portanto, observa-se que o requisito do Custeio Alvo em que os custos de um produto são definidos na fase de projeto é atendido, mesmo em situações em que a avaliação econômica seja desfavorável.

4.3.2.4 Percepções sobre o custo de propriedade

As respostas das questões 10 e 11 revelam que o hospital preocupa-se com o atendimento aos pacientes após a sua saída das instalações do hospital.

O presidente da cooperativa enfatizou a importância do serviço médico prestado na residência do paciente, isto é, fora das instalações do hospital (na literatura médica esse serviço é conhecido como *home care*), nos casos que a situação exigir.

Segundo o presidente, esse serviço é uma tendência mundial. O hospital tem dedicado muito esforço para que o tratamento do paciente aconteça em sua residência. Oferecer transporte, medicamentos, equipamentos e acompanhamento médico e de enfermagem em residências são serviços prestados a seus pacientes. No caso em estudo, esse serviço já era prestado pela cooperativa anteriormente a construção do hospital.

Com os serviços de *home care*, há redução do tempo de permanência do paciente no hospital e a sua recuperação é mais rápida. Por isso, os custos da continuidade do tratamento para o paciente são menores, pois ele não utiliza o serviço de hotelaria (apartamentos) do hospital. Por isso, o hospital atende ao requisito do Custeio Alvo relativo ao custo de propriedade do paciente.

O *controller* ainda afirma que, além dos benefícios para o paciente, o hospital reduz o tempo de utilização dos quartos, permitindo o atendimento de maior número de pacientes.

4.3.2.5 Percepções sobre a cadeia de valor

O envolvimento do hospital na cadeia de valor envolve seus fornecedores de materiais, de medicamentos, de equipamentos e de alimentação (questões 12 a 14).

O presidente e o vice-presidente entendem que todos os fornecedores são envolvidos em todas as situações: implantação de um novo serviço, solução de problemas e no planejamento das atividades. Entretanto, esta opinião não coincide com a do *controller* e do superintendente. Eles enfatizam que os fornecedores não são envolvidos no planejamento anual das atividades do hospital.

Por outro lado, tanto a gerente como a enfermeira-chefe relatam que somente nas situações-problema há o envolvimento dos fornecedores nas ações do hospital.

Porém, quando a situação é a implantação de um novo serviço, todos argumentam que há intenso envolvimento dos fornecedores de equipamentos e de materiais.

Para a verificação adequada desse requisito do Custeio Alvo, o hospital precisa ter estreito relacionamento com todos os seus fornecedores e em todas as situações. A observância desse envolvimento pode contribuir para a redução dos custos estruturais desses serviços.

A partir das respostas dos entrevistados, percebe-se a existência de opiniões não coincidentes sobre o tema. Portanto, observa-se que esse requisito do Custeio Alvo parcialmente atendido e, conseqüentemente, as vantagens que o requisito possibilita não são totalmente aproveitadas pelo hospital.

4.3.2.6 Percepções sobre o envolvimento de todas as áreas no gerenciamento dos custos

De uma forma geral, todas as áreas do hospital são envolvidas no controle dos gastos de sua responsabilidade. Conforme relatado no item 4.3.13, o controller afirma que algumas áreas são mais envolvidas que outras, em razão da relevância de seus custos na estrutura de custos do hospital. Gerência, enfermagem, farmácia, compras, orçamentos e nutrição têm maior atenção no cumprimento das metas de redução de custos que outras áreas (questões 15 e 16).

De uma forma geral, todos afirmaram que todas as áreas envolvem-se na redução dos custos. Reuniões trimestrais e relatórios de desempenho para cada área são as formas utilizadas para atender a esse objetivo (questão 17).

No entanto, esta constatação não pode ser generalizada para o comportamento da equipe médica em relação aos materiais e equipamentos utilizados em suas atividades. O presidente da cooperativa foi enfático ao explicar a necessidade de que a equipe médica tenha consciência dos custos envolvidos na avaliação dos materiais e medicamentos utilizados em suas atividades (particularmente, as cirurgias), pois tais itens constituem-se naqueles de maior relevância nos custos do hospital.

Tanto o *controller* como a gerente, utilizaram um exemplo semelhante para justificar a preocupação do presidente e explicar a importância (pelo *controller*) e dificuldade (pela gerente) da alteração de materiais e medicamentos. Se para a realização de uma cirurgia existem duas alternativas de materiais (ambos com a mesma qualidade de resultado para o paciente), o cirurgião irá optar pelo material que envolve o menor volume de trabalho para ele, independente de seu custo. Ocorre que, os custos dos materiais envolvidos nessa alternativa escolhida pelo cirurgião são, em geral, significativamente mais elevados do que a alternativa preterida.

Portanto, observa-se que o requisito do Custeio Alvo de envolvimento de todas as áreas e pessoas é parcialmente atendido, pois existe relutância da equipe médica em alterar seu comportamento. Conseqüentemente, as vantagens que o requisito possibilita não são totalmente aproveitadas pelo hospital.

4.3.2.7 Percepções sobre o ciclo de vida dos serviços

De uma forma geral, todos os entrevistados responderam que os custos são revisados trimestralmente. No entanto, essa revisão está limitada a atualização dos valores dos itens de custo mais relevantes (questão 18).

Quanto à revisão dos procedimentos para a realização dos serviços, todos os entrevistados foram unânimes em afirmar que eles são analisados esporadicamente (questão 19). Na opinião da gerente do hospital, este trabalho deveria merecer maior atenção da direção do hospital, pois ela percebe que há espaço para a redução de custos, com a presença de atividades duplicadas em diversos serviços. Um exemplo é a dupla conferência da emissão de faturas pelos serviços prestados.

Para o último item pesquisado, o acompanhamento do desenvolvimento tecnológico da medicina está disseminado por toda a equipe médica do hospital (questão 20). Segundo o presidente, cabe a cada profissional da cooperativa acompanhar as evoluções de sua especialidade. Ele reconhece que esse processo não é o desejável, mas também não definiu uma política estruturada para seguir.

Em vista desses relatos, observa-se que os serviços prestados pelo hospital não têm uma avaliação estruturada. Ao longo do tempo alguns serviços poderão ter custos desnecessários ou estar tecnologicamente defasados. No entanto, algumas ações são efetuadas com o intuito de acompanhar a evolução dos serviços com o decorrer do tempo. Por isso, essa recomendação do Custeio Alvo é parcialmente atendida e, por conseqüência, as vantagens que ela possibilita não são totalmente aproveitadas pelo hospital no gerenciamento de seus custos.

