

## ESTUDO DOS DESAFIOS E LIMITAÇÕES NA IMPLANTAÇÃO DA GESTÃO DE CUSTOS EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES

## STUDY OF CHALLENGES AND LIMITATIONS IN IMPLEMENTING COST MANAGEMENT IN HOSPITAL ORGANIZATIONS

## ESTUDIO DE DESAFÍOS Y LIMITACIONES EN LA IMPLEMENTACIÓN DE LA GESTIÓN DE COSTOS EN LAS ORGANIZACIONES DE HOSPITALES

**Keyla de Cássia Barros Bitencourt**  
Universidade Federal de Minas Gerais  
keylacbarros@gmail.com

**Márcia Mascarenhas Alemão**  
Núcleo Observatório de Custos e Economia da Saúde - NOCES /UFMG  
marcia.alemo@yahoo.com.br



Este é um artigo de acesso aberto distribuído sob os termos da Creative Commons Attribution License  
This is an open-access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License  
Este es un artículo de acceso abierto distribuido bajo los términos de la Creative Commons Attribution License

## RESUMO

**Objetivo:** identificar os desafios e limitações na implantação da gestão de custos em um hospital privado de médio porte, comparando o cenário encontrado à revisão de literatura realizada. **Metodologia:** exploratória e descritiva, de abordagem qualitativa, tratando-se de uma pesquisa aplicada, sendo utilizado para o levantamento dos dados a observação participante e entrevistas não estruturadas por meio de Painel de Especialistas. **Fundamentação teórica:** se deu por meio da revisão integrativa que culminou na identificação de treze dificuldades relatadas na implantação da gestão de custos em instituições hospitalares sendo que na instituição objeto de estudo foram encontradas dez destas trezes dificuldades. **Resultado:** foram apresentadas sugestões de alternativas às dificuldades encontradas, com etapas descritas de modo a viabilizar a implementação efetiva da gestão de custos tanto na instituição pesquisada quanto em outras instituições hospitalares e como resultados produzidos para a instituição pesquisada, a geração de conhecimento prospectivo e a divulgação da “cultura de custos” com os gestores, diretoria e equipe administrativa.

**Palavras-chave:** Custos e análise de custo; Custos de cuidados de saúde; Custos hospitalares.

## ABSTRACT

**Objective:** identify the challenges and limitations in the implementation of cost management in a medium-sized private hospital, comparing the scenario found to the literature review carried out. **Methodology:** exploratory and descriptive, with a qualitative approach, being an applied research, being used for data collection the participant observation and unstructured interviews by means of an Experts Panel. **Theoretical foundation:** occurred through integrative review that culminated in the identification of thirteen difficulties reported in the implementation of cost management in hospital institutions. Ten of these thirteen difficulties were found in the institution under study. **Result:** suggestions for alternatives to the difficulties encountered were presented, with steps described in order to enable the effective implementation of cost management both in the researched institution and in other hospital institutions and as results produced for the researched institution, the generation of prospective knowledge and the disclosure of the “cost culture” with managers, board of directors and administrative team.

**Keywords:** Costs and Cost Analysis. Health Care Costs. Hospital Costs.

## RESUMEN

**Objetivo:** identificar los desafíos y limitaciones en la implementación de la gestión de costos en un hospital privado de tamaño mediano, comparando el escenario encontrado con la revisión de la literatura realizada. **Metodología:** aplicada fue exploratoria y descriptiva, con enfoque cualitativo, siendo una investigación aplicada, utilizando observación participante y entrevistas no estructuradas a través de un Panel de Expertos para la recolección de datos. **Fundamento teórico:** se llevó a cabo mediante una revisión integradora que culminó con la identificación de trece dificultades reportadas en la implementación de la gestión de costos en las instituciones hospitalarias, y diez de estas trece dificultades se encontraron en la institución en estudio. **Resultado:** se presentaron sugerencias de alternativas a las dificultades encontradas, con pasos descritos para posibilitar la implementación efectiva de la gestión de costos tanto en la institución investigada como en otras instituciones hospitalarias y como resultados producidos para la institución investigada, la generación de conocimiento prospectivo y la difusión de la “cultura de costos” con gerentes, directores y personal administrativo.

**Palabras Clave:** Costos y Análisis de Costo. Costos de la Atención en Salud. Costos de Hospital.

## INTRODUÇÃO

Os hospitais são, reconhecidamente, importantes por serem o centro do sistema de saúde brasileiro. Além disso, os serviços hospitalares consomem um volume de recursos gastos de aproximadamente 62% do total dos recursos de saúde (BRASIL, 2016). Pela sua representação e importância, conhecer como os recursos estão sendo utilizados e as informações de custos desses serviços é fundamental na discussão do seu financiamento.

No cenário atual da pandemia pelo coronavírus (COVID-19), a importância da assistência hospitalar prestada pelo Sistema Único de Saúde (SUS) amplia a necessidade de manutenção do equilíbrio econômico-financeiro destes prestadores de serviços, conforme definido na Lei n. 8080/90, em seu artigo 26 (BRASIL, 1990), exigindo a necessidade de conhecimento de informações de custos dos serviços prestados.

As informações de custos são também necessárias para atender a Lei de Responsabilidade Fiscal, por estabelecer que as organizações devem ter sistemas de custos, bem como na Carta ao Usuário do SUS, que define ser direito de todo usuário deste sistema o conhecimento da assistência e dos recursos prestados a ele, havendo, assim, a exigência de informações de custos. A informação de custos é fundamental para melhorar o desempenho e a qualidade da atenção hospitalar (BRASIL, 2007; BRASIL, 2009; CLEMENTS; COADY; GUPTA, 2012; ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT [OECD], 2010; ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE [OMS], 2011). Além disso, se mostra fundamental na discussão do financiamento da saúde e na definição da remuneração dos prestadores de serviços hospitalares ao SUS, possibilitando vincular o planejamento e o orçamento de políticas e programas de saúde (BRASIL, 2007).

Apesar da informação de custos hospitalares ter evidente importância e ser uma exigência legal, em 2009, a geração dessas informações era fornecida por apenas 5% dos hospitais, conforme pesquisa subsidiada pelo Banco Mundial e não atualizadas posteriormente (LA FORGIA; COUTTOLENC, 2009). Pesquisas evidenciam também que o levantamento dessas informações é de difícil identificação (ALEMÃO, 2012; DUTTA; ZBARACKI; BERGEN, 2003; LA FORGIA; COUTTOLENC, 2009), o que fundamenta a necessidade de busca por alternativas que possibilitem aos gestores hospitalares a construção de informações dos custos dos serviços prestados.

A pandemia pelo coronavírus - COVID-19, evidenciou a necessidade e a urgência de geração de informações do uso dos recursos em organizações hospitalares. Para tanto, se faz necessário que essas organizações possuam sistemas de gestão de custos que propiciem a geração de informações, de modo a subsidiar os gestores no uso dos recursos e na discussão sobre o financiamento do setor. A importância do uso das informações de custos como subsídio para a discussão do financiamento da saúde é fundamental se for considerado o aumento dos custos do setor saúde (CLEMENTS; COADY; GUPTA, 2012), além da exigência da melhor utilização dos seus recursos.

Nesse contexto, faz-se necessária a ampliação de informações de custos que tenham validação científica e metodológica, possibilitando uma discussão fundamentada em evidências do uso dos recursos, seja do custeio global do hospital ou por procedimento realizado. A utilização das informações como subsídio à gestão dos recursos amplia a visão de sua utilização para além do 'cortar custos', visão esta restrita e limitada que reduz a possibilidade de sua utilização como ferramenta de gestão estratégica. Para tanto, as informações de custos devem ser utilizadas como metainformação, isto é, como um sumário de informações, podendo evidenciar "o que", "quais" e "como" os recursos são consumidos na prestação de um serviço de saúde (GONÇALVES; GONÇALVES; ALEMÃO, 2011).

