

FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA  
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE VOLTA REDONDA  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

BIANCA TEIXEIRA JORDÃO SANTOS  
HOSANA CAROLINE DOS SANTOS NOGUEIRA  
LUANA VASQUES DA SILVA  
THAMIRYS CORRÊA DA SILVA

**A UTILIZAÇÃO DE FERRAMENTAS DA CONTABILIDADE  
GERENCIAL EM UM HOSPITAL FILANTRÓPICO NO MUNICÍPIO DE  
BARRA MANSA**

VOLTA REDONDA  
2019

BIANCA TEIXEIRA JORDÃO SANTOS  
HOSANA CAROLINE DOS SANTOS NOGUEIRA  
LUANA VASQUES DA SILVA  
THAMIRYS CORRÊA DA SILVA

**A UTILIZAÇÃO DE FERRAMENTAS DA CONTABILIDADE  
GERENCIAL EM UM HOSPITAL FILANTRÓPICO NO MUNICÍPIO DE  
BARRA MANSA**

Trabalho de conclusão de curso submetido ao corpo docente da Faculdade Oswaldo Aranha como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador(a): Profª Lana Cristina de Oliveira

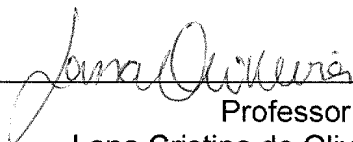
VOLTA REDONDA  
2019

## FOLHA DE APROVAÇÃO

Trabalho de Conclusão de Curso intitulado A UTILIZAÇÃO DAS FERRAMENTAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL EM UM HOSPITAL FILANTRÓPICO NO MUNICÍPIO DE BARRA MANSA elaborado por Bianca Teixeira Jordão Santos, Hosana Caroline dos Santos Nogueira, Luana Vasques da Silva e Thamirys Corrêa da Silva, apresentado publicamente perante a Banca Avaliadora, como parte dos requisitos para conclusão do curso de Ciências Contábeis.

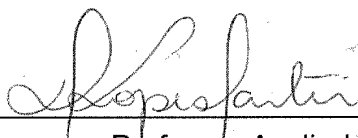
Aprovada em 27 de novembro de 2019.

Banca Avaliadora:



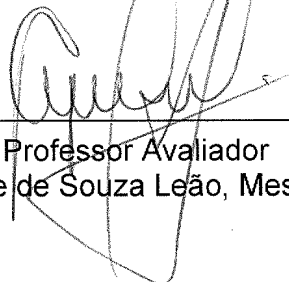
---

Professor Orientador  
Lana Cristina de Oliveira, Mestre - UniFOA



---

Professor Avaliador  
Débora Cristina Lopes Martins, Mestre - UniFOA



---

Professor Avaliador  
Augusto Felipe de Souza Leão, Mestre - UniFOA

Dedicamos este trabalho aos nossos pais, que nos ensinaram todos os valores que nos transformaram em adultos responsáveis e conscientes. Por todo o carinho, confiança e pelo esforço dedicado.

Agradecemos primeiramente a Deus, que tem nos guiado até aqui, não nos deixando fraquejar diante das adversidades da vida. Aos nossos familiares, nossa base, por todo sacrifício, suporte e apoio em toda nossa vida. Aos nossos amigos, por todo encorajamento, força e paciência. Ao corpo docente da Faculdade Oswaldo Aranha, por todos os ensinamentos e experiências compartilhadas, em especial à nossa orientadora Lana Cristina, por toda dedicação. Fazemos uma menção honrosa de agradecimento ao professor Augusto Felipe, nosso querido Leão, por todo o aprendizado, não só didático, mas também pelo aprendizado de vida. Agradecemos a paciência, o suporte acadêmico e o ensinamento prestado. Por fim, agradecemos a todos que de alguma forma, direta ou indiretamente, contribuíram com a nossa jornada acadêmica: o nosso mais sincero obrigado.