4.3.3 Percepções relativas aos métodos de custeio

De uma forma geral, percebeu-se que o presidente, o vice-presidente e o superintendente da cooperativa possuem noções básicas de contabilidade. Situação semelhante é observada com a gerente, mas a enfermeira-chefe reconhece que seus conhecimentos são mínimos. Entretanto, o *controller* possui uma visão clara da situação do hospital no que se refere aos métodos de custeio empregados no hospital.

4.3.3.1 Identificação dos custos relevantes

Os itens de custo mais relevantes citados por todos os entrevistados (por unanimidade) são: materiais utilizados em cirurgias, medicamentos e custos relacionados à infra-estrutura física do hospital. Nesse último item, destacam-se a unidade de terapia intensiva, as salas de cirurgia e os equipamentos que constituem todas as dependências do hospital (questão 1).

Esses itens são aqueles nos quais os administradores dedicam maior esforço no gerenciamento e redução de seus custos.

Outros itens de custos que compõe a infra-estrutura do hospital, como salas de pronto atendimento, apartamentos, consultórios de atendimento e outras dependências, não são considerados pela administração como itens que exigem especial atenção no gerenciamento de seus custos.

4.3.3.2 Custos e Despesas Fixos e Variáveis

A resposta dos entrevistados para a relação entre o valor total de um item de custo e o número de atividades realizadas (isto é, fixos ou variáveis) revelou que todos tem a noção básica de

sua diferenciação, exceto a enfermeira-chefe que, apesar de perceber diferenças, não se mostrou segura da diferenciação (questão 2).

Os itens considerados de maior relevância foram segmentados por todos os entrevistados da seguinte:

- itens de custo variáveis: materiais e medicamentos;
- itens de custos fixos: relativos a unidade de terapia intensiva, salas de cirurgia e seus equipamentos (infra-estrutura).

4.3.3.3 Segregação de custos e despesas

Quando perguntados sobre a diferenciação entre custos e despesas, detectam-se importantes diferenças (questão 3) entre os entrevistados:

- a gerente do hospital e a enfermeira-chefe não percebem diferenças entre os termos;
- o presidente e o vice-presidente admitem haver diferenças conceituais, mas desconhecem a sua razão e não vêem diferenças práticas para sua adoção;
- o *controller* e o superintendente afirmam conhecer a importância da segregação dos gastos entre custos e despesas para apuração dos custos dos serviços.

Entretanto, o *controller* afirma que, apesar da sua importância para o aprimoramento do gerenciamento dos custos do hospital, essa segregação não é considerada pelo hospital.

4.3.3.4 Unidade de custeio

Quando a questão se refere a unidade de custeio para a mensuração do custo unitário (questão 4), todos os entrevistados concordam que essa unidade é o custo de um serviço médico, como uma cirurgia, um exame ou um atendimento ambulatorial.

4.3.3.5 Uso da informação do custo unitário

Quanto o tema é a utilidade da informação (questão 6), a resposta tanto do presidente como do vice-presidente da cooperativa são reveladoras: eles não consideram os custos unitários dos serviços calculados internamente no hospital para apoiar suas decisões!

Apesar de reconhecerem que essa forma de administrar pode provocar decisões que se contrapõe a realidade do hospital, eles argumentam que os valores calculados internamente divergem significativamente dos custos de outras instituições, tanto positiva como negativamente. Portanto, eles não confiam nos valores de custo unitários apurados pela controladoria do hospital.

Como citado no item 4.3.2.2, o hospital acompanha semestralmente os custos de outras unidades hospitalares. A média dos custos de cada serviço pesquisado é a referência para que os dois principais administradores utilizam para apoiar suas decisões.

Tal resposta é de fundamental importância no gerenciamento do hospital, porque decisões são apoiadas por números que não estão relacionados com a realidade do hospital. Ela revela, no entanto, que os administradores estão mais preocupados com as condições externas do que com as internas do hospital.

Embora essa postura dificulta avaliação dos métodos de custeio, é, no entanto, uma postura orientada para o mercado e, por isso, está alinhada com um dos principais requisitos do Custeio Alvo.

A alta administração está consciente da importância do hospital de possuir uma metodologia de mensuração de custos e relacionada com a sua realidade. Ela reconhece a necessidade de mudanças nesse comportamento, mas, para isso, a justificativa é a falta de recursos

(financeiros e humanos) para investir em controles internos. No atual momento, a prioridade é estruturar o hospital com modernos recursos tecnológicos que a atual medicina propicia.

4.3.3.6 Distribuição dos custos fixos a unidade de produto

Quando a questão se refere à forma de distribuição dos custos (e despesas) fixos a unidade de serviço praticada pelo hospital (questão 5), também são detectadas importantes diferenças entre os entrevistados:

- a gerente do hospital e a enfermeira-chefe não sabem responder;
- o presidente e o vice-presidente defendem que a distribuição deve ser em função da quantidade de cirurgias, exames e atendimentos médicos realizados no passado (que é a forma atualmente praticada);
- o *controller* e o superintendente defendem que, mantidas as condições atuais, tal distribuição deva ser feita em função da capacidade de realização de cada serviço prestado pelo hospital (e não como atualmente é realizada).

O *controller* explica que a atual metodologia de cálculo do custo unitário não é a ideal, pois apesar de segregar os itens fixos dos variáveis, utiliza um rateio de gastos fixos em função de volumes operacionais do passado. Além disso, esses cálculos são refeitos semestralmente, com alteração da quantidade de cirurgias, exames e atendimentos médicos realizados no período anterior e, portanto, há alteração dos valores de custo unitários obtidos no semestre anterior. É, por isso, uma das causas da falta de credibilidade dos custos unitários dos serviços determinados pela controladoria.

O superintendente reconhece que essa metodologia provoca distorções, mas argumenta que é uma tentativa de mensurar os custos dos serviços internamente com os recursos que estão disponíveis. Ele reforça que a carência de recursos (tanto financeiro e como humano) impossibilita o hospital de adotar uma metodologia de custos de seus serviços para satisfazer as suas necessidades gerenciais do hospital.

Como exemplo da argumentação do superintendente, o *controller* relatou que, no início de 2005, foi cogitada a implantação da metodologia do ABC, por ela ter sido implantada em outros hospitais e citada na literatura como a mais adequada para os hospitais. No entanto, o estudo de sua implantação foi postergado para o futuro, pois os custos de aquisição do *software*, de sua implantação e de seu gerenciamento requeriam valores elevados para as condições da época tanto do hospital e como da cooperativa.

