

CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BELO HORIZONTE

Curso de Ciências Contábeis

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO DE UMA UTI  
NEONATAL.**

Délia Soares de Oliveira<sup>1</sup>  
Milton da Silva Pereira <sup>2</sup>

**RESUMO**

Este artigo realizou um estudo de caso da Gestão Estratégica de Custos de uma UTI Neonatal, que possui três unidades instaladas em alguns Hospitais e Maternidades de Belo Horizonte, identificando as vantagens de se ter um controle eficaz dos custos por departamento, evidenciando as condições e as etapas para implantação. A premissa básica deste artigo é evidenciar as mudanças e benefícios apresentados após a implantação do Sistema de Custo da UTI Neonatal. O estudo enfoca o período de 2010 a 2013, fase em que foi implantado o sistema de custos na empresa. O modelo adotado pela organização teve o objetivo de auxiliar e direcionar a administração, buscando mudanças nas diretrizes de trabalho, transformando em realidade a aplicação de novas técnicas.

**Palavras-chave:** UTI Neonatal; gestão de custos; estratégia; controladoria; custos hospitalares.

---

<sup>1</sup> Graduanda em Ciências Contábeis do Centro Universitário UNIBH – e-mail: deliasoares.2007@yahoo.com.br

<sup>2</sup> Milton da Silva Pereira, professor orientador, especializado em controladoria e finanças e gestão de negócios em telecomunicações

## INTRODUÇÃO

Este artigo tem o objetivo demonstrar os benefícios econômicos e financeiros após a implantação da Contabilidade de Custos na Administração da UTI Neonatal estudada.

Diante o exposto, é possível indagar, quais os benefícios econômicos e financeiros foram obtidos pela administração da UTI Neonatal estudada, com a implantação do Sistema de Custos como ferramenta de qualidade no período de 2010 a 2013?

Este trabalho justifica-se em função da livre concorrência e da busca por mais eficiência e aumento da lucratividade das empresas, face as incertezas econômicas, as organizações vêm buscado novas maneiras de otimizar os processos e reduzir custos. Diante das constantes incorporações tecnológicas, as organizações no Brasil se viram obrigadas a rever seus conceitos, levando-as à elaboração de um planejamento estratégico, que na tentativa de eliminar uma de suas fraquezas, buscou-se a implantação de sistemas de controle e de redução de custos, investimento em novas tecnologias, na revisão do seu mix de produtos, entre outras medidas administrativas, visando alcançar maior competitividade, como única forma de perpetuar no mercado.

A pesquisa visa identificar se a gestão de custos foi um fator determinante na obtenção de benefícios econômicos e financeiros para a UTI Neonatal estudada, e avaliar se os gestores hospitalares reconhecem as vantagens de se ter um controle eficiente e eficaz dos custos e processos, que juntamente aos esforços humanos despendidos permitirão a perpetuidade e remuneração adequada dos fatores hospitalares.

O objetivo geral desse artigo é demonstrar os benefícios econômicos e financeiros advindos da implantação do Sistema de Custos, na administração da UTI Neonatal estudada, no período compreendido entre 2010 a 2013.

Como objetivos específicos busca-se conhecer e explicar a estrutura da gestão de custos, identificar as condições que proporcionaram as facilidades e dificuldades

durante o processo, apurar e explicar os resultados econômicos e financeiros que foram adquiridos após esta etapa.

## **REFERENCIAL TEÓRICO**

Martins (1999) declara que do ponto de vista econômico-financeiro, os hospitais podem ser descritos como grandes empresas, pois seus ativos, passivos, custos e despesas operacionais somam milhões. Por outro lado, hospitais são recursos necessários à comunidade e devem ser administrados para gerar os serviços que ela necessita, com o menor custo possível e nível de qualidade máximo, para que se perpetuem e remunerem adequadamente os fatores de trabalho e capital.

Comungando com esse entendimento, Ribeiro Filho (2005, p. 16) ressalta que uma entidade hospitalar, agora concentrando os meios necessários para a produção de diagnósticos, assume uma dimensão que implica, necessariamente, gerenciamento que redunde na utilização eficaz dos recursos apresentados em equipamentos, infraestrutura e conhecimento técnico especializado.

### **Centros de Custos**

Em consequência direta da diversidade de serviços prestados, a apuração e análise dos custos hospitalares representam um trabalho complexo e exige, entre outras condições, a perfeita delimitação dos centros de custos e um eficiente sistema de informações contábeis, salienta Rocchi (1982 p. 19/20).

A estrutura organizacional é fundamental para defini-los. Bornia (2009, p 89), afirma que os centros de custos são determinados considerando-se o organograma (cada setor pode ser um centro de custos), a localização (quando partes da empresa encontram-se em localidades diferentes, cada local pode ser um centro) as responsabilidades (cada gerente pode ter sob sua responsabilidade um centro de custos).

No entanto, Ribeiro Filho (2005, p. 45) alega que a ideia-força da modelagem, que estrutura a controladoria hospitalar, se baseia na visão de que cada unidade

funcional ou serviço do hospital sejam unidades de saúde, de apoio à saúde; e mesmo aquelas de apoio administrativo e financeiro se organizam como centros de resultados. Diante desta exposição teórica, é possível considerar que é importante a realização dos registros contábeis, classificando os gastos por centro de custos.

### **Custos Hospitalares**

Um hospital, assim como uma indústria, precisa controlar adequadamente os seus custos para melhor administrar esse tipo de entidade, revelando que a aplicação da contabilidade de custos não se restringe unicamente as empresas industriais, Martins (2000, p. 21) declara que os Custos Hospitalares são um instrumento de trabalho fundamental para a otimização das operações do hospital, alertando a administração para quaisquer resultados que exijam correção; auxiliam na determinação do preço de venda, nas decisões de investimentos em imobilizado, na expansão de instalações hospitalares, na definição de volumes de estoques de materiais e medicamentos etc..

Os custos são alocados ao centro de custo e são classificados como diretos e indiretos, Wernke (2004, p. 13/14) define que os custos diretos são os gastos facilmente apropriáveis às unidades produzidas, ou seja, são aqueles que podem ser identificados como pertencentes a este ou àquele produto e os custos indiretos são os gastos que não podem ser alocados de forma direta ou objetiva aos produtos ou a outro segmento ou atividade operacional, e caso sejam atribuídos aos produtos, serviços ou departamentos, serão mediante critérios de rateio.