*“Você tem que ser o espelho da mudança que está propondo. Se eu quero mudar o mundo, tenho que começar por mim.”*

*(Mahatma Gandhi)*

## RESUMO

Tendo em vista que a Contabilidade Gerencial configura um sistema de informação indispensável à gestão, pesquisa-se sobre o uso de suas ferramentas em hospitais filantrópicos. Com isso, o desenvolvimento deste trabalho buscou entender como a aplicação das ferramentas de contabilidade gerencial pode influenciar no desempenho de um hospital filantrópico da cidade de Barra Mansa. Em busca de alcançar os objetivos propostos e responder à questão principal desta pesquisa, adotou-se uma pesquisa qualitativa de caráter exploratório, adotando o levantamento como procedimento técnico. Com o auxílio da literatura, foi elaborado um questionário que foi aplicado aos funcionários do hospital filantrópico. Os resultados mostraram que as ferramentas de contabilidade gerencial são utilizadas no hospital em questão e sua implementação contribuiu para uma gestão mais eficaz, auxiliando, também, no desempenho econômico e na tomada de decisão.

**Palavras-chave:** Contabilidade gerencial. Ferramentas gerenciais. Hospitais filantrópicos. Tomada de decisão.

## **ABSTRACT**

Considering that Managerial Accounting configures an indispensable information system for management, research on the use of its tools in philanthropic hospitals. The development of this study sought to understand how the application of managerial accounting tools can influence the performance of a philanthropic hospital in the city of Barra Mansa. In order to achieve the proposed objectives and answer the main question of this research, a qualitative exploratory research was adopted, adopting the survey as technical procedure. With the help of the literature, a questionnaire was created that was applied to the employees of the philanthropic hospital. The results showed that managerial accounting tools are used in the hospital concerned, and its implementation contributed to more effective management, helping, also, in economic performance and decision making.

**Key words:** Managerial accounting. Managerial tools. Philanthropic hospitals. Decision making.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Dados da filantropia na cidade de Barra Mansa. ....	37
---	----

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1. Ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas no hospital.....40

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Esquema de abrangência da Contabilidade Gerencial.....	17
Tabela 2. Ferramentas tradicionais e modernas da Contabilidade Gerencial. ....	20
Tabela 3. Relação entre formação e ocupação profissional.....	39
Tabela 4. Tempo de experiência no cargo. ....	39

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	12
<b>2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA</b> .....	16
2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL .....	16
2.2 FERRAMENTAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL .....	18
2.2.1 <b>Custeio por absorção</b> .....	21
2.2.2 <b>Custeio variável</b> .....	21
2.2.3 <b>Custeio padrão</b> .....	22
2.2.4 <b>Custeio baseado em atividades (ABC)</b> .....	22
2.2.5 <b>Orçamento</b> .....	23
2.2.6 <b>Planejamento estratégico</b> .....	24
2.3 CARACTERIZAÇÃO DOS TRÊS SETORES .....	26
2.3.1 <b>Primeiro setor</b> .....	26
2.3.2 <b>Segundo setor</b> .....	26
2.3.3 <b>Terceiro setor</b> .....	27
2.4 CONTABILIDADE GERENCIAL EM HOSPITAIS FILANTRÓPICOS .....	30
2.4.1 <b>O sistema único de saúde (SUS)</b> .....	32
<b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS</b> .....	34
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	34
3.2 DESCRIÇÃO DA PESQUISA .....	35
<b>4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS</b> .....	37
4.1 PERFIL DO HOSPITAL FILANTRÓPICO .....	37
4.2 PERFIL DOS ENTREVISTADOS .....	38
4.3 FERRAMENTAS GERENCIAIS UTILIZADAS NO HOSPITAL FILANTRÓPICO	40
4.4 VERIFICAÇÃO DAS HIPÓTESES DA PESQUISA.....	43
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	45
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	47
<b>APÊNDICE A – TERMO DE AUTORIZAÇÃO</b> .....	52
<b>APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO</b> .....	53

## 1 INTRODUÇÃO

O processo de gestão em qualquer ambiente envolve estratégia, planejamento, organização, direção e controle (KWASNICKA, 2005), e isso só é possível quando se tem conhecimento e informação. Lesca e Almeida (1994) afirmam que a informação é um vetor estratégico importante, capaz de auxiliar na tomada de decisão e fazer com que as empresas obtenham vantagem competitiva.