4.4 Considerações Finais

Conforme revelado nas entrevistas, o custo de um serviço calculado internamente é uma informação que a administração do hospital não confia. Por isso, ela é substituída por uma média de custos de outros hospitais. Esse custo médio utilizado traz algumas inconsistências em sua formação, pois não é possível conhecer a formação dos valores de custo dos outros hospitais. Apesar disso, a comparação de valores de custo médios é utilizada em outros países, como relata o trabalho de Northcott e Llewellyn (2003) publicado no periódico *Management Accounting Research*. Em tal trabalho, os pesquisadores relatam a dificuldade de usar valores médios na tentativa de criar parâmetros de comparabilidade de custos de serviços entre hospitais do Reino Unido.

Comparando o caso do hospital em estudo com tal trabalho, identificam-se razões semelhantes que prejudicam a comparação dos custos unitários dos serviços entre diversos hospitais. Dentre elas, observa-se:

- os itens que compõem os valores de custo dos serviços dos diversos hospitais consultados não são identificados;
- não há identificação da segregação dos itens fixos e variáveis dos custos dos serviços, inclusos em tais custos;
- não é identificada a metodologia de custeio para mensuração dos custos dos serviços empregada em cada hospital; e

- por conseqüência, não é identificada a forma de distribuição dos custos fixos a unidade de custeio de cada hospital (quando e se ocorrer).

Além desses aspectos, as características dos hospitais envolvidos também não são conhecidas. Especialidades diferenciadas, porte e complexidade de cada hospital também são aspectos que deveriam ser considerados para permitir uma base uniforme de comparação entre eles.

Portanto, os aspectos que permitiriam alguma comparabilidade de custos dos serviços entre os hospitais não são observados e, conseqüentemente, tal comparação não tem sustentação teórica quando analisada pela ótica dos métodos de custeio.

Entretanto, nota-se que as condições externas influenciam a administração no gerenciamento dos custos. Por isso, um dos principais requisitos do Custeio Alvo, a pressão externa sobre os custos, é observada e, por isso, o hospital deve continuar a acompanhar os custos de outros hospitais. No entanto, esse custo médio não deve substituir as informações obtidas por seus controles internos sob o risco de utilizar informações distantes da realidade do hospital.

Quanto a metodologia de custeio, a pesquisa revelou que o hospital utiliza uma metodologia de mensuração de custos dos serviços que se aproxima do método de Custeio Pleno. No entanto, a pesquisa revelou a falta de credibilidade da administração em tais valores de custo. Essa constatação confirma as críticas de diversos autores (apresentadas no Capítulo 2) sobre as distorções que tal método provoca na mensuração de custos unitários.

Assim, em razão da falta de credibilidade nos valores apurados internamente e da falta de sustentação teórica dos valores de custo médios, o hospital necessita de uma alternativa de modelo de custeio para a mensuração dos custos de seus serviços.

Em busca desse objetivo, a partir das respostas dos entrevistados, são observadas as seguintes características presentes no hospital:

1. Quanto ao modelo de gestão do hospital:

- concentração das decisões na alta administração (presidente e vice-presidente);
- o planejamento envolve todas as áreas do hospital;
- a controladoria dissemina as decisões operacionais definidas pela administração para todas as áreas;
- a avaliação de desempenho (limitada a redução de custos) é feita somente para as áreas mais relevantes;
- existe ambiente interno para a implantação de controles de gerenciamento que proporcionem maior confiabilidade nas informações.

2. Quanto à aderência a filosofia do Custeio Alvo:

- os custos internos dos serviços são pressionados pelas condições externas do hospital;
- a administração está voltada para atender os anseios e as necessidades dos seus pacientes;
- existem ações efetivas para reduzir o custo de propriedade do paciente (*home care*);
- há um esforço para a conscientização e envolvimento de todo o hospital na redução dos custos totais do hospital;
- há envolvimento dos participantes da cadeia de valor dos serviços do hospital, embora não em sua totalidade;
- os custos dos serviços são definidos na fase de desenvolvimento.

3. Quanto a metodologia de custeio:

- os itens de gastos fixos e variáveis são segmentados pela controladoria;
- a segmentação dos gastos fixos em custos e despesas não é realizada, mas pode ser implantada pela controladoria;

- os itens de custo relativos a infra-estrutura do hospital são conhecidos;
- é reconhecida a distorção dos custos unitários dos serviços pela distribuição dos gastos fixos a unidade de custeio baseado em quantidades do passado;
- há dificuldade de segmentação dos procedimentos internos dos serviços prestados nas atividades que os compõe (pelo menos, a médio prazo);

Assim, em vista dos resultados ora apresentados, considerando as características particulares de administração desse hospital e a filosofia do processo do Custeio Alvo, o Custeio Variável apresenta os seguintes benefícios para o gerenciamento de custos desse hospital:

- ao não incluir os custos fixos na mensuração dos custos unitários dos serviços, elimina-se a distorção no custo unitário do serviço calculado internamente, tornando o custo apurado pela controladoria uma informação confiável;
- ao segregar os itens fixos dos variáveis, simplifica a mensuração dos custos e não exige investimentos significativos em controles internos;
- permite a determinação da margem de contribuição por unidade de serviço e, portanto, a margem de contribuição total;
- permite a avaliação da capacidade de amortização dos custos totais fixos pela margem de contribuição, a médio e longo prazos;
- permite o controle de custos dos serviços nos itens mais significativos (variáveis) (materiais e medicamentos) e de grande preocupação da administração;
- possibilita a avaliação dos participantes da cadeia de valor tanto nos itens variáveis (medicamentos, materiais) como nos fixos (equipamentos);
- possibilita a identificação do custo de propriedade do paciente no custo do serviço prestado (como o *home care*) e a oferecer serviços com valores superiores a seus pacientes (um dos requisitos do Custeio Alvo);
- permite que as decisões sejam amparadas com informações relacionadas com a realidade do hospital e a cultura interna (concentrada nos custos variáveis dos serviços e nos custos estruturais do hospital, sem distorções);

- permite a análise da viabilidade de implantação de novos serviços (ou revisão de serviços já existentes) com informações facilmente compreensíveis pela equipe médica e pela alta administração do hospital;
- a Engenharia de Valor poderá ser aplicada nos itens variáveis, sendo uma técnica útil no apoio à escolha de alternativas de procedimentos cirúrgicos.