Para identificação dos centros de custos, Matos (2002 p. 104/105) reconhece o centro de custo como unidade de acumulação de custos, toda unidade de acumulação deve levar em consideração este ponto de referência. A atenção à unidade de segmentação utilizada é importante no processo de acumulação e apropriação dos custos - muitas vezes um custo é direto quando se utiliza a unidade de centro de custo, porém se torna indireto quando a unidade é um serviço, como por exemplo, um tratamento ou um paciente-dia específico, e os custos indiretos correspondem aos custos que não têm possibilidade de identificação direta com um centro de custo em particular. Portanto, para apropriação desses custos aos centros

de custos é necessária a utilização de instrumentos de rateio, que estabelecem as proporções adequadas de distribuição desses insumos aos centros de custos.

### **O Sistema de Custeio**

Wernke (2004, p. 20) define que o custeio por absorção é o método mais tradicional de custeio e é empregado quando se deseja atribuir um valor de custos ao produto, atribuindo-lhe também uma parte dos custos indiretos. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos, de forma direta ou indireta mediante critérios de rateio.

Entretanto, Martins (2010, p. 37) considera que o custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos e que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

Comungando com essa concepção, a Receita Federal do Brasil considera o Custeio por absorção como um único critério aceito para registros dos custos das empresas.

### **O sistema de informação dos custos**

Declara Dutra (2003, p.6) que o sistema de apuração de custos hospitalares oferece aos administradores a oportunidade de identificar os procedimentos ou atividades mais rentáveis, aquelas cujo custo precisa ser analisado e controlado com mais cuidado, ou que não são viáveis economicamente.

Portanto, os dados iniciais que alimentam o sistema de custos devem ser inseridos de forma correta, fato esse que Martins (2010, p. 358) ressalta que o sistema de informações de custo representa um conduto que recolhe dados em diversos pontos, processa-os e emite, com base neles, relatórios na outra extremidade. Esses relatórios não podem ser, em hipótese alguma, de qualidade melhor do que a

qualidade dos dados recebidos no início do processamento. Sendo assim, tanto as receitas, custos e despesas devem ser inseridos cada um em seu centro de custo,

Por essa razão, Maria André (2014, p. 43) compreende que o Sistema de Custos permite uma inferência futura dos custos comparados com a receita, com o objetivo de checar a viabilidade da prestação de serviço.

### **Implantação do sistema de custos**

Para a implantação de um sistema de custos, deve-se observar alguns itens que proporcionam melhores condições para que isto ocorra com sucesso. Entre eles a Contabilidade Geral deve estar no âmbito das técnicas normalmente aceitas, com a escrituração dos atos pelo regime de competência, tendo o plano de contas devidamente estudado e interligado com o Sistema de Custos adotado. O controle contábil dos produtos estocados na farmácia, depósito, despensa e almoxarifado, devem ter requisições por centro de custo; o controle de bens imobilizados deve ser por centros de custos; a folha de pagamento do pessoal deve ser elaborada por centro de custos; todos os registros, para o perfeito controle das informações, devem corresponder exatamente às unidades dos bens ou serviços produzidos ou fornecidos. Declara Galvão (2002).

Enquanto considera Martins (2000, p. 28) que a construção de um sistema de custos hospitalares requer entendimento da estrutura organizacional do hospital, dos procedimentos médicos e do tipo de informação de custos hospitalares desejados.

E para decisão da implantação do sistema, Viana (2001, p. 09) entende que o princípio e método a ser usado está ligado ao objetivo da organização e às informações que os gestores necessitam para a tomada de decisões. “A implantação de um sistema de custos deverá estar voltada para a qualidade e a quantidade das informações que se façam necessária, e isto somente o empresário é quem deve saber.

Dificuldades de implantação do Sistema de Custos.

Martins, Elizeu (210, p. 358) comenta que qualquer que seja o Sistema a ser adotado, qualquer que seja o número de detalhes necessários a sua alimentação e qualquer que seja a finalidade de sua implantação, sempre existirão problemas com a resistência das pessoas.

## Informática

O sistema de TI gera informações importantes para a elaboração do plano estratégico da organização, partindo deste contexto, Maria André (2014, p. 131/132) ressalta que todos os processos assistenciais e clínicos alimentam base de dados de faturamento, suprimento, pesquisa clínica, e ainda fornecem informações necessárias para atender às questões regulatórias ou outros grupos de apoio regulatório.

## **METODOLOGIA**

O estudo apresentado neste artigo é de natureza quantitativa, pelo qual foram utilizados o raciocínio indutivo e os procedimentos estatísticos na apresentação e discussão dos resultados que foram apurados.

SAMPIERI, COLLADO e LUCIO (2006), definem que o método quantitativo usa a coleta de dados para testar hipóteses, tendo como base a medição numérica e a análise estatística para estabelecer padrões e comprovar teorias.

Gil (1999), afirma que o estudo de caso é o procedimento que se pode adquirir conhecimento do fenômeno estudado a partir da exploração intensa de um único caso. Atualmente é adotado na investigação de fenômenos das mais diversas áreas do conhecimento e é utilizado como metodologia didática ou modalidade de pesquisa.

## Quanto aos meios

Define Gil (1999), que a pesquisa bibliográfica sustenta a todas as fases de qualquer tipo de pesquisa, uma vez que presta ajuda na definição do problema, na

determinação dos objetivos, na estruturação de hipóteses, e apóia a justificativa da escolha do tema e na elaboração do trabalho final.

Para concluir esta pesquisa foi realizada a análise horizontal dos balancetes, DREs (Demonstração do Resultado do exercício) e relatórios gerenciais de 2010 a 2013, que foram fornecidos pela administração da UTI Neonatal.

Foram calculados através de planilhas eletrônicas, os indicadores de evolução dos custos, despesas, receitas, Lucro Líquido e EBTIDA, depois de concluídas as apurações dos impactos ocorridos com a implantação do sistema de custos, gerou-se os resultados representando-os graficamente.

As considerações do impacto da implantação do sistema de custos e a discussão dos resultados obtidos foram realizadas com base no referencial teórico e na reflexão sobre os achados.

#### Formas de coleta e análise dos dados

Para os procedimentos de análise e interpretações dos dados coletados, foi elaborado um questionário semi-estruturado contendo 10 (dez) questões fechadas, em que foram avaliados os efeitos das mudanças ocorridas na UTI Neonatal. Fizeram parte deste estudo 9 (nove) gestores responsáveis pelos setores produtivos e administrativos.

### **ANALISE DE DADOS**

A UTI Neonatal pesquisada iniciou suas atividades em 02/01/1987, com a participação de seus acionistas. A Diretoria é formada por um grupo de médicos, estando sempre o acionista majoritário à frente da direção administrativa, atualmente conta com aproximadamente 410 funcionários.