As constantes transformações políticas, econômicas, culturais e sociais afetam diretamente a composição social, transformando, assim, os diferentes setores e ramos de atividade, possibilitando mudanças nas entidades que as compõem. Uma entidade ou instituição é caracterizada por ser um organismo adaptável, configurando-se como um produto natural das necessidades sociais (SELZNICK, 1971 apud SCHULTZ, 2016, p. 63).

Estas instituições estão organizadas em três setores distintos, onde cada um é caracterizado de acordo com a sua função. O primeiro setor é composto pelas entidades públicas, que exercem a função de propagar o bem-estar à sociedade através da prestação gratuita de serviços. O segundo setor, por sua vez, caracteriza-se pelas entidades privadas, que buscam o lucro através da produção e venda de seus serviços. Já o terceiro setor corresponde às entidades conhecidas como filantrópicas, representadas pelas organizações privadas com fins públicos que não visam o lucro (EBSSEN, 2003).

A contabilidade, no geral, surgiu da necessidade de se administrar e obter registros para analisar o desempenho econômico dessas entidades. À medida que surgiam as administrações particulares, emergia também a necessidade de controle (ZANLUCA; ZANLUCA, 2016). Nesse contexto, a Contabilidade Gerencial apresenta-se como uma ferramenta importante para auxiliar no controle e tomada de decisões, sendo seu objetivo “atender a todos os aspectos da gestão das entidades onde se torna necessária a informação contábil” (PADOVEZE, 2012, p. 17).

A contabilidade gerencial abrange a empresa em sua totalidade, suprimindo as necessidades estratégicas, de planejamento, de execução e de controle

(PADOVEZE, 2012, p. 17), e por este motivo deve ser vista como um instrumento essencial para a gestão das organizações.

Os hospitais, que configuram o principal sistema de prestação de serviços de saúde, constituem um sistema complexo que necessita um modelo de gestão eficiente para otimizar os processos gerenciais (LEMOS; ROCHA, 2011). Segundo Celestino (2002, p. 1 apud LEMOS; ROCHA, 2011),

Os hospitais estão entre os organismos mais complexos de serem administrados. Neles estão reunidos vários serviços e situações simultâneas: hospital é hotel, lavanderia, serviços médicos, limpeza, vigilância, restaurante, recursos humanos, relacionamento com o consumidor. De certa forma, é natural que todos esses organismos fossem, cada vez mais, regidos por leis, normas, regulamentações e portarias, vindas de diversos órgãos e instituições – um arcabouço legal cada vez mais dinâmico e variado.

Hospitais filantrópicos, em especial, necessitam de uma gestão que garanta a continuidade dos serviços prestados, uma vez que estão limitados ao ambiente econômico que estão inseridos. Diante dessa complexidade, é necessário obter informações cada vez mais precisas para a tomada de decisão, visto que muitas das entidades filantrópicas sobrevivem de recursos escassos. Para que as organizações hospitalares possam atuar neste ambiente, é extremamente importante que seus gestores busquem ferramentas de controle e estratégia que sejam eficientes no meio empresarial (SOUZA et al., 2009, p. 17).

Segundo os dados extraídos do Relatório de Gestão do Ministério da Saúde de 2018, as entidades filantrópicas compõem a rede complementar do Sistema Único de Saúde (SUS) com um total de 3.154 estabelecimentos, sendo 1.641 hospitais prestadores de serviços para o SUS. Essa quantidade corresponde a 124.662 dos leitos hospitalares disponíveis (37,68%), por 4,84 milhões das internações (41,47%) e 296.400 dos atendimentos ambulatoriais realizados no âmbito do SUS (7,45%), totalizando 48,92% equivalente aos atendimentos do SUS (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2018, p. 62).

É notório que o setor filantrópico possui grande impacto para a sociedade. Diante disso, o presente trabalho buscou analisar a influência da contabilidade

gerencial em um hospital da região sul fluminense do Rio de Janeiro, na cidade de Barra Mansa. A contabilidade como um instrumento de gestão é imprescindível dentro de uma organização, uma vez que é a partir dela que é possível compreender a dinâmica e o controle financeiro das organizações.