Apesar do cenário particularmente novo, como o de enfrentamento da pandemia mundial, a preocupação dos gestores hospitalares com a sustentabilidade financeira das instituições não representa novidade, mas um agravamento da necessidade de informações de custos. Alinhada à ampliação da discussão sobre a importância da gestão de custos nos últimos anos, o que, possivelmente, deve ter ampliado o percentual de hospitais que geram informações de custos, ainda persistem dificuldades na sua

implantação, conforme identificado na revisão integrativa aqui apresentada na próxima seção deste artigo. Justifica-se, assim, a elaboração deste artigo, objetivando identificar o estado da arte das dificuldades e limitações na implantação da gestão de custos em organizações hospitalares e identificar as principais oportunidades para superá-las, utilizando a busca bibliográfica e seguindo as etapas da revisão integrativa, com base no acrônimo PICO: As dificuldades apontadas (C), na implantação de um sistema de custos (I), em uma instituição hospitalar privada de médio porte (P), na qual as variáveis independentes são as dificuldades apresentadas em pesquisas anteriores (O). Desta forma, pretendeu-se subsidiar o gestor hospitalar, em sua prática cotidiana, a análise da sustentabilidade econômico-financeira de suas instituições.

Não se pretende aqui aprofundar nas referências teóricas sobre os sistemas de custos, mas sim, apresentar a possibilidade e ganhos advindos com a gestão de custos hospitalares, integrando as informações com a gestão de processos e gestão de recursos.

Visando atender ao objetivo proposto, este artigo está dividido em cinco partes, sendo a primeira esta Introdução. A segunda parte apresenta a revisão integrativa da implantação da gestão de custos em instituições hospitalares. Como subtópicos, as principais dificuldades de implantação da gestão de custos em organizações hospitalares bem como as alternativas para solucioná-las. A terceira parte apresenta a metodologia utilizada para o desenvolvimento do estudo. A quarta parte, a análise e discussão dos dados, destacando a estratégia para a implantação da gestão de custos, o cenário estudado, bem como o as considerações frente ao painel de especialistas. A última e quinta parte apresentam as conclusões deste estudo.

## REVISÃO INTEGRATIVA DA IMPLANTAÇÃO DA GESTÃO DE CUSTOS EM ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES

As informações de custos hospitalares são fundamentais na gestão hospitalar e na discussão do financiamento da saúde, porém, o processo de implantar um sistema de gestão de custos nem sempre é um tema considerado, o que resulta em escassas referências que abordam este assunto especificamente.

Visando identificar o estado da arte da implantação da gestão de custos em organizações hospitalares, metodologias utilizadas, limitações e as principais oportunidades para superar as dificuldades à implantação, realizou-se uma revisão bibliográfica para levantamento de estudos nas bases de dados de saúde. Foram pesquisados os descritores de saúde Custos e Análises de Custos/ *Cost Analysis*, Custos de Cuidados de saúde/ *Health Care Costs* e Custos Hospitalares/ *Hospital Costs*, sem restringir o período de publicação, totalizando 1089 estudos. Tendo como referência a leitura dos títulos, resumos e metodologias, foram selecionados 41 artigos, por conterem o termo “implantação”, porém nenhum estudo foi selecionado por não tratar da implantação de sistemas de custos em instituições hospitalares. Nova busca foi realizada no Google Acadêmico utilizando os descritores da saúde (DeCS/MeSH): Custos e Análises de Custos/ *Cost Analysis*, Custos de Cuidados de saúde/ *Health Care Costs* e Custos Hospitalares/ *Hospital Costs*. Foram encontrados 42.700 estudos e, ao aplicar o termo ‘implantação’, elencou-se 27.500 estudos. Ao aplicar o filtro de período de tempo da publicação, delimitado em 20 anos (1999 – 2019) foram selecionados 15.400 estudos. A seleção dos estudos que tratavam da implantação teve como fundamentação a leitura dos títulos, resumos e metodologias, resultando em sete artigos indexados, sendo um artigo de revisão e três dissertações de mestrado, sendo uma do curso de Contabilidade, uma em Engenharia de Produção e outra em Saúde Pública, conforme apresentado no Quadro I.

Dentre os estudos encontrados na revisão integrativa, três são estudos bibliográficos de revisão de literatura e relato de experiência, que incluem os estudos de Pompermayer (1999), Serra Negra e Serra Negra (2009); Felipe et al. (2012). Os outros oito estudos são de caráter descritivo, pois buscaram relatar a experiência de implantação de um sistema de custos em determinadas instituições, por óticas diferentes,

trazendo, ainda, o conhecimento aplicado à prática gerencial no setor saúde (ALEMÃO; MARTINS; CHAVES, 2010; CALVE et al., 2013; ROCHA, 2004; SILVA; MELLO; AQUINO, 2004; SOUZA et al., 2012; GRELL; ROSA, [2015]; OLIVEIRA, 2017; TEIXEIRA, 2013; ZARDO; HEKIS, 2013; SANTOS; 2017). Destas, seis relataram a aplicação do Custeio por Absorção como método implantado.

Quanto às metodologias de custos utilizadas, Gonçalves e Alemão (2018) consideraram que a escolha da metodologia de custeio deve refletir a importância de estimativas precisas e sua viabilidade, identificando se os benefícios das informações de custos mais confiáveis justificam os custos adicionais e a complexidade incorrida na obtenção de informações precisas e detalhadas. Para Pompermayer (1999), para a implantação de um sistema de gestão de custos, deve-se proceder a uma criteriosa análise da adequação dos métodos, disponíveis na literatura e de sua compatibilização às necessidades gerenciais da empresa. Vieira (2017) afirma parecer razoável iniciar o processo adotando uma metodologia de custeio que considere de forma global os custos, sendo o Custeio por Absorção a melhor escolha para o início desse processo. Isto, pelo fato de que o grau de detalhamento e organização das instituições para a sua implantação é menor do que aquele necessário para a implantação do Custeio por Atividades.

Quanto à utilização de outras ferramentas de gestão como auxílio ao processo de implantação da gestão de custos, cinco estudos descreveram a utilização de ferramentas, como a análise de processos e de projetos, em concomitância à implantação do um sistema de custos, apontando como benéfica e auxiliar.

Quadro I – Relação de estudos que abordam implantação da gestão de custos hospitalares – 1999-2019

(Continua)