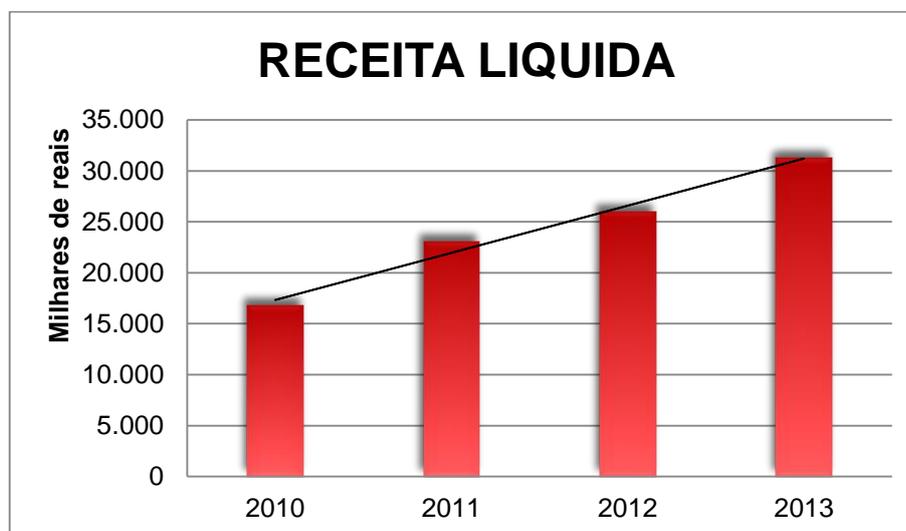
A organização declara que passou por uma série de mudanças, em que foram demandadas novas técnicas, e para manter um atendimento de excelência e o

reconhecimento destacado pela sociedade e comunidade médica, foram feitos investimentos em novas aparelhagens, ampliação das unidades e o aumento de número de leitos.

Em 2010 foi implantado o sistema de custos, e eles declaram que com as informações obtidas através deste sistema foram tomadas as seguintes decisões: Ampliação das unidades 2 e 3, o Sistema de Custos propiciou ainda a obtenção de informações gerenciais, permitindo identificar as suas necessidades, levando às seguintes ações; admissão de funcionários que era de 370 em 2010 e passou para 410 em 2011, investimento em treinamento de pessoal, principalmente enfermagem, adequação e ampliação da estrutura física das unidades 2 e 3; análise e manutenção de contratos com convênios, objetivando a redução de sua capacidade ociosa e divulgação dos serviços da UTI.

Após a análise das demonstrações e relatórios contábeis, obtidos durante a pesquisa, foi possível realizar um resumo gráfico destas informações, que são apresentadas a seguir:

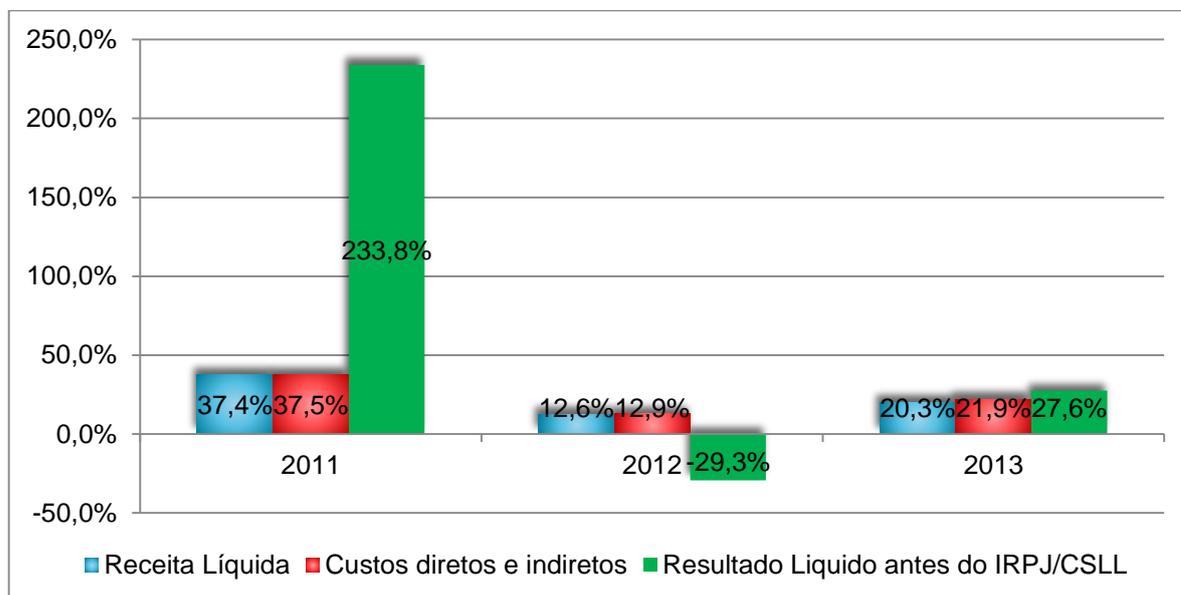
Gráfico 1 – Receita Líquida da UTI Neonatal no período de 2010 até 2013.



*Fonte: Demonstrações Contábeis da UTI Neonatal*

Pode-se verificar no gráfico 1 que a Receita Líquida da UTI Neonatal aumentou em 37,4% em 2011, 37% em 2012 e 20,3% em 2013, perfazendo um acúmulo de 86% entre 2010 até 2013, tendo uma linha diagonal crescente. O que se pode concluir que as ações adotadas pela UTI Neonatal passaram a refletir nas receitas líquidas a partir do ano de 2011, ou seja, um ano após início de implantação do sistema de custos.