Acredita-se que um instrumento de gestão bem aplicado seja capaz de otimizar os recursos financeiros, além de auxiliar na tomada de decisões. Diante do exposto, a questão problema que motivou o presente estudo foi: quais são os instrumentos da contabilidade gerencial adotados por um hospital filantrópico? Em busca de responder essa questão problema, delineou-se que a pesquisa tem como objetivo geral investigar o uso e as implicações da utilização de ferramentas de contabilidade gerencial em um hospital filantrópico da cidade de Barra Mansa/RJ.

Para atingir o objetivo proposto, foram traçados os seguintes objetivos específicos:

- i. Investigar, por meio de um levantamento da literatura, o campo de aplicação da contabilidade gerencial.
- ii. Identificar as ferramentas da contabilidade gerencial aplicadas à hospitais filantrópicos.
- iii. Evidenciar as implicações do uso de ferramentas de contabilidade gerencial por hospitais filantrópicos.

Além dos objetivos, a pesquisa apresenta as seguintes hipóteses:

- a) As ferramentas da contabilidade gerencial são aplicadas no hospital filantrópico.
- b) A contabilidade gerencial tem sido utilizada pelos hospitais filantrópicos de maneira restrita, sendo apenas um instrumento de controle e não de tomada de decisão.
- c) Há uma relação positiva entre a implementação de ferramentas da contabilidade gerencial e o desempenho econômico de hospitais filantrópicos.

Para alcançar os objetivos e responder à questão principal desta pesquisa, adotou-se uma pesquisa qualitativa de caráter exploratório. Além disso, o procedimento técnico adotado foi o levantamento.

Desta forma, este estudo divide-se em sete partes, contendo além desta introdução, a revisão bibliográfica, a metodologia da pesquisa, a análise dos resultados da pesquisa, as considerações finais, as referências bibliográficas e os apêndices.

## 2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

A revisão bibliográfica foi elaborada de acordo com os tópicos principais dessa pesquisa. Para expor os conteúdos fundamentais referentes à questão problema deste estudo, este capítulo aborda o referencial teórico que foi adotado acerca da contabilidade gerencial e suas ferramentas, da caracterização dos três setores (em especial, dos hospitais filantrópicos) e sobre o uso das ferramentas de contabilidade gerencial em hospitais filantrópicos.

### 2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

A principal organização do mundo dedicada à capacitação de contabilidade gerencial e finanças, o *Institute of Management Accountants* (IMA – Instituto dos Contadores Gerenciais), dos Estados Unidos, define a contabilidade gerencial como:

o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação das informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar uma organização e assegurar o uso adequado e a responsabilização por seus recursos. (MARION; RIBEIRO, 2014)

Em vista da necessidade de aperfeiçoar as informações em busca de obter uma administração eficiente, melhor controle dos negócios e garantir-se no mercado competitivo, a contabilidade gerencial teve um grande desenvolvimento, principalmente, com a Revolução Industrial, como garantem Figueiredo e Caggiano (1997).

Devido a sua evolução, a contabilidade gerencial pode ser considerada como um sistema necessário para qualquer organização. Padoveze (2012) destaca que o foco desse sistema são os usuários internos, em qualquer nível hierárquico, que necessitem de informações contábeis para o planejamento e controle de suas operações, que busquem facilitar o processo de tomada de decisão.

No geral, é possível caracterizar a contabilidade quanto a sua aplicabilidade, sendo interna ou externa. Diferente da contabilidade gerencial que atende às necessidades dos gestores dentro da organização, a contabilidade financeira atende

às necessidades de quem está fora da organização. Garrison, Noreen e Brewer (2013) destacam que a contabilidade financeira trabalha com as consequências de atividades passadas, a objetividade, a verificabilidade, a precisão e o desempenho em toda a empresa, enquanto a contabilidade gerencial tem enfoque nas decisões que afetam o futuro, a relevância, o fazer as coisas em tempo hábil e o desempenho no nível do segmento.

A Contabilidade Gerencial parte das informações existentes na Contabilidade Financeira e faz os complementos necessários para o uso dos gestores. Não tem modelos específicos de relatórios. As informações contábeis gerenciais devem ser apresentadas em relatórios desenvolvidos para cada tomada de decisão e adaptados para o perfil do usuário do relatório. (PADOVEZE, 2012, p. 12)

Sendo assim, a contabilidade gerencial torna-se um processo de produzir informações operacionais, financeiras e de produtividade, voltada a gestão da empresa, que recebe informações que permitam planejar, criar estratégias e ferramentas para colaborar com o desenvolvimento interno.