Por outro lado, o Custeio por Atividades, citado por diversos autores (como Ching (2001)) como o método de custeio mais indicado para gerenciamento de custos em hospitais, encontra algumas dificuldades para sua implantação no hospital em questão:

- é necessário que os serviços do hospital sejam decompostos em atividades e em direcionadores de custos;
- a diversidade de serviços do hospital conduzirá a determinação de um elevado número de atividades e direcionadores de custos, aumentando o custo de sua implantação;
- o custo de implantação e execução da metodologia requer investimentos em controles internos que não são prioritários, no momento atual, para a administração do hospital

Portanto, esse método não é aplicado no hospital.

Por isso, pode-se concluir que, consideradas as características dos administradores desse hospital e observando os princípios do Custeio Alvo, o Custeio Variável é o método que propicia mais benefícios ao gerenciamento de seus custos.

Quanto a aplicação do Custeio Alvo, a cultura organizacional do hospital oferece condições bastante satisfatórias e vários dos requisitos já são utilizados pela administração. Embora a aplicação de alguns de seus requisitos não seja totalmente observada, isto não invalida a sua adoção, pois os itens presentes proporcionam benefícios ao gerenciamento dos custos.

Deve-se ressaltar que, como argumenta Parisi (1999, p.261), a gestão das organizações é função das experiências passadas, das crenças e dos valores de sua administração. Em razão disso, o Custeio por Atividades possui características e necessidades que se contrapõe a forma de administrar do hospital. Em que pese às suas vantagens citadas pela literatura e pesquisas, neste caso elas não são suficientes para superar as barreiras encontradas na administração do hospital.

5 – Conclusão

Este Capítulo apresenta as respostas à questão de pesquisa e demonstra os objetivos alcançados.

Como visto, o Capítulo 4 apresenta os resultados das entrevistas com os administradores.

A partir das respostas dos entrevistados, foram identificadas as principais características do modelo de gestão adotado no hospital. Essas características foram levantadas com o objetivo de relacioná-las com os requisitos do Custeio Alvo.

Dessa forma, foi possível verificar que os requisitos, em sua maioria, estão presentes na cultura organizacional do hospital, possibilitando concluir a aderência desses requisitos no modelo de gestão adotado.

Na seqüência, buscou-se a caracterização do método de custeio que mais benefícios proporciona ao gerenciamento dos custos do hospital.

É comum encontrar na literatura contábil argumentos favoráveis a este ou aquele método de custeio, relacionando as vantagens das informações de custo por ele geradas ou na medida de lucratividade, dentre outras. Entretanto, é necessário considerar a realidade do ambiente das organizações. Conhecer variáveis como a experiência e o conhecimento dos administradores, o custo de obtenção de informações gerenciais e os benefícios por elas gerados é fundamental para a avaliação da utilidade dos métodos de custeio.

Em vista disso, o Capítulo 4 revela que o hospital mensura os custos unitários de seus serviços utilizando o método do Custeio Pleno. No entanto, a informação produzida por tal método não é utilizada pelos administradores, em razão das distorções causadas por tal método e, conseqüentemente, gerando a falta de credibilidade nos administradores.

Devido a essas distorções, esse método não foi selecionado para a pesquisa, conforme as justificativas apresentadas no Capítulo 2 – Referencial Teórico. Portanto, o Custeio Pleno não se apresenta como um método que traga benefícios ao gerenciamento de custos do hospital.

Quanto ao Custeio por Atividades, as entrevistas revelam que ele não é utilizado no hospital em razão dos custos envolvidos na aquisição do *software* e nos demais custos para sua implantação.

A administração julga que os valores envolvidos para a implantação de tal método é elevada para serem usados em um controle gerencial. A prioridade são os investimentos em recursos para aumentar a capacidade dos recursos médicos do hospital (equipamentos e instalações).

Portanto, o Custeio por Atividades não é um método alinhado com a cultura do hospital e, por isso, não contribuirá com o gerenciamento de seus custos.

Por fim, a análise das informações sugere que o Custeio Variável seja o modelo de custeio que mais contribuirá para o gerenciamento de custos desse hospital.

Comparado ao Custeio Pleno, ele não causa as distorções provocadas por tal método e, em relação ao Custeio por Atividades, o custo de implantação dispensa altos investimentos para a realidade do hospital.

Para a sua implantação, a controladoria dispõe de ferramentas para sua determinação, bastando realizar algumas reformulações nas rotinas administrativas, tornando possível sua rápida implantação:

- segregar os custos fixos dos variáveis, procedimento que ela já executa;

- suspender o rateio dos itens fixos no cálculo do custo unitário e manter os itens variáveis;
- considerar os itens fixos em sua totalidade.

Em vista disso, a questão de pesquisa é respondida ao indicar o Custeio Variável como o método de custeio que mais contribuições propicia para o gerenciamento dos custos dos serviços do hospital. Tais contribuições estão relacionadas no item 4.4 do Capítulo 4.

Finalizando, é oportuno recordar o comentário de Yin (2005, p. 29) ao explicar que as generalizações de resultados de estudos de caso, devem ser feitas em relação as proposições teóricas e não a populações. Isto significa que não existem restrições a realização de pesquisas semelhantes a esta em outras unidades hospitalares com a metodologia aqui utilizada. No entanto, não é possível a generalização das conclusões aqui obtidas para todos os hospitais, uma vez que elas refletem as condições de um hospital em particular.

Em razão disso, as conclusões desta pesquisa devem ser restritas as características desse hospital. Outras pesquisas semelhantes poderão ser realizadas com o mesmo objetivo em hospitais de maior porte ou dedicado a especialidades médicas específicas para verificar se condições análogas são detectadas e que ratifiquem as conclusões aqui obtidas ou, então, as refutem.

Referências Bibliográficas

ALMEIDA, Gilberto Wildberger de; MELLO, Ricardo Coutinho. Do uso estratégico da informação na área da saúde. **Revista Administração On Line**. São Paulo: Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP), n. 02, v. 04, p. 24-36, abr/mai/jun/2003. Disponível em <www.fecap.br/adm_online/art0402/revista0402.pdf>. Acesso em: 30/09/2005.

ALVES-MAZZOTTI, Alda Judith. A revisão da bibliografia em teses e dissertações: meus tipos inesquecíveis - o retorno. In BIANCHETTI, Lucídio; MACHADO, Ana Maria Netto (organizadores). **A Bússola do Escrever**.: desafios e estratégias na orientação de teses e dissertações. Florianópolis: Ed. da UFSC.; São Paulo: Cortez, 2002. p.25-44.

ANSARI, Sharid *et alli*. **Target costing: the next frontier in strategic cost management**. New York. McGraw-Hill.1997.