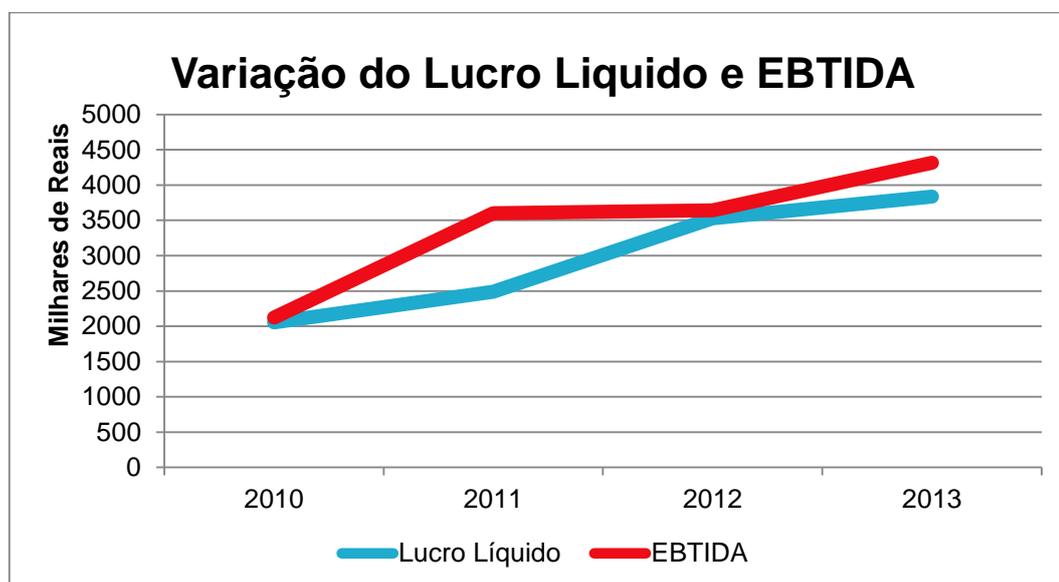
Gráfico 2 – Variação entre Receita Líquida, Custos Direto e Indiretos, e Lucro antes do IR/CSLL no período de 2010 a 2013.



Fonte: Demonstrações Contábeis da UTI Neonatal

Demonstra-se no gráfico 2 que no ano de 2011 a receita Líquida aumentou 37,4% em relação ao ano de 2010, período em que foi implantado o sistema de custo na UTI Neonatal, aumentou 12,6% em 2012 e 20,30% em 2013, perfazendo um total acumulado de 86,9% entre 2010 até 2013. O que se pode concluir que as ações adotadas pela UTI Neonatal passaram a refletir nas receitas líquidas a partir do ano de 2011, um ano após início da implantação do sistema de custos, e que mesmo havendo variações para mais nos custos diretos e indiretos e nas despesas administrativas e de apoio em 2011, a receita líquida também acompanhou, positivamente, estas variações. Observou-se que o fator que influencia significativamente o lucro de cada período foi o Resultado da Equivalência patrimonial e não os custos internos da empresa analisada.

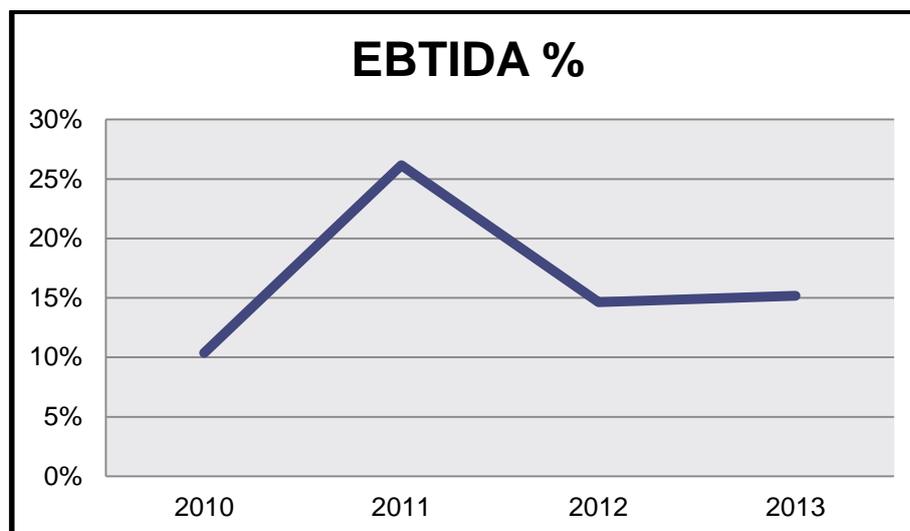
Gráfico 3 - Demonstrativo do Lucro Líquido e o EBTIDA da UTI Neonatal no período de 2010 a 2013



Fonte: Demonstrações Contábeis da UTI Neonatal

Observa-se no gráfico 3 que houve uma queda significativa do Lucro Líquido em 2011, em razão da exclusão da equivalência patrimonial, o que implica que a implantação do sistema de custos impactou positivamente e de forma sustentada no Lucro Líquido somente após 2013. Houve uma variação relevante no EBTIDA em 2011, em razão da apropriação errônea de atualização de juros sobre “REFIS”, mas se equilibrando a partir de 2012.

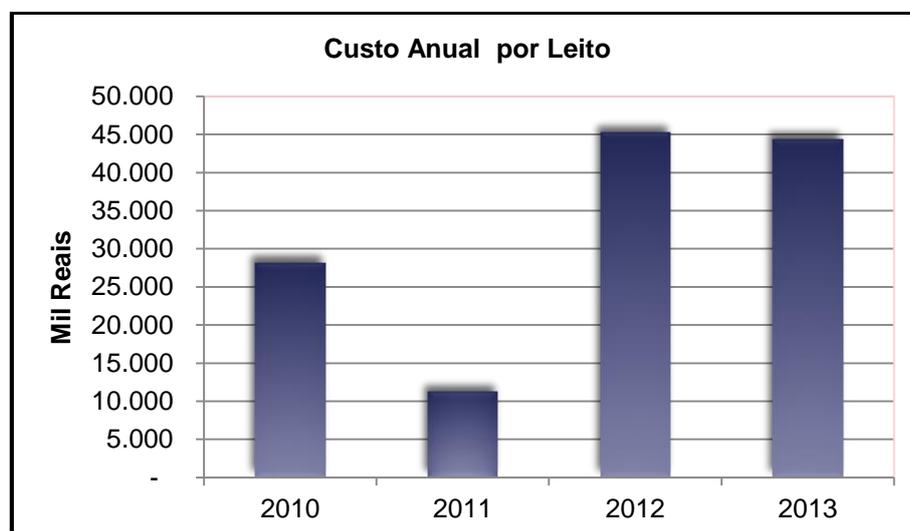
Gráfico 4 - Demonstrativo do Resultado EBTIDA % no período de 2010 a 2013



Fonte: Demonstrações Contábeis da UTI Neonatal.

Pode-se observar no gráfico 4 que no ano de 2011, houve uma variação significativa de aproximadamente 26% no EBTIDA, em relação ao ano de 2010, e que nos próximos anos se mantiveram no patamar de 15%.