Como a contabilidade gerencial abrange a tomada de decisão dos usuários internos das organizações e estas são estruturadas de forma hierárquica, o sistema de informação contábil gerencial deve suprir todas as áreas. Dado que cada nível de administração utiliza a informação contábil de maneira diversificada, deve-se garantir que essa informação seja trabalhada de forma específica de acordo com o segmento a que se destina (PADOVEZE, 2012). Esse esquema da abrangência da contabilidade gerencial pode ser verificado de acordo com a Tabela 1, a seguir.

Tabela 1. Esquema de abrangência da Contabilidade Gerencial.

<b>Gerenciamento global</b>	<b>Gerenciamento setorial</b>	<b>Gerenciamento específico</b>	<b>Orçamentos e estratégia</b>
<b>Empresa</b>	<b>Divisões</b>	<b>Produtos</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Demonstrativos contábeis básicos</li> <li>▪ Correção monetária integral</li> <li>▪ Demonstrativos contábeis em outras moedas</li> <li>▪ Análise financeira e de balanço</li> <li>▪ Gestão de tributos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Contabilidade por responsabilidade</li> <li>▪ Contabilidade divisional</li> <li>▪ Consolidação de balanços</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Fundamentos de contabilidade de custos</li> <li>▪ Custeio direto e por absorção</li> <li>▪ Análise custo/ volume/ lucro</li> <li>▪ Custo padrão</li> <li>▪ Gestão de preços e de venda</li> <li>▪ Inflação da empresa</li> <li>▪ Análise de custos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Orçamentos</li> <li>▪ Projeções</li> <li>▪ Análises de investimentos</li> <li>▪ <i>Balanced scorecard</i></li> <li>▪ Gestão de riscos</li> </ul>

Fonte: Adaptado de Padoveze (2012).

Marion e Ribeiro (2014) destacam ainda que a contabilidade gerencial pode contemplar diferentes funções, de acordo com a natureza de decisões que objetiva orientar, podendo ser segregada em pelo menos três funções: operacional, gerencial ou estratégica. Nesses níveis de responsabilidade as decisões devem ser tomadas em curto, médio ou longo prazo, visando orientar os trabalhadores da linha de frente, os gerentes ou altos executivos, onde as informações são de caráter quantitativo operacionais (não financeiras), financeiras ou econômicas.

Essa abrangência da contabilidade gerencial é capaz de atender todas as etapas do processo de gestão, caracterizado pelo ciclo de planejamento estratégico, planejamento operacional, programação, execução e controle.

Tendo que o lema da contabilidade gerencial é “criar valor por meio de valores”, os contadores gerenciais devem manter um sólido compromisso com os valores éticos no uso de seus conhecimentos e habilidades ao influenciar decisões (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013). Essas habilidades incluem a gestão de riscos, a implementação de estratégias por meio de planejamento, orçamento e previsões e o suporte a tomada de decisões (PADOVEZE, 2012).

Desse modo, a contabilidade gerencial capacita o empresário a avaliar os riscos necessários a fim de garantir melhores oportunidades de mercado, uma vez que terá uma visão mais detalhada de seu negócio.

## 2.2 FERRAMENTAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

O processo contábil atual exige que os sistemas sejam eficientes e capazes de fornecer informações oportunas e precisas, de modo que facilite a coordenação e motivação das diferentes atividades que são realizadas pelas organizações (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013).

“Os instrumentos de gestão de análises de investimentos, projeções e orçamentos são determinantes para que a empresa tenha continuamente visão de futuro e, portanto, são indispensáveis” (PADOVEZE, 2012, p. 20). Nesse sentido, a

contabilidade gerencial fornece importantes ferramentas capazes de auxiliar este processo de tomada de decisão.