Nº	1	2	3	4
<b>Autor(s) Ano</b>	Pompermayer (1999)	Serra Negra e Serra Negra (2001)	Rocha (2004)	Martins, Chaves, Alemão (2010)
<b>Título</b>	Sistemas de gestão de custos: Dificuldades na implantação.	Custo hospitalar: uma reflexão sobre implantação e necessidades.	Dificuldades na implantação de sistemas de custeio em Instituições hospitalares: Estudo de caso em um Hospital de Florianópolis.	Implantação do Sistema de Custos na Rede FHEMIG.
<b>Tipo de Estudo</b>	Artigo de periódico	Artigo de periódico	Dissertação (mestrado) - Engenharia de Produção	Artigo de periódico
<b>Objetivos do Estudo</b>	Apresentar uma série de reflexões sobre dificuldades detectadas no momento da implantação de sistemas de gestão de custos nas organizações.	Realizar uma revisão com sequência de informações que contemple as informações mais básicas até as mais complexas sobre custos hospitalares.	Identificar a possibilidade de aplicação dos princípios e métodos de custeio adaptados às organizações hospitalares e descreveu as dificuldades encontradas na implantação de tais sistemas de custos, analisando formas de fugir a estas dificuldades.	Construção de uma base de conhecimento a partir da aplicação de sistema de custeio por Absorção como ferramenta de organização estratégica, em uma rede de hospitais públicos.
<b>Método facilitador de implantação</b>	NA	NA	Não houve	Não houve
<b>Método de custeio</b>	NA	NA	Absorção total, com centros de custos (RKW)	Absorção
<b>Unidade de análise</b>	Diversas instituições	Diversas instituições	Hospital filantrópico Universitário Florianópolis - SC	Rede de hospitais públicos
<b>Metodologia</b>	Reflexões	Revisão da literatura pelo método de indução	Pesquisa aplicada, qualitativa Pesquisa participante Estudo de caso	Estudo de caso descritivo
<b>Conclusões</b>	A trajetória estratégica escolhida pela organização terá influência decisiva na seleção do método de custeio a ser implantado. As dificuldades na implantação apresentam diferenças em função de variáveis.	Contabilidade hospitalar com um vasto campo para a pesquisa e aplicação prática da contabilidade, inexplorado e promissor.	O Hospital teve a implantação interrompida por problemas descritos e acredita-se que a implantação poderia ter sucesso se tivesse sido iniciada com um planejamento detalhado e com o envolvimento da alta direção em todo o processo desde o início. É item imprescindível para uma implantação de sucesso.	A apuração e o controle de custos hospitalares constituem uma absoluta necessidade dentro dessas organizações e podem ser utilizadas como instrumento eficaz de gerencia e acompanhamento dos serviços, permitindo a implantação de medidas que visem a um melhor desempenho das unidades, com base na possível redefinição das prioridades essenciais, aumento da produtividade e racionalização do uso de recursos.

Fonte: Bitencourt (2020)

(Continuação)

Nº	5	6	7	8
<b>Autor(s) Ano</b>	<b>Souza et al (2012)</b>	<b>Felipe et al (2012)</b>	<b>Zardo e Hekis (2013)</b>	<b>Teixeira (2013)</b>
<b>Título</b>	Custeio baseado em atividades em organizações hospitalares: Análise do processo de custeamento em dois hospitais.	Dificuldades encontradas durante a implantação de sistema de custos: um estudo realizado com base em artigos do congresso brasileiro de custos.	Estudo para implementação de um sistema de apuração de custos no centro de pesquisas oncológicas – CEPON.	Gestão de custos de serviços hospitalares no INCA: avanços e retrocessos para implementação do Sistema de Apuração de Custos.
<b>Tipo de Estudo</b>	Artigo de periódico	Apresentado no XIX Congresso Brasileiro de Custos	Artigo de revista online	Dissertação (Mestrado) – Esc. Nac. de Saúde Pública Sergio Arouca.
<b>Objetivos do Estudo</b>	Verificar quais as principais dificuldades para o cálculo de custos por meio do sistema ABC em duas organizações hospitalares.	Identificar quais são as dificuldades encontradas pelas organizações ao implantar um sistema de custos.	Realizar um estudo para a implementação de um sistema de apuração de custos no Centro de Pesquisas Oncológicas (CEPON).	Avaliação dos ajustes necessários para implementar o Apurasus no Instituto Nacional de Câncer-INCA, com base no Manual Técnico do Programa Nacional de Gestão de Custos.
<b>Método facilitador implantação</b>	Metodologia desenvolvida por Souza, Guerra e Avelar (2009)	NA	NA	Manual Técnico do Programa Nacional de Gestão de Custos
<b>Método de custeio</b>	ABC	NA	Custeio por Absorção	Custeio por absorção
<b>Unidade de análise</b>	Maternidade Privada e Hospital filantrópico	Diversas instituições	Órgão público estadual. Florianópolis - SC	Instituto Nacional de Câncer (INCA)
<b>Metodologia</b>	Exploratória, qualitativa, baseou-se em estudo de caso.	Exploratório e descritivo, bibliográfica, documental e quantitativa.	Exploratório descritivo	Pesquisa aplicada, exploratória, de abordagem qualitativa
<b>Conclusões</b>	Para um cálculo mais apurado dos custos, é necessário que os hospitais pesquisados realizem adequadamente alguns controles específicos durante a realização de suas atividades.	Encontrar dados foi a dificuldade mais apontadas dentro dos trinta (30) estudos de casos, mencionados nos 30 artigos analisados, tanto em empresas privadas como nas públicas. As demais dificuldades são heterogêneas em empresas públicas e privadas. Soluções simples e até mais trabalhosas e longas foram apontadas para prevenir ou sanar as oito (08) dificuldades, mencionadas nos estudos de casos, garantido assim um melhor processo de implantação do sistema de custos.	A implementação de um sistema de apuração de custos hospitalares proporcionará importantes informações gerenciais. No atual contexto organizacional, identificou-se que o recomendável é o método de custeio por absorção, por ser o mais tradicional e que demanda menores investimentos para sua implementação.	Com a implementação do sistema de custos é possível identificar os custos diretos e indiretos por centros de custos e os custos dos procedimentos hospitalares. Se torna possível gerar relatórios mais refinados que melhorem a qualidade das informações no sentido de prover os gestores nas tomadas de decisões e no uso racional dos recursos públicos.

Fonte: Bitencourt (2020)

(Conclusão)

<b>Nº</b>	9	10	11
<b>Autor(s) Ano</b>	<b>Grell e Rosa (2015)</b>	<b>Oliveira (2017)</b>	<b>Santos (2017)</b>
<b>Título</b>	Gestão de projetos como agente facilitador na implantação do sistema de custos por departamento em um hospital público.	A implantação de um sistema de gestão de custos no hospital universitário pela EBSEH: Um estudo de caso com utilização do PMBOK.	Processo de institucionalização no sistema informacional de custos e tratamento do desperdício em uma entidade hospitalar.
<b>Tipo de Estudo</b>	Artigo de periódico	Artigo de periódico	Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Contabilidade
<b>Objetivos do Estudo</b>	Avaliar a aplicação do gerenciamento de projetos como metodologia facilitadora para a implantação de um projeto estratégico de centro de custos dentro de uma organização hospitalar pública.	Apresentar o processo de implantação do sistema de gestão de custos no HUPAA pela EBSEH, além de indicadores de desempenho para cada um dos processos internos.	Analisar o processo de institucionalização do sistema de custos e tratamento de desperdícios no Hospital Ministro Costa Cavalcanti do município de Foz do Iguaçu PR sob a ótica do modelo de Burns e Scapens (2000).
<b>Método facilitador de implantação</b>	Gerenciamento de projetos	Project Management Body of Knowledge (PMBOK), (2013)	Modelo de Burns e Scapens, (2000)
<b>Método de custeio</b>	Custeio por Absorção	Custeio por Absorção total	RKW – Custeio por centro de custos
<b>Unidade de análise</b>	Hospital Público. São Paulo - SP	Hospital Universitário. - Maceió - AL	Hospital Filantrópico - Foz do Iguaçu-PR
<b>Metodologia</b>	Descritivo, cujo método foi o estudo de Caso	Descritivo, cujo método foi o estudo de Caso quantitativo e qualitativo.	Descritiva, estudo de caso e abordagem quali-quantitativa.
<b>Conclusões</b>	Importante do apoio da alta gerência da organização para dar suporte à equipe do projeto, garantir a continuidade das mudanças, intervir em situações mais complexas e facilitar o relacionamento com os <i>stakeholders</i> .	Evidente a importância da implantação do sistema de gestão de custos para o processo de apuração de custos hospitalares e também a importância da informação produzida pela contabilidade na gestão do hospital. Por meio desta pesquisa, tornou-se possível a produção de dados e informações contábeis de grande importância, das quais os gestores da unidade ainda não dispunham.	Presença do SIC desde 2008, porém a utilização das informações geradas por essa ferramenta só foi observada nos últimos anos (Estudo realizado em 2017). Os principais resultados encontrados apontam que o SIC passou pelas etapas de codificação e de incorporação, encontrando-se, portanto, na fase de reprodução, não ocorrendo ainda a institucionalização da ferramenta de gestão.