Gráfico 5 – Custo Anual por número de Leitos entre 2010 até 2013

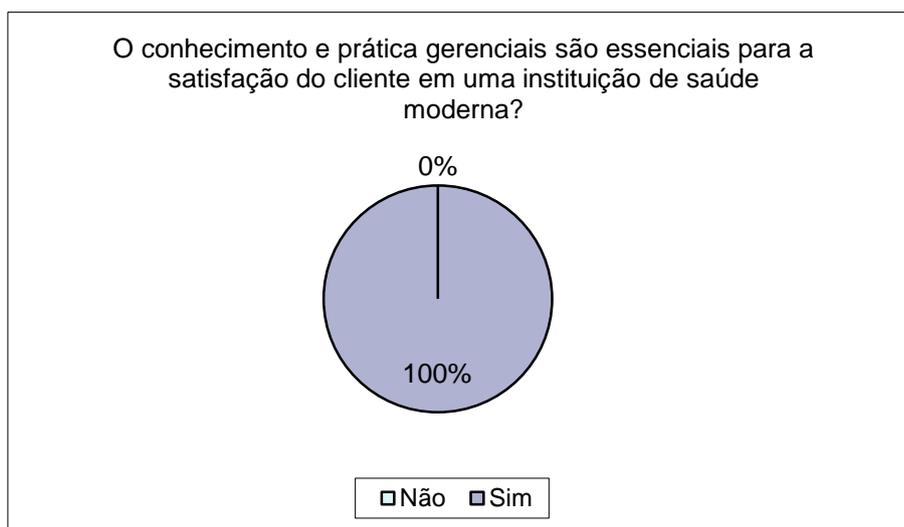


Fonte: Demonstrações Contábeis da UTI Neonatal

Pode-se observar gráfico 5 que o custo operacional por número de leitos que em 2010 era de R\$ 28 mil caiu para R\$ 11 mil no ano de 2011, e em 2012 aumentou para R\$ 45 mil, enquanto que em 2013 teve uma pequena queda, atingindo os R\$ 44 mil.

Após a análise dos respondentes em relação ao questionário aplicado durante a pesquisa, pode-se deduzir graficamente os elementos a seguir correlacionados:

GRÁFICO 6 - Necessidade do conhecimento e práticas gerenciais para a satisfação do cliente.

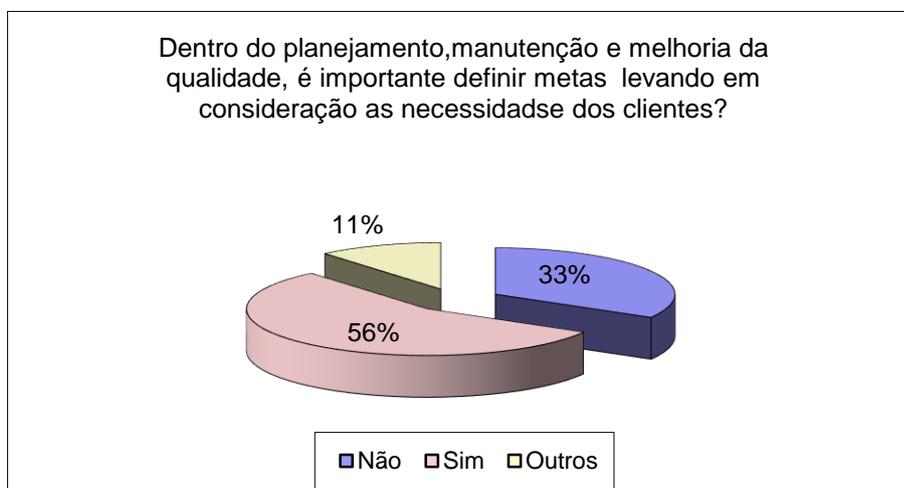


*Fonte: Questionário aplicado aos gestores da UTI Neonatal*

O gráfico 6 mostra que 100% dos entrevistados acham que o conhecimento e práticas gerenciais são essenciais para a obtenção da satisfação do cliente.

Para um controle adequado dos custos, com enfoque gerencial, é conveniente a estruturação da UTI Neonatal em Centro de Custos, consistindo de uma segregação que facilite esse controle, tanto em nível da unidade, como da administração superior, o que facilita conhecer as necessidades dos clientes, principalmente no que se refere ao quanto estão dispostos a pagar pelos serviços colocados à sua disposição.

GRÁFICO 7 demonstra a importância da definição de metas para o planejamento, manutenção e melhoria da qualidade, considerando a necessidade do cliente interno e externo.



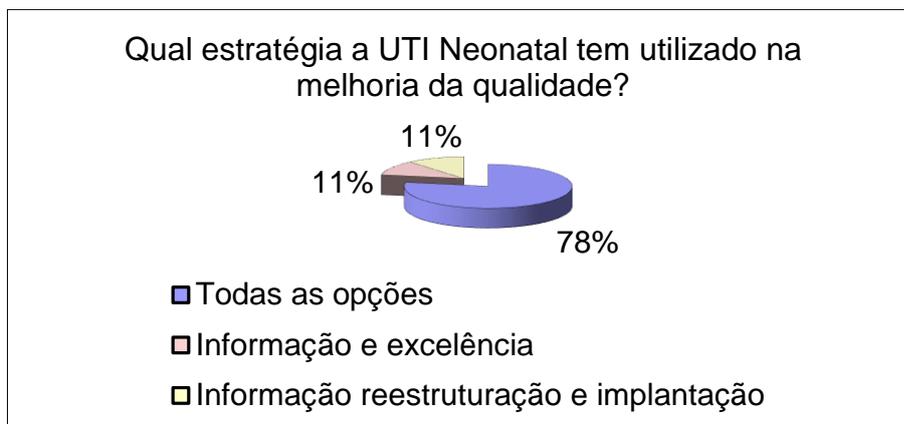
Fonte: Questionário aplicado aos gestores da UTI Neonatal

De acordo com o gráfico 7, para definir metas de planejamento, manutenção e melhoria da qualidade, 56% entendem que têm que levar em consideração apenas as necessidades do cliente interno e externo, 33% dizem que não e 11% que existem fatores mais importantes.

Com a geração de dados econômicos e estatísticos coletados, são efetivadas análises de comportamento de custos que permite a emissão de relatórios gerenciais relevantes ao processo de gestão.

As informações na forma de relatórios são disseminadas a todos os níveis da empresa com envolvimento e participação das chefias gerências e diretorias, para avaliação de desempenho do setor e adequação dos custos de acordo com parâmetros e perfis adequados para o setor, cujo objetivo é o de que cada nível hierárquico tenha condições de planejar, controlar e decidir com eficiência e eficácia.