Considerando todas as ferramentas que podem ser utilizadas pelas empresas, não existe um consenso sobre um padrão utilizado para a gestão. No entanto,

o sistema de controle gerencial pode variar em função das necessidades organizacionais, sendo que a estrutura do sistema de controle gerencial é estabelecida para auxiliar os gestores a alcançar as metas e objetivos pretendidos, não existindo um modelo pré-definido, sendo esse influenciado pelo contexto no qual a firma opera (WIDENER, 2004 apud TEIXEIRA et al., 2011).

Vale destacar que a contabilidade gerencial possui ferramentas importantes que auxiliam no processo de tomada de decisões. Essas ferramentas avançaram com o decorrer dos anos, possibilitando que fossem classificadas de acordo com os estágios evolutivos da contabilidade gerencial.

De acordo com Soutes e De Zen (2005), Teixeira et al. (2011) e Padoveze (2012), o campo de atividade organizacional compreendido pela contabilidade gerencial foi desenvolvido através de quatro estágios. No primeiro estágio o foco era na determinação do custo e controle financeiro; no segundo estágio o foco mudou para o fornecimento de informação para planejamento e controle gerencial; já no terceiro estágio, a atenção passou para a redução de desperdício de recursos nos processos do negócio; por fim, no quarto estágio, o foco passou a ser a criação de valor através do uso efetivo dos recursos.

Soutes e De Zen (2005) e Silva, Cecon e Marques (2016) destacam que é possível classificar cada artefato da contabilidade gerencial em um estágio evolutivo específico, de acordo com suas características e objetivos. Além disso, sugerem uma outra classificação para os artefatos, sendo aqueles compreendidos nos dois estágios iniciais chamados de tradicionais, enquanto aqueles compreendidos nos estágios finais são denominados de modernos.

Seguindo essa proposta, é possível construir a Tabela 2, como segue.

Tabela 2. Ferramentas tradicionais e modernas da Contabilidade Gerencial.

Estágio	1º estágio	2º estágio	3º estágio	4º estágio
Classificação	Tradicionais		Modernas	
<b>Objetivo</b>	Determinação de custos e controle financeiros	Informações para controle e planejamento gerencial	Redução do desperdício de recursos no processo operacional	Criação de valor por meio do uso efetivo de recursos
<b>Métodos e sistemas de custeio</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Custeio por Absorção;</li> <li>▪ Custeio Variável;</li> <li>▪ Custeio Padrão</li> </ul>	-	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Custeio Baseado em Atividades (ABC);</li> <li>▪ Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Custeio de ciclo de vida do produto</li> </ul>
<b>Métodos de mensuração / avaliação e medidas de desempenho</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Retorno sobre o investimento</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Preço de transferência;</li> <li>▪ Moeda constante;</li> <li>▪ Valor Presente;</li> <li>▪ Análise CVL</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <i>Benchmarking</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <i>Economic Value Added (EVA)</i></li> </ul>
<b>Filosofias e modelos de gestão</b>	-	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Orçamento;</li> <li>▪ Descentralização</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <i>Kaizen</i>;</li> <li>▪ <i>Just in Time (JIT)</i>;</li> <li>▪ Teoria das Restrições;</li> <li>▪ Planejamento Estratégico;</li> <li>▪ Gestão Baseada em Atividades (ABM)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Simulação;</li> <li>▪ Gestão Econômica (GECON);</li> <li>▪ <i>Balanced Scorecard</i>;</li> <li>▪ Gestão Baseada em Valor (VBM)</li> </ul>

Fonte: Adaptado de Silva, Cecon e Marques (2016).

Dado que este trabalho objetiva identificar as ferramentas da contabilidade gerencial utilizadas para controle e estratégia em hospitais filantrópicos, são brevemente apresentadas a seguir as ferramentas que foram objeto de estudo desta pesquisa.

Dentre todas as ferramentas disponíveis na literatura e apresentadas na Tabela 2, destacamos os métodos e sistemas de custeio (custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão e custeio baseado em atividades) e as filosofias e modelos de gestão (orçamento e planejamento estratégico).

### **2.2.1 Custeio por absorção**

O custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos à produção do período, fazendo a distinção principal entre custos e despesas. É o método de custeio que trata todos os custos de produção como custos de produto, independente de serem variáveis ou fixos (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013).