Fonte: Bitencourt (2020)

## As dificuldades da implantação da gestão de custos

As dificuldades e limitações na implantação da gestão de custos em organizações hospitalares, foram identificadas em oito dos 11 estudos analisados na revisão. No estudo de Pompermayer (1999), que apesar de não conter dados específicos da saúde, mas sim, de experiências com distintas empresas, a autora demonstrou a existência de limitações que dificultam a implantação de um sistema de custos conforme descrito no Quadro 2. De acordo com a autora, a intensidade com que tais questões se manifestam não é uniforme, apresentando diferenças em função de variáveis como: o porte da empresa, a qualificação de seu quadro gerencial, o estágio de maturidade da organização, entre outras (POMPERMAYER, 1999).

**Quadro 2** – Limitações que dificultam a implantação do sistema de controle de custos, de acordo com Pompermayer (1999)

Limitação	Descrição
Dificuldades conceituais	A visão monetária dos custos leva as empresas a adotarem ações no sentido de controles e reduções, muitas vezes, de forma indiscriminada, sem uma análise mais adequada sobre quais os recursos ou benefícios atingidos na forma de produtos ou serviços, não permitindo, ainda, a prática de técnicas de otimização dos recursos.
Dificuldades na definição de objetivos	Este é um dos postos-chave para o sucesso da adoção de um sistema de gestão de custos. Constitui para a empresa um importante fator de integração das pessoas e de unificação do seu entendimento acerca do que significa consumir recursos, atingir objetivos e metas, e da longevidade da empresa no mercado. Exigirá, por parte da empresa, uma revisão de seu planejamento estratégico, de forma que as informações do sistema se liguem com a estratégia de sustentação competitiva determinada por ela.
Dificuldades na implantação	A tarefa de implantação de um sistema de gestão requer alguns cuidados básicos. Exige abordagem técnica específica, sensibilização das relações humanas e adequação da tecnologia de processamento de dados empregada pela empresa. O sistema de gestão de custos, por sua natureza, não pode prescindir de um patamar mínimo de organização dos subsistemas de apoio, como materiais, recursos humanos, finanças, produção e contabilidade. Portanto, tais subsistemas deverão ser articulados em torno dos dados que fornecerão ao sistema de custos, de forma sistematizada e organizada.

Fonte: Adaptado de Pompermayer (1999, citada por Bitencourt, 2020)

Tendo como diretriz a estratificação apresentada no estudo de Pompermayer (1999), estão sintetizadas no Quadro 3 as dificuldades encontradas e retratadas nos demais estudos.

Rocha (2004) afirma que as dificuldades em se implantar um sistema de custos em hospitais não são diferentes das de outras instituições. Elas esbarram nos mesmos problemas, apenas algumas valorizam mais uma dificuldade que outras pelas características particulares de cada ramo de atuação. Em seu estudo, Rocha (2004) concluiu seu objetivo de identificar quais são as principais dificuldades em implantar um sistema de custos na área hospitalar, tendo como referência fatores por ele analisados. Inicialmente, o autor apresenta a falta de escopo do projeto, isto é, dificuldade de definição da abordagem que se pretende adotar para a visão de custos na instituição, a saber: financeira, correspondente à visão do que aconteceu com os custos no passado; operacional, que tem como foco o momento atual; e de executar a melhoria nos processos ou a estratégia que antecipa o que pode acontecer no futuro, que permita mudar os custos futuros. Aponta também para a falta de adesão da direção no processo de implantação do sistema de custos; a participação de consultores como responsáveis pela implantação e não como facilitadores no processo; a resistência cultural às mudanças necessárias de rotinas e redução de atividades que não agregam valor e a falta de conhecimento para usar as informações após a implantação; a divisão funcional arraigada e sem visão de processo, a necessidade de uso de um *software*; e a necessidade de treinamento.

**Quadro 3** - Dificuldades encontradas no momento da implantação dos sistemas de custos hospitalares – 1999-2019

Estudo	Dificuldades conceituais	Dificuldades na definição de objetivos	Dificuldades na implantação
Serra Negra e Serra Negra (2001)	- Desinteresse por parte dos responsáveis pelos hospitais.	- Falta de literatura especializada; - Falta de pessoal técnico e/ou especializado que conheça a dinâmica e a manutenção do sistema; - Falta de supervisão, treinamento e conscientização.	- Dificuldade na obtenção de informações.
Rocha (2004)	- Falta de participação da direção; - Resistência cultural; - Divisão funcional arraigada e sem visão de processo.	- Falta de escopo do projeto; - Falta de conhecimento para usar as informações.	- Utilização de consultores; - Necessidade de uso de um <i>software</i> .
Souza et al (2012)			- Incapacidade das organizações em fornecer informações essenciais.
Felipe et al (2012)	- Falta de interesse.	- Adaptação; - Falta de treinamento; - Indeterminação dos direcionadores de custeio.	- Encontrar os dados; - Dados defasados; - Escassez de recursos; - Excesso de micro processos.
Grell e Rosa (2015)	- Falta de apoio efetivo do principal <i>stakeholder</i> .	- Falta de autonomia do gestor responsável.	- Grande número de informações envolvidas; - Equipe não estava 100% envolvida na implantação; - Grande volume de atividades.
Oliveira (2017)	- Controles de gestão superficiais.	- Risco de que os gestores confundirem e misturarem as atividades, não conseguindo apreciar o que pode ser avaliado por esta ferramenta.	- Não utilização dos módulos específicos de contabilidade e de custos.
Santos (2017)		- Incompreensão e dificuldade dos atores envolvidos para a utilizassem as informações repassadas mensalmente através de relatórios.	- Uso heterogêneo dos dados e do próprio sistema pelos setores da instituição.

Fonte: Bitencourt (2020)

Felipe et al. (2012) utilizando metodologia de metanálise de um total de 3.036 artigos apresentados no Congresso Brasileiro de Custos entre 1994 e 2011, culminou numa amostra de trinta artigos, cujo tema central era a implantação de um sistema de custos em uma organização, identificando as dificuldades encontradas ao implantar um sistema de custos. Os autores mostraram a existência de oito dificuldades identificadas durante a implantação do sistema de custos: Encontrar os dados, Adaptação, dados defasados, Falta de treinamento, Indeterminação dos direcionados de custeio, Excesso de processos, Escassez de recursos e Falta de interesse. Os autores destacaram a dificuldade de encontrar dados, por ter sido apontada por, aproximadamente, um terço das instituições. Destacaram a diferença nas dificuldades encontradas na estratificação em organizações públicas ou privadas. De acordo com os autores, as organizações públicas somente apontaram cinco das oito dificuldades encontradas, deixando de elencar: Escassez de recursos, Falta de treinamento e Indeterminação dos direcionadores de custeio. Entretanto, a dificuldade Escassez de recursos apresentou-se como sendo a segunda dificuldade mais frequente nas instituições privadas. Pode-se considerar que a Escassez de recursos não é vista como uma dificuldade para a implantação de um sistema de custos em entidades públicas. Em contrapartida, as entidades privadas não apontam o Excesso de micro processos que incham o macroprocesso como dificuldade para implantação de um sistema de custos, ao contrário das entidades de natureza pública, onde essa foi a segunda mais apontada.