ATKINSON, Anthony A. *et al*. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BHARAT, R. *Value engineering: a new concept in reducing cost of burn care*. **Health Administrator**. New Delhi, n. 1, 2001. Disponível em <<http://www.medind.nic.in/haa/t01/i1/haat01i1p59o.pdf>> Acesso em 18/06/2005.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades**: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

CAMACHO, Reinaldo Rodrigues. **Custeio Alvo em serviços hospitalares – um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos**. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

CATELLI, Armando *et all*. Processo de gestão e sistema de informações gerenciais. In: CATELLI, Armando. (coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica - GECON. São Paulo: Atlas, 1999, p.127-146.

CHING, Hong Yuh. **Manual de custos de instituições de saúde**: sistemas tradicionais de custos e sistema de custos baseado em atividades (ABC). São Paulo: Atlas, 2001.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria; ROCHA, Welington. O Custeio Variável e o custeio como suportes às decisões de investimento, no desenvolvimento de novos produtos. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. n.4, 2004, São Paulo. **Anais...**

São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2004.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7^a.ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CSILLAG, João Mário. **Análise do valor: metodologia do valor**. 4^a. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

DAVILA, A.; WOUTERS, Marc. *Designing cost-competitive technology products through cost management*. **Accounting Horizons**. Sarasota, vol. 18, n. 1, March 2004. Disponível em <http://vnweb.hwwilsonweb.com/hww/shared/shared_main.jhtml>. Acesso em 30/09/2005.

FALK, James Anthony, **Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2001.

FEIL, Patrick; YOOK, Keun-Hyo; KIM, Il-Woon. *Japanese target costing: a historical perspective*. **International Journal of Strategic Cost Management**. [S.l.], n. v. 2, n. 4, p. 10-19. Disponível em <<http://www3.uakron.edu/cba/scm/volume2/number4/historical.pdf>>. Acesso em 20/01/2006.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1975.

GUERREIRO, Reinaldo. **Sistema de custo direto padrão: estruturação e processamento integrado com os princípios de contabilidade geralmente aceitos**. São Paulo. 1984. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

_____. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade**. São Paulo, 1989. Tese (Doutorado em controladoria e contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

_____. Sistema de custeio baseado em atividades: análise de um paradoxo. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, n. 138, p. 23-43, nov/dez 2002.

HAIR Jr, Joseph F. *et al.* **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HANSEN, Jens Eric. **Aplicação do Custeio Alvo em cursos de pós-graduação latu sensu: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos.** São Paulo, 2002. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos.** Rio de Janeiro: LTC Editora, 2000.

HOVÁRTH, P. *et al.* *Linking target costing to ABC at US automotive supplier.* *Journal of Costing Management.* Boston. vol. 12. n. 12. Mar/Apr. 1998. p. 16-24.

INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTING -IMA. *Practices and techniques: tools and techniques for implementing target costing. Statement on Management Accounting.* n. 4GG, Montvale: Novembro 1998.

_____. *Practices and techniques: implementing target costing. Statement on Management Accounting.* n. 4FF Montvale: Dezembro 1999.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 1992.

_____. **Fundamentos de metodologia científica.** 5.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LEONE, George S.G. **Curso de contabilidade de custos.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LLEWELLYN, Sue; NORTHCOTT, Deryl. *The 'ladder of success' in healthcare: the UK national reference costing index.* *Management Accounting Research*, [S.l.], v. 14, n. 1, march 2003, p.51-66. Disponível em <<http://www.sciencedirect.com/science>> em 30/11/2005.

_____. *The Average Hospital.* *Accounting, Organization and Society.* [S.l.], v. 30, n.6, Agosto, 2005, p.555-583. Disponível em <<http://www.sciencedirect.com/science/article>> em 30/09/2005.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração.** São Paulo: Atlas. 2001.

MARTINS, Domingos dos Santos. **Custeio hospitalar por atividades: Activity Based Costing.** São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9^a. ed.. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Eliseu. Notas de aula da disciplina Avaliação Patrimonial do curso de pós-graduação da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo. 2005.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para a formatação e edição de e dissertações e teses**. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, novembro de 2004. Disponível em <www.eac.fea.usp.br/eac/pos/manual>. Acesso em: 05/11/2005.

MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. **Guia para a elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas, 2000.

MONDEN, Yasuhiro. **Sistemas de redução de custos: custo alvo e custo kaizen**. Porto Alegre: Bookman, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **ABC: Custeio Baseado em Atividades**. 2^a. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PAGNANI, Eolo Marques. Ambiente concorrencial: Um estudo da relação entre estratégias e a administração de custos nas empresas. **Administração On Line**, São Paulo, FECAP, v. 01, n. 2, abr/mai/jun 2000. Disponível em <www.administracaoonline.com.br>. Acesso em: 30/09/2005.

PARISI, Cláudio. Ensaio sobre o comportamento organizacional. In: CATELLI, Armando. (coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. São Paulo: Atlas, 1999, p.260-274.

PENHA, José Carlos. **Um estudo sobre a percepção do corpo diretivo de uma multinacional oriental quanto a implantação dos requisitos da lei Sarbanes-Oxley**. São Paulo, 2005. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica). Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP.

PEREIRA, Carlos Alberto. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: CATELLI, Armando. (coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. São Paulo: Atlas, 1999, p.35-80.

POHLMANN, Marcelo Coletto; ROCHA, Welington. O processo do custeio alvo: breve descrição e análise. **Revista Análise**. Porto Alegre, n. 2, vol. 13. p. 363-388, 2^o. semestre de 2002.

PORTER, Michael. **Vantagem Competitiva**. 20^a. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

RAY, B. *Value engineering:- a practical approach to managing cost in critical care*. **Health Administrator**. New Delhi, n. 1, 2001. Disponível em <<http://www.medind.nic.in/haa/t01/i1/haat01i1p41o.pdf>> Acesso em: 18/06/2005.

ROCHA, Welington. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica**. São Paulo, 1999. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

ROCHA, Welington; MARTINS, Eric Aversari. Custeio Alvo (“Target Costing”). **Revista Brasileira de Custos**. v.1, n.1, p.83-94, 1^o. semestre, 1999.

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento integrado de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

SAMADDAR, D.P. *et all. Value engineering in Tata main hospital ICU*. **Health Administrator**. New Delhi, n. 1, 2001. Disponível em <<http://www.medind.nic.in/haa/t01/i1/haat01i1p45o.pdf>>. Acesso em: 18/06/2005.

SANTOS, Roberto Vatan. **Modelos de decisão para gestão de preço de venda**. São Paulo, 1995. Dissertação (Mestrado em controladoria e contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

SCARPIN, Jorge Eduardo. **Target costing e sua utilização como mecanismo de formação de preço para novos produtos**. Londrina, 2000. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria. Universidade Norte do Paraná – UNOPAR.