GRÁFICO 8 - Estratégia utilizada para a melhoria da qualidade



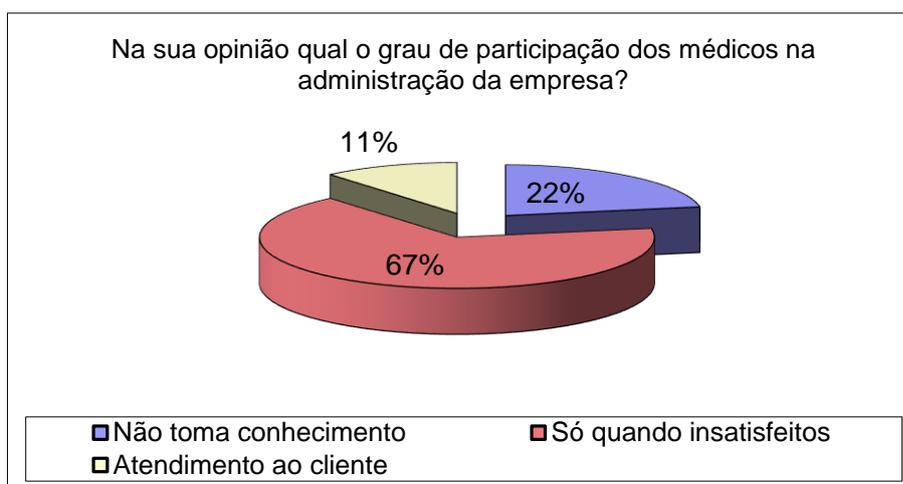
Fonte: Questionário aplicado aos gestores da UTI Neonatal

O gráfico 8 mostra que 78% dos entrevistados acreditam que para a fidelização de seus clientes, objetivando a melhoria da qualidade, a UTI Neonatal utiliza-se da informatização, excelência no atendimento, cursos internos, reestruturação organizacional e implantação do sistema de custos; 11% acha que é possível apenas com a informatização e excelência no atendimento e os outros 11% acredita que é por intermédio da informática, reestruturação organizacional e implantação do sistema de custos que irá melhorar a qualidade do atendimento.

Entende-se que para o sucesso do desenvolvimento do processo, todos os setores devem estar preparados e treinados para gerar informações de qualidade e fidedignas ao sistema de custos, desde as monetárias ou estatísticas até as estruturais e/ou operacionais.

Após o recebimento e análise dos dados coletados inicia-se o processamento das informações. Esta é a fase em que o profissional de custos efetua os registros, cálculos, rateios e apropriações das informações recebidas. Ainda aí é estabelecido o controle comparativo das unidades em quantidade e das despesas com a finalidade de evitar erros e distorções. Posteriormente analisa-se e interpretam-se os dados, gerando informações lapidadas para tomada de decisões e gerenciamento em todos os níveis da organização.

GRÁFICO 9- Grau de participação dos médicos na administração



Fonte: Questionário aplicado aos gestores da UTI Neonatal

O gráfico 9 demonstra que 67% dos entrevistados entendem que os médicos só participam quando insatisfeitos; 22% entendem que os médicos não tomam conhecimento e os demais acreditam que os médicos se preocupam apenas com o cliente.

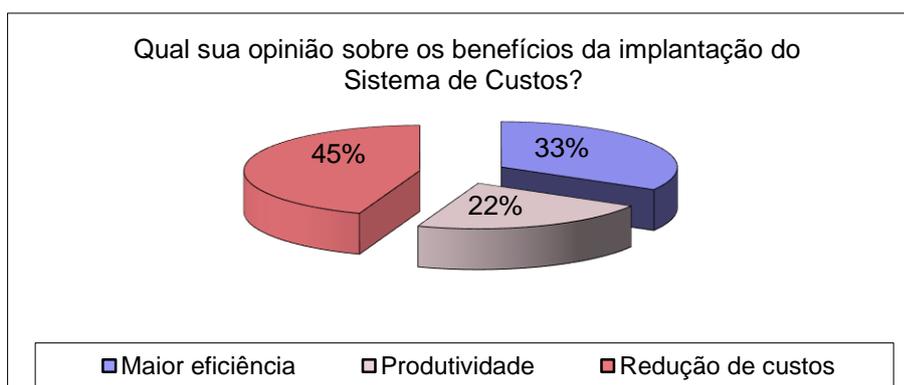
GRÁFICO 10 - Restrição do processo administrativo



Fonte: Questionário aplicado aos gestores da UTI Neonatal

O Gráfico 10 evidencia que dentre os entrevistados, 78% acham que o processo administrativo é mais abrangente do que a simples manutenção do equilíbrio entre custos, despesas e receitas e apenas 22% acham que o processo administrativo é restrito.

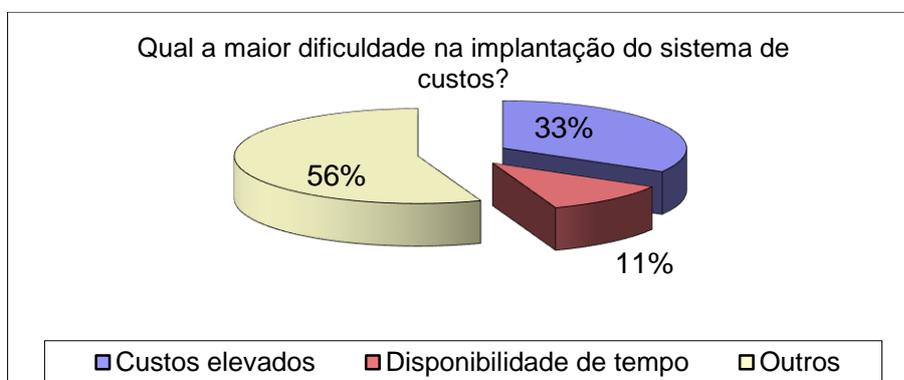
### GRÁFICO 11 – Benefícios do Sistema de Custos



Fonte: Questionário aplicado aos gestores da UTI Neonatal

O gráfico 11 mostra que 45% dos entrevistados tem a opinião de que o principal benefício que propicia o sistema de custos é a redução de custos; 33% acreditam que as informações passam a fluir com mais rapidez e exatidão; enquanto que os 22% acham que o sistema garante maior produtividade.