### Alternativas às dificuldades

Visando identificar as principais oportunidades para superar as dificuldades para a implantação foram levantadas as alternativas apresentadas pelos autores pesquisados. Dos estudos levantados na revisão integrativa que apresentam as dificuldades de implantação da gestão de custos, apenas em dois, os artigos de Rocha (2004) e Felipe et al. (2012), foram levantadas propostas de soluções para minimizar o impacto dessas dificuldades

O estudo de Felipe et al. (2012) considerou os trabalhos analisados em sua revisão, alguns não propõem soluções para as dificuldades apresentadas, possivelmente, por dois motivos: primeiro, em razão de impedimento das organizações, que não autorizam a divulgação de dados dessa natureza, em razão delas revelarem as estratégias adotadas; segundo, pelo fato dos trabalhos analisados não terem por objetivo destacar as soluções utilizadas para reduzir os impactos das dificuldades encontradas durante a implantação do sistema de custo.

O Quadro 4 faz a relação entre a dificuldade apresentada e as respectivas estratégias de soluções apresentadas nestes dois estudos

**Quadro 4** - Relação de dificuldades e suas respectivas soluções apresentadas

(Continua)

Dificuldades	Soluções por Felipe et al. (2012)	Soluções por Rocha (2004)
Dificuldades conceituais	<p>- <b>Falta de interesse:</b> Realização de <i>workshops</i>. Conscientização do comprometimento com o projeto.</p>	<p>- <b>Falta de participação da direção;</b> - <b>Resistência cultural;</b> - <b>Divisão funcional arraigada e sem visão de processo.</b> Forte decisão da direção em implantar o sistema de custos; O coordenador do projeto deve utilizar-se da competitividade entre os gerentes pode torná-la uma competição saudável.</p>
Dificuldade na definição de objetivos	<p>- <b>Adaptação:</b> Relatórios mais claros. Atividades de conscientização. Processo de adaptação progressivo elaboração de uma base de produção ideal para base de tomada de decisão. - <b>Falta de Treinamento:</b> Mudança do organograma dando sincronia às informações. Absorção do modelo à longo prazo (sem treinamento formal). Realização de <i>workshops</i> e treinamentos internos. - <b>Indeterminação dos direcionadores de custeio:</b> Detalhamento dos números que geraram os direcionadores de custos. Uso das informações do sistema de apoio à produção.</p>	<p>- <b>Falta de escopo do projeto;</b> - <b>Falta de conhecimento para usar as informações;</b> Treinamento de todos para entender e utilizar os relatórios de maneira a facilitar as tomadas de decisão. Envolvimento de todos durante os levantamentos das informações.</p>
Dificuldades na implantação	<p>- <b>Encontrar dados:</b> Elaboração de uma base de produção ideal para base de tomada de decisão. Integração entre os sistemas. Estudo profundo das atividades. Reestruturação do método de alocação de custos. Previsão de recursos a partir de banco de dados pré-existente. Aplicação do custeio ABC. Uso da metainformação pelos gestores. - <b>Dados defasados:</b> Atividades de conscientização. Aplicação de teste de confiabilidade de dados.</p>	<p>- <b>Utilização de consultores;</b> - <b>Necessidade de uso de um software;</b></p>

(Conclusão)

Dificuldades	Soluções por Felipe et al. (2012)	Soluções por Rocha (2004)
	Integração dos departamentos Aplicação de novos índices. Diagnóstico situacional. <b>- Escassez de recursos:</b> Ciência prévia dos custos totais da implantação. Novos processos para economizar. <b>- Excesso de microprocessos:</b> Avaliação gerencial da necessidade desses microprocessos. Redesenho dos processos.	

Fonte: Bitencourt (2020)

De acordo com os autores, soluções simples como a realização de *workshops* e ações de conscientização e até as mais trabalhosas e longas como o redesenho dos processos da organização e a manutenção periódica dos bancos de dados, foram apontadas para prevenir ou sanar as oito dificuldades mencionadas nos estudos de casos. As soluções propostas visam garantir um melhor processo de implantação do sistema de custos, fazendo-o atingir seu objetivo: gerar uma informação valiosa (ROCHA, 2004; FELIPE et al., 2012).

Rocha (2004) alega que para fugir a essas dificuldades é necessário que haja um real interesse da organização e um coordenador do projeto que saiba integrar todos os participantes e respeitar seus medos e dificuldades. Um planejamento realizado com a participação de todos tornará a implementação mais tranquila. A escolha do responsável pela execução do projeto é muito importante, pois deve ser uma pessoa que consiga envolver todos os setores e criar o senso de responsabilidade entre eles para o sucesso da implantação. O conhecimento dos processos executados na organização deve ser o passo inicial, pois uma instituição hospitalar é mais complexa que em outras (ROCHA, 2004).

Pode-se inferir que a revisão bibliográfica realizada neste estudo evidencia duas vertentes do cenário da gestão de custos em organizações de saúde: se de um lado tem-se como fator limitante a pequena quantidade de casos de implantação de sistemas de custos encontrados para obtenção de informações, do outro, verifica-se a percepção da relevância da realização do presente estudo, pois comprova que a temática central ainda é pouco explorada.

## METODOLOGIA

A pesquisa visou a realização de uma revisão integrativa sobre a implantação da gestão de custos em unidades hospitalares, apontando as dificuldades elencadas pelos diversos autores. Acrescenta-se como unidade de análise uma instituição hospitalar de médio porte, situada no sul de Minas Gerais. A instituição, de caráter privado, tem atendimento especializado no diagnóstico e tratamento de doenças cardiovasculares e conta com parcela importante do seu atendimento ao SUS. Figura como referência em atendimentos na área da cardiologia, neurologia e hemodinâmica para o município onde se situa, cidades do sul de Minas e também do interior paulista.

Para atingir ao objetivo de identificação das dificuldades na implantação da gestão de custos no hospital - unidade de análise - foram utilizadas duas técnicas de coleta de dados: primeiramente, a análise documental a partir de documentos contemporâneos e retrospectivos, considerados cientificamente autênticos, abrangendo arquivos privados e dados de registro da unidade de análise, realizada durante a fase inicial de implantação da gestão de custos na instituição. A segunda, refere-se ao Painel de Especialistas (GIL, 2008; PINHEIRO; FARIA; ABE-LIMA, 2013). Esta ferramenta foi utilizada para o entendimento da percepção dos profissionais de saúde quanto ao processo de implantação da gestão de custos na unidade de análise. Foi aplicado questionário semiestruturado ao grupo de gestores do hospital. O especialista foi convidado a discutir o tema visando a realização de um diagnóstico do seu conhecimento e percepções acerca do assunto (Gestão de Custos). Este questionário foi validado por meio da aplicação

de pré-teste com dois gestores da instituição e que não fizeram parte da amostra dos participantes do Painel de Especialistas. Estas discussões possibilitaram entender o nível de conhecimento acerca da gestão de custos e quais as dificuldades da sua implantação sob a ótica destes especialistas, sensibilizando a equipe quanto à Cultura de Custos e geração de conhecimento prospectivo.

Pela atuação da pesquisadora na instituição, foi permitida análise documental de informações e dos processos envolvidos na elaboração da pesquisa. Possibilitou também que a análise dos dados fosse comparada com as observações dos fatos que influenciam em relação às informações adquiridas no painel de especialistas. Além disso, em alguns momentos, foi possível ser interventora, orientando a instituição no sentido de obter melhores resultados das informações, configurando o método de observação participante.

## ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

O Painel de Especialistas foi formado por gestores de nível médio da instituição, responsáveis pela gestão dos principais serviços: Central de Materiais e Esterilização, Departamento de Enfermagem, Hemodinâmica, Laboratório de Análises Clínicas, Pronto-Socorro e Unidade de Terapia Intensiva.

Quanto à caracterização dos especialistas que aceitaram participar da pesquisa, observou-se que 83% da amostra foi composta de enfermeiros e os gestores possuíam formação em nível de pós-graduação. Em relação ao tempo de trabalho na instituição, um gestor trabalhava a três anos, quatro, aproximadamente, seis anos e, dois, por mais de 10 anos. Em relação ao tempo no cargo de gestão, todos eles ocupavam o cargo há mais de um ano, sendo: um, por um ano; um, por dois anos; dois, por três anos; um, por quatro anos; e um, por cinco anos.