SELLTIZ, Claire; JAHODA, Marie; DEUTSCH, Morton; COOK, Stuart W. **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. São Paulo: E.P.U., 1974.

SELLTIZ, Claire; WRIGHTSMAN, Lawrence S.; COOK, Stuart. **Métodos de pesquisa nas relações sociais: medidas na pesquisa social**. 2^o. ed. vol 2. São Paulo: E.P.U., 1987.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. 12^a. ed. Rio de Janeiro: Campus. 1997.

SHOEPS, W. O Método de Custeio Direto. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas. v. 32, n.3, jul/set 1992. Disponível em: <<http://www.rae.com.br/rae/index.cfm>>. Acesso em 30/09/2005.

SWENSON, Dan; ANSARI, Shahid; BELL, Jan; KIM, Il-Woon. *Best Practices in Target Costing*. **Management Accounting Quarterly**. [S.l], v.4, n. 2, Winter 2003. Disponível em: <<http://www.imanet.org/ima/docs/1300/1236.pdf>>. Acesso em 30/12/2005.

TEIXEIRA, Fabrícia Souza, HANSEN, Jens Erik. O processo do target costing no auxílio à sobrevivência empresarial: estudo de caso da damaso Ltda. *In*: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. n.1, 2001, São Paulo. **Anais ...** São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2001.

VARTANIAN, Grigor Haig. **O método de Custeio Pleno: uma análise conceitual e empírica**. São Paulo, 2000. Dissertação (Mestrado em controladoria e contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3^a. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e método**. 3^a.ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

Bibliografia Consultada

ABBAS, Kátia; LEZANA, Álvaro Guillermo Rojas; MENEZES, Emilio Araújo. Apuração dos custos nas organizações hospitalares: o método ABC aplicado no serviço de processamento de roupas de um hospital. **Revista da FAE**. Curitiba. vol.5. n.2. p.77-97. Maio/agosto 2002.

AIDA, Marcelo. Análise do ABC e do custo meta sob uma abordagem teórica. *In: Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração - EnANPAD*, 26, 2002, Salvador. **Anais ...** Salvador: ANPAD, 2002.

AGRIZZI, Dila A. *Costing information in the UK NHS: the (non-) use of cost information in the UK NHS trust hospital. Social Science Research Network..* id=870424, [S.l.] December 2005. Disponível em: <<http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm>>. Acesso em 30/12/2005.

ARZOVA, S. Burak; UYDACI, Mert. *The role of non-food suppliers in turkishretailing industry in the target costing process: can target costing be an alternative in a competitive pricing? Social Science Research Network..* id=796084, [S.l.], Julho/2005. Disponível em: <<http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm>>. Acesso em 30/12/2005.

BASSO, José Luiz. **Engenharia e análise de valor – EAV**: mais as abordagens da administração, contabilidade e gerenciamento do valor: um guia prático para aplicação: interfaces de EAV x TQM X JIT e outros programas. São Paulo: Instituto de Movimentação e Armazenagem de Materiais. 1991.

BOISVERT, Hugues. **Contabilidade por atividades**: contabilidade de gestão, práticas avançadas. São Paulo: Atlas, 1999.

BORINELLI, Márcio Luiz; GUERREIRO, Reinaldo; BEUREN, Ilse Maria. O impacto da identificação dos sistemas de acumulação de custos na qualidade da informação contábil: um estudo de caso em uma organização hospitalar. *In: Congresso Internacional de Custos*, 8, 2003, Punta Del Leste. **Congresso** Punta Del Leste, 2003. CD-ROM.

BRESSAN, Flávio. O método do estudo de caso. **Revista Administração On Line**. São Paulo: Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP), n. 01, v. 01, jan/fev/mar/2000. Disponível em <www.fecap.br/adm_online/art111/flavio.htm>. Acesso em: 30/09/2005.

CAMACHO, Reinaldo Rodrigues; GUERREIRO, Reinaldo. Teria das Restrições aplicada na prestação de serviços – o caso de uma entidade hospitalar. *In: Congresso Internacional de Custos*, 8, 2003, Punta Del Leste. Congresso ... Punta Del Leste, 2003. CD-ROM.

CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo. Mensuração por atividades: comparando “ABC” e “Gecon”. **Caderno de Estudos**. São Paulo: FIFECABI, n. 8, abril/1993.p. 2-9.

CARASTAN, Jacira Tudora. Custo meta e custo padrão como instrumentos do planejamento empresarial para obter vantagem competitiva. *In: Congresso Brasileiro de Custos*, 6, 1999, São Paulo. **Anais ...** São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1999.

CHAGAS, Anivaldo Tadeu Roston. O questionário na pesquisa científica. **Revista Administração On Line**. São Paulo: Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP), n. 01, v. 01, jan/fev/mar/2000. Disponível em <www.fecap.br/adm_online/art111/anival.htm>. Acesso em: 30/09/2005.

CHEN, Richard C., CHE, H. Chung. *Cause-effect analysis for target costing*. **Management Accounting Quarterly**. [S.l], v.3, n. 2, Winter 2002. Disponível em: <<http://www.imanet.org/ima/docs/1300/1253.pdf>>. Acesso em 30/12/2005.

COOPER, Robin; SLAGMULDER, Regine. **Target costing and value engineering**. Portland: Productivity Press, 1997.

DUARTE, Roberto Cristiano; SCARPIN, Jorge Eduardo. Target Costing: o que estaria errado? Se é há algo errado!. *In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*. n.3, 2003, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2003.

ECO, Humberto. **Como se faz uma tese**. São Paulo: Perspectiva. 2003.

FREITAS, Thiago Antonio Pacanaro Andrade. Muito prazer! target costing... *In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*. 4, 2004, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2004.

FROSSARD, Afonso Celso Pagano. **Uma contribuição ao estudo dos métodos de custeio tradicionais e do método baseado em atividades (ABC) quanto à sua aplicação numa empresa pesqueira cearense para fins de evidenciação de resultado**. São Paulo. 2003. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

GASPARINI, Yatir. **Contribuição ao estudo dos métodos de custeio utilizados na gestão de preços**. São Paulo. 2001. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

GONÇALVES, Márcio Augusto. DOEHLER, Karla. SUS versus Saúde Pública: estudo profundo do custo dos transplantes pulmonares no hospital das clínicas da universidade federal de minas gerais e a reposição do SUS. *In: Encontro Anual da Associação Nacional de*

Pós-graduação e Pesquisa em Administração – ENANPAD, 28, 2004, Curitiba. **Anais ...** Curitiba: ANPAD, 2004.