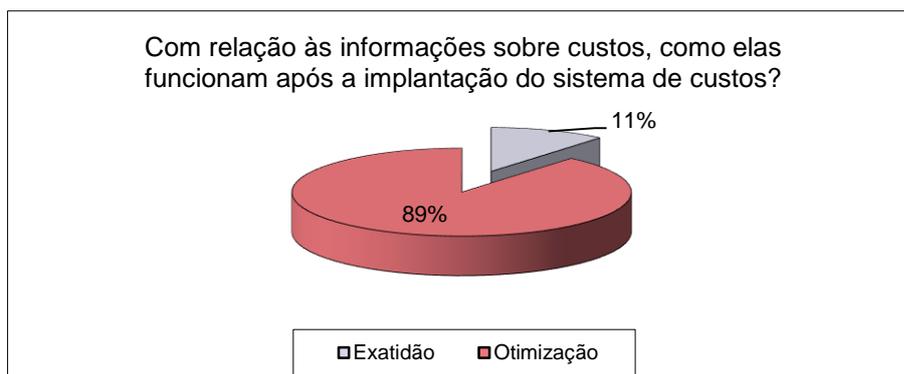
### GRÁFICO 12 - Dificuldade quanto à implantação do sistema de custos



Fonte: Questionário aplicado aos gestores da UTI Neonatal

No gráfico 12 observa-se que grande parte dos entrevistados da UTI Neonatal, 56% acredita que a maior dificuldade na implantação do sistema de custos é a falta de conscientização e qualificação dos funcionários; 33% acham que os custos de implantação são elevados e 11% acham que gasta muito tempo para implantação do mesmo.

GRÁFICO 13 - Funcionamento das informações do Sistema de Custos

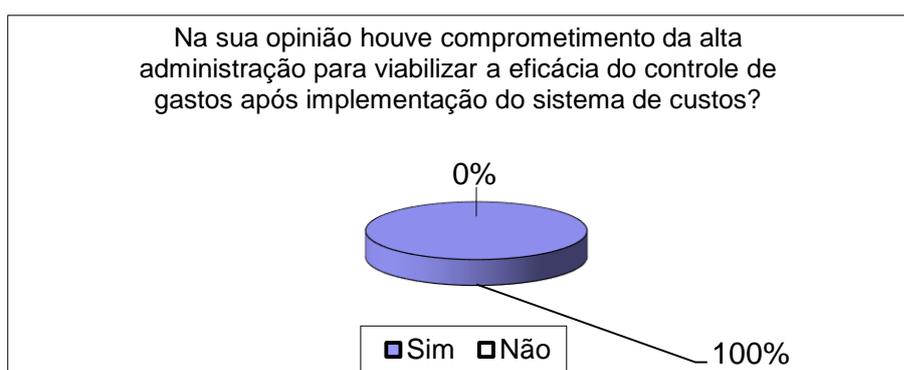


Fonte: Questionário aplicado aos gestores da UTI Neonatal

Observa-se no gráfico 13 que após a implantação do sistema, para 89% dos entrevistados, as informações sobre os custos passaram a propiciar maior otimização, dando segurança à administração para a tomada de decisões.

As vantagens da implantação do Sistema de Custo na empresa podem ser assim resumidas: redução de custos, evitando desperdícios e esforços improdutivos; oferecimento à administração informações necessárias para a tomada de decisões; estabelecimento de metas a serem atingidas; definições de orçamentos; possibilidade de comparação periódica dos custos efetivos com parâmetros preestabelecidos; estabelecimento de um conjunto de indicadores de desempenho capaz de medir a eficiência e eficácia de cada gestão.

GRÁFICO 14 - Comprometimento da alta administração com relação à viabilização da eficácia do controle de gastos após implementação do sistema de custos.

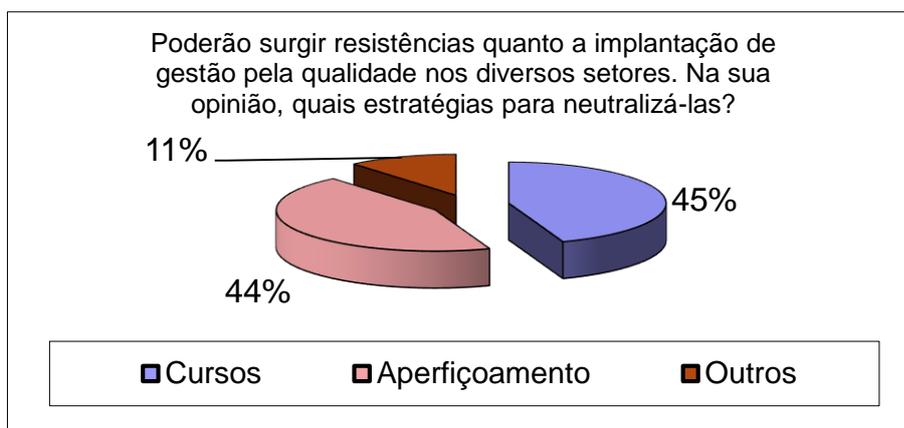


Fonte: Questionário aplicado aos gestores da UTI Neonatal

Pode-se observar no gráfico 14 que 100% dos entrevistados concordam que houve comprometimento da alta administração para eficácia do controle de gastos após a implantação do sistema de custos.

Com sistemas como Registro/Internação, Faturamento, Custos, Controle de Estoque e Orçamento Financeiro informatizado e integrado é que os Hospitais podem ter condições de oferecer serviços de qualidade com lucratividade, pois somente nesta condição é que se terá a possibilidade de efetuar as avaliações de produtividade, dos custos e da capacidade operacional. As empresas devem manter e acompanhar as informações transmitidas pela área financeira, para maior flexibilidade e aumento da produtividade de todos os setores.

GRÁFICO 15 - Estratégias para neutralização da resistência quanto à implantação de gestão pela qualidade



Fonte: Questionário aplicado aos gestores da UTI Neonatal

No gráfico 15 observa-se que 12,44% dos entrevistados acham que a UTI Neonatal deve motivar o colaborador a aperfeiçoar-se, 45%) acham que devem acontecer cursos de capacitação e 11% entendem que a empresa deve se impor.

Atualmente os hospitais têm se preocupado em planejar as ações, racionalizar custos e rever os processos de trabalho como forma de alcançar a eficiência e eficácia na sua prestação de serviços, como forma de melhorar a qualidade de seus serviços e obter a lucratividade mínima necessária para sua continuidade.

Após implantar o sistema de custos, a UTI Neonatal estudada, alcançou maior eficiência e eficácia, garantindo maior produtividade e tornando-se mais competitiva. Antes da implantação do sistema de custos vinha acumulando sucessivos prejuízos anuais. A partir do ano de 2012, dois anos do início de implantação do sistema, conseguiu equilibrar seu Resultado Operacional, através do aumento da receita, e do equilíbrio dos custos, e revisou os processos e redirecionamento das ações administrativas.