O Quadro 5 apresenta o conhecimento de custos dos gestores da instituição acerca do conceito de gestão de custos.

**Quadro 5** – Conceito de gestão de Custos: conhecimento dos especialistas

Especialista	O que é a gestão de custos?
Especialista 01	“A maioria das instituições de saúde enfrenta dificuldades financeiras, por conta do real desconhecimento dos custos de seus serviços prestados. A gestão de custos permite identificar quais componentes precisam ser gerenciados de uma forma mais efetiva, sem perda da qualidade. A causa dos custos contribuí para a tomada de decisões do gestor”.
Especialista 02	“[...] é, na verdade, um grupo de pessoas preocupado com resultados positivos atrelado a lucros e redução de gastos que qualidade do serviço [...]”.
Especialista 03	“Gestão de custos é parte essencial das empresas. É através dela que decisões são tomadas, define a rentabilidade de determinada operação, produto ou serviço oferecido”.
Especialista 04	“Planejamento e conhecimento de informações obtidas em cada etapa de um processo, afim de gerenciar e controlar o mesmo. Não tenho muito conhecimento sobre o assunto”.
Especialista 05	“[...] forma de gerir tudo aquilo que entra e sai de uma determinada empresa, instituição, setor [...]. Diante da gestão de custo, você conseguirá reduzir gastos, ou ampliar o seu lucro. Para falar verdade, meu primeiro contato foi no âmbito hospitalar durante as visitas da ONA. E, após isso, você me trouxe uma visão mais ampliada do assunto em questão”.
Especialista 06	“Pra mim, gestão de custos, é organizar o que entra e o que sai para conseguir gerir e administrar com eficiência. Conhecimento específico de como funciona e as ferramentas corretas não tenho [...]”.

Fonte: Bitencourt (2020).

Ao analisar as respostas dos especialistas, observou-se a necessidade da informação de custos na instituição, pois, os respondentes têm conhecimento parcial sobre a gestão de custos. Por meio desta análise, verificou-se também as percepções dos entrevistados sobre as contribuições potenciais que a gestão de custos pode proporcionar e que estão relacionadas com a melhoria da qualidade, uso da informação para a tomada de decisões, definição da rentabilidade dos procedimentos realizados e, por conseguinte, otimização do resultado final da organização.

Ao realizar um comparativo dos achados no hospital estudado com as referências obtidas na revisão integrativa, foi alcançado um paralelo sobre as dificuldades na implantação da gestão de custos - pontuadas na revisão integrativa - e as percepções dos gestores da instituição estudada, obtidas por meio do Painel de Especialistas (Quadro 6).

**Quadro 6 – Dificuldades na implantação da gestão de Custos – De acordo com o conhecimento dos especialistas**

Especialista	Dificuldade para a implantação da gestão de custos.
Especialista 01	“A dificuldade na implantação da gestão de custos é devida à centralização do gestor das atividades financeiras em suas mãos. Enquanto isso, não se tem o verdadeiro custo da instituição levantado para poder investir de forma eficaz, prevendo não perder a qualidade na assistência ao cuidado”.
Especialista 02	“Penso que a dificuldade na implantação de gestão de custo está muito relacionada a entender a importância de trabalhar esta questão. É mais do que vocês têm. Um grupo de pessoas que trabalho em cima de cotação. Que trabalha em cima de orçamentos. É maior do que isso. É, na verdade, um grupo de pessoas preocupada com resultados positivos atrelados aos lucros e a redução de gastos do que qualidade do serviço. Isto envolve investimento de gestão de qualidade e profissionais capacitados. As empresas, no geral, têm uma certa resistência na implantação da gestão de custo, devido ao fato de não entender o tamanho do impacto de uma boa gestão de custos dentro da empresa. Isto requer, sim, gasto com pessoal. O retorno vem a médio e longo prazo. É necessário a implantação de equipe especializada na geração de estatística, na resposta e nos resultados. Muitos empresários não conseguem entender o valor do serviço”.
Especialista 03	“Acredito no que mais dificulta um processo de implantação é o custo envolvido, pois, como "pouco foi feito ainda", o custo tende ser mais alto, gerando dificuldades de aprovação do investimento pelo setor financeiro. Posso citar ainda a dificuldade por parte das pessoas envolvidas em aceitar o processo de implantação, pois este gera mudanças que, muitas vezes, são mal interpretadas pelas pessoas. Isso gera insegurança”.
Especialista 04	“A coleta de informações”.
Especialista 05	“Primeiro: porque é necessário ter acesso a tudo que se refere a dinheiro. Isso pode ser um pouco delicado para a instituição. Segundo: porque é algo lento mesmo. Não é fácil ter ciência dos custos e lucros de cada setor”.
Especialista 06	“Acredito que a dificuldade está em mudança de hábitos e culturas [...]. O velho ditado que diz: "eu sempre fiz assim e deu certo". “Penso que o começo é sempre mais difícil, porém, conseguindo conscientizar da importância e da melhora que pode trazer ao serviço, facilitaria a implementação”.

Fonte: Bitencourt (2020)

Os relatos dos especialistas demonstraram a necessidade do desenvolvimento do conhecimento da informação de custos na instituição. Os respondentes não reconheceram as dificuldades da implantação na instituição e, ao realizar o comparativo com a revisão bibliográfica, não foi percebido o alinhamento nas dificuldades apresentadas, demonstrando que a opinião dos especialistas está discrepante do encontrado na revisão integrativa. As dificuldades percebidas pelos especialistas foram comparadas com as encontradas na revisão integrativa. Para isto, realizou-se uma síntese que é apresentada no Quadro 7, compreendendo as dificuldades comuns descritas pelos diversos autores que compõem o referencial teórico deste estudo.

**Quadro 7 – Comparativo entre as dificuldades descritas na revisão integrativa, o cenário estudado e a opinião dos especialistas**

(Continua)

Dificuldades encontradas na revisão integrativa	Dificuldades encontradas na instituição estudada		Dificuldades relatadas pelos especialistas
	Sim	Não	
Dificuldades conceituais			
- Desinteresse por parte dos responsáveis pelos hospitais.	X		Especialista 2
- Resistência cultural.	X		Especialistas 2, 3 e 6
- Controles de gestão superficiais.		X	

(Conclusão)

<b>Dificuldades na definição de objetivos</b>			
- Falta de pessoal técnico e/ou especializado que conheça a dinâmica e a manutenção do sistema.	X		Especialista 2
- Falta de treinamento e conscientização.	X		Especialistas 2 e 5
- Falta de escopo do projeto.		X	
- Indeterminação dos direcionadores de custeio.		X	
- Falta de autonomia do gestor responsável.	X		Especialista 1
<b>Dificuldades na implantação</b>			
- Dificuldade na obtenção de informações.	X		Especialistas 4 e 5
- Necessidade de uso de um <i>software</i> .		X	
- Utilização de consultores.		X	
- Escassez de recursos.	X		Especialista 3
- Grande volume de atividades.		X	

Fonte: Bitencourt (2020).

### Estratégia para implantação da gestão de custos

Conforme apresentado anteriormente, os gestores da instituição demonstraram uma visão incipiente sobre a implantação da gestão de custos, porém, mesmo nestas condições, perceberam as dificuldades para tal processo, conforme verificado no Quadro 7. As três dificuldades descritas pela revisão integrativa que não foram encontradas na instituição estudada foram: Controle de gestão superficial; Grande volume de atividades; e Escassez de recursos. As duas primeiras podem ter sido excluídas pela instituição, pelo fato de já ter implantado na Gestão por processos que, de acordo com Iritani et al. (2015), os benefícios na adoção dessa abordagem incluem: maior velocidade nas melhorias e mudanças de mercado; aumento da satisfação do consumidor; melhor qualidade de produtos; e redução de custos e maior compreensão sobre as atividades da organização. Desta forma a instituição já solucionou alguns dos problemas possíveis.