Este método deriva da aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, sendo adotado pela legislação comercial e legislação fiscal. No entanto, nem sempre é um método útil como instrumento de gestão, dado que “possibilita distorções ao distribuir custos entre diversos produtos e serviços” (FILHO; PÁSSARI; NIVEIROS, 2017).

O sistema de custeio por absorção é o oficial, ou seja, aquele adotado por todas as organizações para o registro e a apuração do custo de fabricação e dos resultados (MARION; RIBEIRO, 2014).

### **2.2.2 Custeio variável**

O custeio variável é o método que consiste em incluir apenas os custos variáveis de produção no custo unitário do produto (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013). Para Leone (1997, p. 322 apud ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012), este método

(...) fundamenta-se na ideia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis (debitados aos produtos em processamento e acabados) serão apenas aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade. Os demais custos de produção, definidos como periódicos, repetitivos e fixos, serão debitados diretamente contra o resultado do período.

Este método pressupõe que a partir do momento que “a estrutura fixa da organização está preparada para atender os clientes, a decisão relevante está relacionada com os custos variáveis” (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

### 2.2.3 Custeio padrão

O método de custeio padrão tem por finalidade oferecer suporte para o controle dos custos da empresa, baseando-se na ideia de fornecer um padrão para o comportamento dos custos, servindo como uma técnica auxiliar (PADOVEZE, 2012).

A adoção desse método implica em aumento de trabalho por parte da empresa, uma vez que cria a obrigação de registro e controle não só de valores, mas também de quantidades físicas dos fatores de produção utilizados (PADOVEZE, 2012).

### 2.2.4 Custeio baseado em atividades (ABC)

*Activity-Based Costing* (ABC) é um sistema de custeio que se caracteriza pela atribuição dos custos indiretos aos produtos, por meio de atividades<sup>1</sup>. Esse método de custeio busca reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (MARTINS, 2009).

O sistema ABC, sendo um sistema de custeio que visa dar suporte à tomada de decisão, fornece informações detalhadas sobre o processo de custeamento, aumentando a capacidade de análise de custos (RAIMUNDINI et al., 2006). Dentre os seus benefícios, destacam-se a diminuição do desperdício e aumento da produtividade, maior organização, redução de custos e elaboração de orçamento baseado no desempenho (FILHO, PASSÁRI; NIVEIROS, 2017).

O processo de implantação da metodologia ABC inclui quatro etapas, ou estágios: (1) identificação dos recursos existentes; (2) identificação dos veículos de custos (atividades básicas); (3) a ligação dos recursos principais às atividades básicas, e (4) o desenvolvimento de um balancete com base no consumo dos recursos. (FALK, 2008, p. 103 apud NETO et al., 2017, p. 110-111)

---

<sup>1</sup> Atividade é o conjunto de tarefas decorrentes da combinação de recursos humanos, financeiros, materiais e tecnológicos, que visa a produção de bens ou à prestação de serviços (MARION; RIBIERO, 2014).

Raimundini et al. (2006) destacam que em organizações hospitalares, a adoção de um sistema de custeio deve servir como instrumento de gestão financeira para o planejamento e controle de recursos, além de medir o desempenho operacional e financeiro.

### **2.2.5 Orçamento**

O orçamento é um sistema de mensuração econômica utilizado no planejamento das operações da organização para um determinado período, com o intuito de coordenar e controlar as operações e o resultado planejado (PADOVEZE, 2012).

Costa (2019) define o orçamento como a peça-chave que norteia todas as ações futuras das empresas, pois através dele é possível planejar ações que darão suporte para o acompanhamento entre o que foi orçado e o que será realmente realizado pela organização. Sua utilização permite que as ações sejam planejadas, executadas, avaliadas e replanejadas de modo que se busque maximizar os resultados esperados.

Este sistema constitui em um plano detalhado do futuro que em geral é expresso em termos quantitativos formais, devendo ser incorporado ao sistema de informação contábil por meio de lançamentos orçamentários (PADOVEZE, 2012). Em geral, os orçamentos são usados para duas finalidades distintas – planejamento e controle.