Não basta somente conhecer os custos dos serviços avaliados pelos sistemas de apuração de custos, é igualmente importante a disseminação da informação por toda a organização e a compreensão do desempenho operacional, tendo em vista a correta análise, e a correspondente tomada de decisão.

Em razão das melhorias constantes nos serviços da UTI Neonatal, sua credibilidade foi aumentada junto às empresas compradora de serviços médico-hospitalar, bem como junto aos clientes atendidos em suas unidades.

É fundamental que o sistema de custos oriente os gestores na tomada de decisão, auxiliando e direcionando na implementação dos planos e objetivos da organização, sempre visando a qualidade no atendimento, bem como promover a coordenação e a comunicação dentro da empresa, e a lucratividade necessária para sua continuidade no mercado.

## **CONCLUSÕES E SUGESTÕES**

Através deste estudo conclui-se que os resultados alcançados pela UTI Neonatal foram satisfatórios, pois contou com o apoio da alta administração e participação ativa dos empregados, alavancando a Receita Líquida acumulada em 86% e o Resultado Líquido acumulado em 86,9% entre 2010 até 2013. Mesmo havendo altos e baixos entre os custos e despesas no período estudado, a variação justificava-se em razão da implantação do sistema de custos, pelo qual demandou contratação de novos funcionários, e a ampliação das unidades 2 e 3 que ocasionou o aumento

do número de leitos e também de funcionários, bem como a elevação dos demais custos e despesas envolvidos nesse cenário. Em 2011 houve um impacto relevante no EBTIDA, em função de um ajuste de juros decorrente do “REFIS”, que foram apropriados erroneamente neste período. Em conformidade com o “Pronunciamento Técnico CPC 23 Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro”, o acerto deveria ser classificado no ajuste do exercício, ou do contrário, reconhecido na competência, e a empresa deveria proceder na retificação das Demonstrações Contábeis do período decorrente deste fato.

Conclui-se ainda que, o controle dos gastos e o aumento de receita são possíveis e facilitados quando se tem informações extraídas de um sistema de custos, bem como, o planejamento e tomada de decisões também podem ser agilizados e direcionados para ações corretivas, trazendo benefícios para a UTI Neonatal como um todo.

Este artigo limitou-se a avaliar o impacto da implantação do sistema de custos sobre os custos e receitas da UTI Neonatal estudada, sendo de fundamental importância novos estudos em outros hospitais ou unidades hospitalares, a fim de se obter informações mais conclusivas sobre a implantação de sistemas de custos em unidades hospitalares.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BORNIA, Antônio Cezar. *Análise Gerencial de Custos*. 2ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

BORNIA, Antônio Cezar. *Análise Gerencial de Custos*. 2ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

DUTRA, Rubens R. *Estratégia para implantação de um sistema de apuração de custos hospitalares*. Disponível em <<http://www.gea.org.br/scf/estrategia.html>> Acesso em 25 de Outubro de 2015.

GALVÃO, Cláudia Raffa. *Administração hospitalar – tendência para uma gestão empresarial*. *O Mundo da Saúde*. São Paulo, ano 26, v. 26, n. 2, abr./junho. 2002.

GIL, A.C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas, 1999.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 10ª. Ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2010.

MARIA ANDRÉ, Adriana. *Gestão Estratégica de Clínicas e Hospitais*. 2ª Ed. São Paulo: Editora Atheneu, 2014.

MATOS, Afonso José de. *Gestão de custos hospitalares*. São Paulo: Editora STS, 2002.

MARTINS, Domingos. *Gestão de custos hospitalares*. São Paulo: Atlas, 1999.

MARTINS, Domingos. *Gestão de custos hospitalares*. São Paulo: Atlas, 2000.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. *Controladoria Hospitalar*. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2005.

ROCCHI, Carlos Antonio de. *Apuração de custos em estabelecimentos hospitalares*. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n.41, p.19-27, 1982.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, Pilar Baptista. *Metodologia de pesquisa*. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

VIANA, Maria Lúcia. Uma reflexão sobre a contribuição informacional dos custeios: absorção, variável e ABC. In: Congresso Del Instituto Internacional de Costos, VII, 2001, Leon. Anais... CD-ROM

WERNKE, Rodney. Gestão de Custos: uma abordagem prática. 2ª. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

**ANEXOS**

## 1. Formulário de Entrevista

1-O conhecimento e a prática gerenciais são essenciais para a satisfação do cliente em uma instituição de saúde moderna?

Sim  Não  Outros

2 -Dentro do planejamento, manutenção e melhoria da qualidade, é importante definir metas levando em consideração as necessidades dos clientes ?

Sim  Não  Outros

3 -Qual estratégia a UTI Neonatal tem utilizado para melhoria da qualidade?

- Informatização
- Excelência no atendimento
- Cursos internos
- Reestruturação organizacional
- Implantação do sistema de custos

4- Na sua opinião, qual é o grau de participação dos médicos na administração da empresa?

- Não toma conhecimento
- Se preocupa apenas com atendimento ao cliente
- Opinam apenas quando estão insatisfeitos com a administração
- Outros

5- O processo administrativo se restringe apenas à manutenção equilíbrio entre custos, despesas e receitas?

Sim  Não  Outros

6 -Qual sua opinião sobre os benefícios da implantação do sistema de custos?

- ( ) Maior eficiência
- ( ) Garantia da produtividade
- ( ) Redução de custos

7 - Qual a maior dificuldade na implantação do sistema de custos?

- ( ) Custos elevados
- ( ) Dificuldade de tempo
- ( ) Resistência à informática
- ( ) Outros

8 - Com relação às informações sobre custos como elas funcionaram após a implantação do sistema de custos?

- ( ) Exatidão
- ( ) Otimização
- ( ) Rapidez
- ( ) Outros

9 - Na sua opinião houve comprometimento da alta administração para viabilizar a eficácia do controle de gastos após a implantação do sistema de custos?

- ( ) Sim
- ( ) Não
- ( ) Outros

10 - Poderão surgir resistências quanto a implantação de gestão pela qualidade nos diversos setores. Na sua opinião, quais estratégias para neutralizá-las?

- ( ) cursos
- ( ) A empresa não toma conhecimento
- ( ) O funcionário toma a iniciativa de aperfeiçoar-se
- ( ) A empresa impõe adequação do funcionário ao novo sistema
- ( ) Outros

2. Formulário de Análise de documentos

- Relatórios gerenciais e Demonstrações Contábeis.
- Estatuto Social