GUERREIRO, Reinaldo. **A meta da empresa: seu alcance sem mistérios**. São Paulo: Atlas, 1999.

HASSELL, Karen *et al.* *Cost to the patient or cost to the healthcare system? Which one matters the most for GP prescribing decisions? A UK-Italy comparison. Social Science Research Network..* id=374321, [S.l.], Janeiro 2003. Disponível em: <<http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm>>. Acesso em 30/12/2005.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HERRERO, Carmen; MORENO-TERNERO, Juan D. *Hospital costs and social costs: a case study of newborn hearing screening. Social Science Research Network..* id=669581, [S.l.], 2005. Disponível em: <<http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm>>. Acesso em 30/12/2005.

HILL, Manuela Magalhães; HILL, Andrew. **Investigação por Questionário**. 2^a. Ed. Lisboa: Silabo, 2002.

IBUSUKI, Hugo. **Engenharia de valor e Custeio Alvo como metodologia de trabalho no processo de desenvolvimento de produtos: estudo de caso aplicado a montadora de veículos**. São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado em Engenharia Mecânica). Escola Politécnica da Universidade de São Paulo.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Análise de Custos**. 2^a. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Teoria da Contabilidade**. 6^a. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LEE, Reginald Tomas Yu. É preciso corrigir o Custeio Alvo. *Revista HSM Management*, São Paulo: HSM Management, n^o. 37, p. 37-44, março-abril 2003.

LINHARES, Robson de Souza. A utilização do custo-alvo nas empresas como esperança de obter vantagem competitiva. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, no. 141,p.69-79, maio/junho 2003.

MARTIN, Nilton Cano; BERNARDO, Mauro Santo. O target costing e a recuperação de empresas. In: *Congreso Del Instituto Internacional de Costos*, 7, 2001, Leon. **Anais...** Leon, Universidade de Leon, 2001.

MARTINS, Domingos dos Santos. **Administração financeira hospitalar**. São Paulo: Atlas, 2005.

MATOS, Afonso José de. **Gestão de Custos Hospitalares: técnicas, análise e tomada de decisão**. 3^a. ed. São Paulo: STS, 2002.

NASCIMENTO, Diogo Toledo. **Padrões intercambiáveis entre os métodos de custeio por absorção e variável/direto**. São Paulo. 1997. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

OLIVEIRA, Cosmo Rogério. **Aplicabilidade do custo-padrão ao processo de formação de preços de transferência**. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

ONO, Koki; ROBLES, Antonio. Utilização do *Target Costing*, um estudo exploratório em municípios de Santa Catarina. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, n.148, p. 53-66, jul/ago 2004.

PADOVEZE, Clóvis Luís. O paradoxo da utilização do método de custeio: Custeio Variável versus Custeio por Absorção. **Revista de contabilidade**. São Paulo, n. xx, p.6-15, Junho 2000.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Contribuição à formulação de um sistema de padrões e análise de sua aderência ao processo de gestão, sob a ótica do modelo gecon**. São Paulo, 1999. Teste (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

PEREIRA, Anísio Candido. **Contribuição à análise e estruturação das demonstrações financeiras das sociedades cooperativas brasileiras – Ensaio de Abordagem Social**. São Paulo, 1993. Teste (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

PETTIT, Justin. *Healthcare cost of capital handbook*. **Social Science Research Network**.. id=463020, [S.l.], março/2004. Disponível em: <<http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm>>. Acesso em 30/12/2005.

RAIMUNDINI, Simone Letícia; SOUZA, Antônio Artur; REIS, Luciano Gomes; STRUETT, Mirian Aparecida Micarelli; BOTELHO, Ernani Mendes. Aplicabilidade do Sistema ABC e Análise de Custos Hospitalares: Comparação Entre Hospital Público e Hospital Privado. *In: Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração – EnANPAD, 28, 2004, Curitiba. Anais ... Curitiba, ANPAD, 2004.*

SEIBEL, Ivan (organizador). **Formação Cooperativista: História, estrutura e educação cooperativista no Complexo Unimed – Volume 1.** Porto Alegre: WS Editor, 2003.

_____. **Formação Cooperativista: História, estrutura e educação cooperativista no Complexo Unimed – Volume 2.** Porto Alegre: WS Editor, 2003.

_____. **Formação Cooperativista: História, estrutura e educação cooperativista no Complexo Unimed – Volume 3.** Porto Alegre: WS Editor, 2003.

TAKATORI, Ricardo Sussumo. **Desenvolvimento de modelo conceitual de custos – padrão e ABC, para o plano de referencia básica de uma operadora de plano de assistência à saúde: um estudo de caso.** São Paulo, 2002. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Centro Universitário Álvares Penteado da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP.

ZANELLA, Fernando Caputto; NASCIMENTO, Auster Moreira; SOUZA, Marcos Antonio. Utilização do custo-meta por empresas brasileiras como estratégia de gestão: alguns estudos setoriais utilizando o método da casualidade de granger. *In: Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração – EnANPAD, 28, 2004, Curitiba. Anais ... Curitiba, ANPAD, 2004.*

ZANETTI, Amilson Carlos. O processo de medições de desempenho organizacional e o método de custeio baseado na atividade (ABC). **Revista Brasileira de Contabilidade.** Brasília, n^o. 140, p. 49-57, março/abril 2003.

APÊNDICE

ROTEIRO DAS ENTREVISTAS COM OS ADMINISTRADORES DO HOSPITAL

Apêndice A- Questões relacionadas ao modelo de gestão

Apêndice B – Questões relacionadas ao Custeio Alvo

Apêndice C – Questões relacionadas aos Métodos de Custeio

Roteiro de entrevista – Hospital

Entrevistado: _____ Data _____ Horário _____

Bloco A – Questões relacionadas ao modelo de gestão

1. A administração do hospital elabora um planejamento formal de suas atividades?

2. Qual é o horizonte de tempo que esse planejamento abrange?

até 3 meses 6 meses 12 meses mais de 12 meses

3. Qual é a periodicidade em que esse planejamento das atividades é realizado?

mensal trimestral semestral anual

4. A forma atual desse planejamento atende às necessidades do hospital?

atende as necessidades e não há previsão de alterações
 atende as necessidades no momento, mas precisa de alterações Quais e por quê?
 não atende as necessidades. Por quê?
 não sei responder

5. Quais são os principais itens que esse planejamento envolve?

preços dos serviços margens de lucro
 metas de redução de custos/despesas número de atendimentos a pacientes
 investimentos outros (especificar)

6. Quais são os participantes desse planejamento?

somente a diretoria a diretoria e os gerentes
 a diretoria, os gerentes e funcionários Outros (especificar)

7. Todas as áreas do hospital são abrangidas pelo planejamento?

sim, todas não, somente algumas não sei responder

8. As metas estabelecidas no planejamento são disseminadas para todas as áreas do hospital?

sim, todas somente algumas não, nenhuma não sei responder

Se não houver a disseminação das metas para todas as áreas, responda as questões 9 e 10.