Assim, as soluções apresentadas na revisão integrativa também podem ser aplicadas nas dificuldades encontradas na instituição objeto de estudo. Se aplicadas, podem permitir a concretização da implantação da gestão de custos nesta instituição. Observou-se ainda, que as atividades planejadas para serem realizadas pelo consultor contratado estavam alinhadas às alternativas descritas na revisão integrativa e, se aplicadas, podem resultar em um processo de implantação mais assertivo.

Frente ao resultados obtidos com a revisão integrativa e as considerações referentes à instituição objeto de estudo, este roteiro foi delineado como instrumento de apoio para a conclusão da implantação da Gestão de Custos e está organizado em ações estratégicas, táticas e operacionais, alinhado à proposta apresentada por Martins, Chaves, Alemão (2010) e ao Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC), conforme apresentado em Brasil (2013) (Quadro 8).

### Quadro 8 – Roteiro básico para a implantação da gestão de custos em instituições hospitalares

(Continua)

<b>AÇÕES ESTRATÉGICAS</b>	
<b>O que?</b>	<b>Como?</b>
Ações realizadas junto ao corpo diretivo da instituição para definições estratégicas como a definição do objetivo da utilização das informações de custos, compreensão do envolvimento da direção, definição da metodologia a ser utilizada, definição da solução informatizada de suporte à gestão e alinhamento aos objetivos estratégicos da organização.	Realização de Oficina Técnica para alinhamento semântico do Grupo Diretor da instituição com apresentação conceitos e o entendimento do uso das informações de custos como metainformação, isto é, como sumário de outras informações, podendo ser compreendida como indicador de resultados e indicador de processos.
<b>AÇÕES TÁTICAS</b>	
<b>O que?</b>	<b>Como?</b>
Ações de compreensão situacional e análise diagnóstica da situação atual da implantação	Realização de Visitas Técnicas e Treinamentos a serem realizadas junto aos Gestores da instituição. Visitas técnicas realizadas nos diversos setores do

(Conclusão)

da gestão estratégica de custos na instituição, buscando alinhamento junto ao corpo técnico da disponibilização de dados, como e quais são necessários para a implantação da gestão estratégica de custos, além da divulgação da Cultura de Custos aos Gerentes/Técnicos.	hospital para conhecimento e entendimento do envolvimento com a informação de custos e a compreensão das possíveis formas de coleta dos dados, pelo Gestor de Custos da instituição e realizadas ao longo do seu período de trabalho. Os Treinamentos visam a divulgação da “cultura de custos” com o grupo técnico, além de buscar o alinhamento de conceitos e apresentação dos objetivos estratégicos definidos pelo corpo diretivo. Realização de quatro treinamentos, em dias alternados e turnos alternados, para ter a participação dos funcionários que trabalham em regime de plantão.
<b>AÇÕES OPERACIONAIS</b>	
<b>O que?</b>	<b>Como?</b>
As ações operacionais necessárias para a implantação da gestão estratégica de custos pelo Gestor de Custos da instituição.	Acompanhamento e análise das atividades já iniciadas na instituição, buscando, definir as etapas para a implantação da metodologia definida pela Direção. Dentre outras atividades, busca-se a definição de conceitos, análise dos sistemas corporativos que fornecerão dados como sistemas clínicos e administrativos, mapeamento de uma estrutura de definição da metodologia a ser utilizada e análise da disponibilização das informações e possíveis futuros modelos de relatórios gerenciais.

Fonte: Bitencourt (2020)

## CONCLUSÃO

Visando atender ao objetivo de identificar o estado da arte das dificuldades e limitações na implantação da gestão de custos em organizações hospitalares e identificar as principais oportunidades para superar as dificuldades à implantação, foi realizada uma busca bibliográfica, seguindo as etapas da revisão integrativa com base no acrônimo PICO: As dificuldades apontadas (C), na implantação de um sistema de custos (I) em uma instituição hospitalar privada de médio porte (P), na qual as variáveis independentes são as dificuldades apresentadas em pesquisas anteriores (O). Nesta revisão foram selecionados II estudos que atingiram os objetivos da busca, sendo que os autores destes estudos destacaram que as dificuldades encontradas na fase de implantação da gestão de custos podem ser distintas de acordo com as características da instituição.

Considerou-se ser positivo para minimizar as dificuldades de implantação da gestão de custos a realização de ações de nível estratégico, tático e operacional destacadas no corpo deste trabalho, podendo tornar a implantação bem sucedida. Destaca-se as ações de alinhamento do interesse da direção aos objetivos estratégicos da organização, disseminação da cultura de custos a todos os atores da instituição, capacitação e alinhamento de processos.

Concluiu-se que é necessário a realização de um projeto aprofundado e com objetivos bem definidos para que a implantação tenha sucesso em seu percurso. Implantar a gestão de custos exige uma série de adequações. Destaca-se a necessidade de alinhamentos entre diversos setores e entre processos para geração de dados e informações, o que nem sempre se mostra de fácil manejo. O alinhamento entre o objetivo estratégico da organização hospitalar e a gestão de custos é fundamental para a implantação da gestão de custos.

A implantação da gestão de custos pode ser percebida como uma complexa inter-relação de atividades e fatores que permeiam os interesses da alta gestão, o conhecimento da equipe tática e operacional e o levantamento de diversos dados na busca da criação de uma informação de qualidade, utilizada como ferramenta aliada à tomada de decisões de nível gerencial.

## REFERENCIAS

ALEMÃO, M. M. **Financiamento do SUS paralelo aos gastos na Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais: um estudo de caso compreensivo fundamentado na base de conhecimento gerada com metainformação custo.** 2012. 186 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal

de Minas Gerais, 2012. Disponível em:

<[http://www.cepead.face.ufmg.br/index.php?option=com\\_wrapper&view=wrapper&Itemid=20](http://www.cepead.face.ufmg.br/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=20)>.

Acesso em: 10 jul. 2020.

ALEMÃO, M. M.; MARTINS, A. C. B.; CHAVES, J. G. Implantação do sistema de custos na rede FHEMIG. **RAHIS**, v. 0, n. 4, p. 50–61, 2010. Disponível em:

<<http://revistas.face.ufmg.br/index.php/rahis/article/view/957/741>>. Acesso em: 15 ago. 2016.

BITENCOURT, K. C. B. **Estudo dos desafios e limitações para a implantação da gestão de custos em um hospital privado de médio porte do sul de Minas Gerais**: projeto de intervenção. 2020. 110 f. Dissertação (Mestrado em Gestão dos Serviços de Saúde) – Departamento de Gestão dos Serviços de Saúde, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2020.

BRASIL, Ministério da Saúde. **Datasus**. Brasília: Departamento de Informática do SUS - DATASUS, 2016. Disponível em: <<http://datasus.saude.gov.br/>>. Acesso em: 4 fev. 2016.

BRASIL. Banco Mundial. **Governança no Sistema Único de Saúde (SUS) do Brasil** : melhorando a qualidade do gasto público e gestão de recursos. Brasília: Banco Mundial, 2007.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Introdução à gestão de custos em saúde**. Brasília: Organização Pan-Americana da Saúde, 2013. (Série Gestão e Economia da Saúde, v. 2). Disponível em:

<<http://saudepublica.bvs.br/pesquisa/resource/pt/lil-750392>>. Acesso em: 2 maio 2014.

BRASIL, Presidência da República. Lei nº 8080 de 19 de setembro de 1990. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Brasília: **Diário Oficial da União**, 1990. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8080.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8080.htm)>. Acesso em: 8 maio 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Critérios gerais de controle interno na Administração Pública: Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Brasília: TCU, 2009.

CALVE, A. et al. Um estudo de governança corporativa nos hospitais filantrópicos do Espírito Santo. **Revista Universo Contábil**, n. 27, p. 128–143, 2013. Disponível em:

<<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/3403>>.

CLEMENTS, B.; COADY, D.; GUPTA, S. **The economics of public health care reform in advanced and emerging economies**. Washington, DC: International Monetary Fund, IMF Publications, 2012.

DUTTA, S.; ZBARACKI, M. J.; BERGEN, M.. Pricing process as a capability: A resource-based perspective. **Strategic Management Journal**, v. 24, n. 7, p. 615–630, 2003. Disponível em:

<<http://doi.wiley.com/10.1002/smj.323>>. Acesso em: 5 ago. 2016.

FELIPE, P. L. N. et al. Dificuldades encontradas durante a implantação de sistema de custos : um estudo realizado com base em artigos do congresso brasileiro de custos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 19., 2012, Bento Gonçalves. **Anais...** Bento Gonçalves, 2012.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GONÇALVES; M. A.; ALEMÃO, M. M. Avaliação econômica em saúde e estudos de custos: uma proposta de alinhamento semântico de conceitos e metodologias. **Rev. Med. Minas Gerais**, v. 28 (Supl 5), 185-196, 2018. Disponível em: <<http://rmmg.org/artigo/detalhes/2456>>. Acesso: 21 dez. 2020.

GONÇALVES, M. A.; GONÇALVES, C. A.; ALEMÃO, M. M. Decision making process and modes of governance: a comparative study between Brazilian and British hospitals. **Corporate Ownership & Control**, v. 8, p. 177–187, 2011.

GRELL, A. P.; ROSA, C. D. Gestão de projetos como agente facilitador na implantação de um sistema de informações de custos num Hospital Público. 12th CONTECSI INTERNATIONAL CONFERENCE ON INFORMATION SYSTEMS AND TECHNOLOGY MANAGEMENT, 12., 2015. **Anais...** 2015. Disponível em: <[https://www.researchgate.net/publication/300556320\\_GESTAO\\_DE\\_PROJETOS\\_COMO\\_AGENTE\\_FACILITADOR\\_NA\\_IMPLANTACAO\\_DE\\_UM\\_SISTEMA\\_DE\\_INFORMACOES\\_D E\\_CUSTOS\\_NUM\\_HOSPITAL\\_PUBLICO](https://www.researchgate.net/publication/300556320_GESTAO_DE_PROJETOS_COMO_AGENTE_FACILITADOR_NA_IMPLANTACAO_DE_UM_SISTEMA_DE_INFORMACOES_D E_CUSTOS_NUM_HOSPITAL_PUBLICO)>. Acesso em: 30 jun. 2020.

IRITANI, D. R. et al. Análise sobre os conceitos e práticas de gestão por processos: revisão sistemática e bibliometria. **Gest. Prod.**, São Carlos, v. 22, n. 1, p. 164-180, jan./mar. 2015. Disponível em: [https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0104-530X2015000100164&lng=en&nrm=iso&tlng=pt](https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-530X2015000100164&lng=en&nrm=iso&tlng=pt). Acesso: 21 de abril de 2020.

LA FORGIA, G. M.; COUTTOLENC, B. F. **Desempenho hospitalar no Brasil**: em busca da excelência. São Paulo: Singular, 2009.

MARTINS, A. C; CHAVES, J. G.; ALEMÃO, M. M. Implantação do sistema de custos na rede FHEMIG. **RHAIS - Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, n. 4, p. 50-61, jan./jun. 2010.

OLIVEIRA, D. F. A implantação de um sistema de gestão de custos no hospital universitário pela EBSEH: um estudo de caso com utilização do PMBOK. **RAHIS**, v. 13, n. 3, p. 122–139, 2017.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT - OECD. **Value for money in health spending**. [S.l.]: OECD, 2010.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE - OMS. Financiamento dos sistemas de saúde: o caminho para a cobertura universal. **Relatorio Mundial da Saúde**, n. 2010. 2011. Disponível em: <[http://www.who.int/whr/2010/whr10\\_pt.pdf](http://www.who.int/whr/2010/whr10_pt.pdf)>. Acesso em: 10 ago. 2015.

PINHEIRO, J. Q.; FARIAS, T. M.; ABE-LIMA, J. Y. Painel de especialistas e estratégia multimétodos: reflexões, exemplos, perspectivas. **Psico**, Porto Alegre, v. 44, n. 2, p. 184-192, abr./jun., 2013. Disponível em: <<http://revistaseletronicas.pucrs.br/ojs/index.php/revistapsico/article/viewFile/11216/9635>>. Acesso em: 04 jun. 2019.

POMPERMAYER, C. B. Sistemas de gestão de custos: dificuldades na implantação. **Revista da FAE**, v. 2, n. 3, p. 21–28, 1999.

ROCHA, V. L. Dificuldades na implantação de sistemas de custeio em instituições hospitalares: estudo de caso em um hospital de Florianópolis. 2004. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/87037>>. Acesso em: 30 jun. 2020.

SANTOS, K. P. **Processo de institucionalização no sistema informacional de custos e tratamento do desperdício em uma entidade hospitalar**. 2017. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) -

Universidade Estadual do Oeste do Paraná, 2017. Disponível em:

<[http://tede.unioeste.br/bitstream/tede/3440/5/Keila\\_Santos2017.pdf](http://tede.unioeste.br/bitstream/tede/3440/5/Keila_Santos2017.pdf)>. Acesso em: 30 jun. 2020.

SERRA NEGRA, C. A.; SERRA NEGRA, E. M. Custo hospitalar: uma reflexão sobre a implantação e necessidades. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 12, n. 1, p. 31-56. Disponível em:

<<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/170>>. Acesso em: 30 jun. 2020.

SILVA, E. R. A.; MELLO, S. G.; AQUINO, L. M. C. Os abrigos para crianças e adolescentes e a promoção do direito à convivência familiar e comunitária. In: SILVA, E. R. A. (Coord.). **O direito à convivência familiar e comunitária: os abrigos para criança e adolescentes no Brasil**. Brasília: IPEA, 2004. p. 209–242.

SOUZA, A. A. et al. Custeio baseado em atividades em organizações hospitalares : análise do processo de custeamento em dois hospitais. **FACEF Pesquisa: Desenvolvimento e Gestão**, v. 15, n. 3, p.316-331, 2012.

TEIXEIRA, A. P. L. **Gestão de custos de serviços hospitalares no INCA: avanços e retrocessos para implementação do Sistema de Apuração de Custos**. 2013. Tese (Doutorado) - FIOCRUZ, Rio de Janeiro, 2013. Disponível em: <<http://bvssp.icict.fiocruz.br/lildbi/docsonline/get.php?id=3607>>. Acesso em: 30 jun. 2020.

VIEIRA, F. S. **Produção de informação de custos para a tomada de decisão no Sistema Único de Saúde: uma questão para a política pública**. Rio de Janeiro: IPEA, 2017. Disponível em:

<[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_2314.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2314.pdf)>. Acesso em: 17 set. 2017.

ZARDO, M.; HEKIS, H. R. Estudo para implementação de um sistema de apuração de custos no centro de pesquisas oncológicas - CEPON. **Revista Brasileira de Inovação Tecnológica em Saúde**, v. 3, n. 2, p. 19-37, 2013. Disponível em: <<https://periodicos.ufrn.br/reb/article/view/3628>>. Acesso em: 30 jun. 2020.