9. Quais são as áreas envolvidas?

10. Por que somente essas áreas?

11. Quem é o responsável por essa disseminação?

12. Todas as áreas envolvidas no planejamento do hospital são avaliadas?

sim, todas somente algumas não, nenhuma

13. Se houver alguma(s) área(s) não avaliada(s), qual(is) é (são)?

14. Quais são os critérios de avaliação de desempenho das áreas do hospital?

15. Qual é a periodicidade dessa avaliação?

mensal

trimestral

semestral

anual

Roteiro de entrevista – Hospital

Entrevistado: _____ Data _____ Horário _____

Bloco B - Questões relacionadas com o custeio alvo

1. O hospital realiza pesquisas de opinião com os pacientes sobre a qualidade de seus serviços?

- Sim, periodicamente Sim, esporadicamente Não realiza
 Não realiza, mas há previsão de realização Desconheço a sua realização
-
-

2. Se sim, com que periodicidade essa pesquisa é realizada?

- constantemente mensal trimestral semestral
 anual não sei responder
-
-

3. Quais são as ações realizadas com o resultado dessas pesquisas?

4. Os preços dos serviços cobrados pelo hospital são influenciados pela concorrência?

- sim, intensamente sim, mas somente em alguns serviços
 não não sei responder
-
-

5. Os custos dos serviços prestados pelo hospital são influenciados pelos seus preços?

- sim, intensamente sim, mas somente em alguns serviços
 não não sei responder
-
-

6. Se sim, quais são ações para reduzir essa pressão sobre os custos?

- revisão de procedimentos alteração de materiais e medicamentos
 redução de despesas gerais não sei responder outros (especificar)
-
-

7. Para a implantação de um novo procedimento médico a ser oferecido aos pacientes do hospital, quais argumentos são considerados?

- Projeção do número de cirurgias que poderão ser realizadas
 Baseado em estatísticas de ocorrências observadas pelo hospital
 O hospital deve estar apto a realizar qualquer modalidade de cirurgia
 Interesse da equipe médica
 Outros (especificar)
 Não sei especificar
-
-

8. Há estudos de viabilidade econômica (estimativa de preço cobrados e de custos) antes da implantação desse novo procedimento?

- sim, sempre somente para valores elevados
 não há estudos de viabilidade econômica não sei especificar
 outros (especificar)
-
-

9. Quais são as áreas do hospital que participam dos estudos para a implantação de novos serviços?

10. O hospital oferece transporte tanto para o paciente locomover-se do hospital para sua residência?

- sim não não, mas planeja ter não sei responder

11. O hospital oferece serviços de atendimento hospitalar na residência do paciente (*home care*)?

- Sim Não Não, mas planeja ter Não sei responder

12. O hospital realiza parcerias com seus fornecedores para realizar o seu planejamento?

- sim, com todos
 somente com os fornecedores de materiais
 somente com os fornecedores de medicamentos
 somente com os fornecedores de equipamentos
 não há parceiras realizadas
 não sei responder

13. E para quando há a implantação de um novo procedimento médico, existe o envolvimento dos fornecedores?

- sim, com todos
 somente com os fornecedores de materiais
 somente com os fornecedores de medicamentos
 somente com os fornecedores de equipamentos
 não há parceiras realizadas
 não sei responder

14. E na solução de problemas?

- sim, com todos
 somente com os fornecedores de materiais
 somente com os fornecedores de medicamentos
 somente com os fornecedores de equipamentos
 não há parceiras realizadas
 não sei responder
-
-

15. Todos os funcionários do hospital estão envolvidos no controle de custos do hospital?

- sim, todos somente alguns não, nenhum não sei responder
-
-

16. Se não forem todos, quais são os envolvidos?

17. Como esse envolvimento se realiza ?

- com treinamentos com palestras periódicas com reuniões periódicas
 por meio de relatórios de desempenho outras formas (especificar)
 não sei responder
-
-

18. Os custos dos procedimentos cirúrgicos são revisados periodicamente?

19. Os processos envolvidos nos procedimentos são reavaliados? Com que periodicidade?

20. Como é acompanhado o desenvolvimento tecnológico dos procedimentos hospitalares?

Roteiro de entrevista – Hospital

Entrevistado: _____ Data _____ Horário _____

Bloco C - Questões relacionadas aos métodos de custeio

1. Quais são os itens da estrutura de custos do hospital que requerem maior atenção da administração? (medicamentos, materiais, equipamentos, salas de cirurgia, unidade de terapia intensiva, infra-estrutura, exames, despesas com salários, taxas, diárias, etc)

2. Os gastos de uma organização podem ser classificados entre fixos e variáveis. Esta classificação de gastos é considerada na determinação do custo unitário da unidade acima citada?

() sim, é considerada no cálculo do custo unitário

() não, mas deveria ser considerada

() não vejo sentido na afirmação

() não sei responder

3. Os gastos de uma organização podem ser classificados entre custos e despesas. Essa classificação de gastos é considerada na determinação do custo unitário da unidade acima citada?

() sim, é considerada no cálculo do custo unitário

() não, mas deveria ser considerada

() não vejo sentido na afirmação

() não sei responder

4. A expressão custo unitário, neste hospital, está relacionada a

- | | |
|------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> um único serviço ou procedimento médico | <input type="checkbox"/> um grupo de produtos |
| <input type="checkbox"/> um departamento do hospital | <input type="checkbox"/> um conjunto de departamentos |
| <input type="checkbox"/> o hospital como um todo | <input type="checkbox"/> não sei responder |
-
-

5. Considerando a unidade de custo da questão anterior, como ocorre a distribuição dos custos da infra-estrutura do hospital na determinação do custo daquela unidade ?

- não há distribuição de custos a essa unidade
 - pelo número de ocorrências passadas para a unidade de custo
 - pela capacidade do hospital de realização para a unidade de custo
 - pelas atividades envolvidas naquela unidade
 - não sei responder
-
-

6. Em quais decisões o valor do custo unitário é utilizado?