O planejamento envolve o estabelecimento de metas e a preparação de vários orçamentos para alcançar as metas. O controle envolve coletar *feedback* para assegurar que o plano seja executado de forma adequada ou para que seja alterado no caso de mudanças circunstanciais. Para ser eficaz, um bom sistema orçamentário tem que possibilitar tanto o planejamento quanto o controle. (GARRISON; NOREEN; BEWER, 2013, p. 337)

O orçamento, sendo um dos principais instrumentos da contabilidade gerencial, fornece informações importantes aos gestores responsáveis pelas operações da empresa. De forma abrangente, esse instrumento representa os

planos da administração para o futuro e de que forma serão alcançados (MÁRIO et al., 2013).

### **2.2.6 Planejamento estratégico**

O planejamento é uma etapa essencial para o sucesso das organizações, dado que planejar consiste em estudar alternativas para se chegar em um determinado objetivo. Para que esse processo possa ser feito de modo eficiente, é necessário que haja um planejamento estratégico.

Chiavenato e Sapiro (2003) destacam que

O Planejamento Estratégico é um processo essencial dentro da organização porque traça as diretrizes para o estabelecimento dos planos de ação que resultarão em vantagens competitivas. Ele identifica recursos potenciais, reconhece fraquezas e estabelece um conjunto de medidas integradas a serem implementadas assegurando o sucesso dos resultados planejados. (CHIAVENATO; SAPIRO, 2003, p. XX)

Nesse contexto, é possível entender o planejamento estratégico como um conjunto de atividades sistematizadas realizadas em uma organização. De acordo com Sertek, Roberto e Martins (2011, p. 26), ao fazer uma análise da situação, todos os planejamentos dentro e fora da empresa, bem como quaisquer outras forças externas importantes, devem ser analisados.

Para Sertek, Roberto e Martins (2011, p. 27), “o planejamento pressupõe a necessidade de um processo decisório que ocorrerá antes, durante e depois de sua elaboração e implementação na empresa”. Esse tipo de planejamento direciona os rumos da instituição e, definido um objetivo, deve-se avaliar onde se está, onde se deseja chegar e como será o processo para se chegar a esse objetivo.

Diante desse cenário, empresas e organizações buscam formas de alcançar sucesso, através de tecnologias e metodologias de planejamento e gestão. Para Heinze, Antonello e Klidzio (2011), ao se falar em planejamento e gestão, é imprescindível que haja informações sobre os fatores que influenciam a atuação no mercado que se está inserido. Nesse contexto, “a chance de proporcionar erro é

muito menor, havendo grande grau de acerto com as metas e objetivos traçados e desta maneira contribuir para uma melhor execução do planejamento estratégico” (HEINZE; ANTONELLO; KLIDZIO, 2011, p. 2).

Segundo Oliveira (2002, p. 42 apud SCHNEIDER; MACHADO, 2007, p. 2), o planejamento estratégico

(...) corresponde ao estabelecimento de um conjunto de providências a serem tomadas pelo executivo para a situação em que o futuro tende a ser diferente do passado; entretanto, a empresa tem condições e meios de agir sobre as variáveis e fatores de modo que possa exercer alguma influência; o planejamento é, ainda, um processo contínuo, um exercício mental que é executado pela empresa independentemente de vontade específica de seus executivos.

Calcagnotto (1995, p. 42) concorda com a afirmativa de Oliveira, onde ressalta que o planejamento deve ser um processo contínuo pois está sempre sujeito a revisões, já que envolve um conjunto complexo de decisões.

Rojo (2006, p. 39) destaca que o processo de elaboração das estratégias que formam um planejamento estratégico é, basicamente, uma função dos dirigentes dos mais altos níveis organizacionais. Ele afirma que “é necessário que a concepção do planejamento estratégico seja traçada de cima para baixo, mas sem esquecer de incluir a participação integrada de todos os demais níveis hierárquicos da organização: o nível tático e o nível operacional”.

Nesse contexto, o planejamento tático otimiza determinada área da empresa, trabalhando com os objetivos, estratégias e políticas definidas no planejamento estratégico, enquanto o planejamento operacional é um formalizador de metodologias, de desenvolvimento e implantação (CALCAGNOTTO, 1995, p. 45).

O planejamento tem o objetivo proporcionar bases necessárias para manobras que permitam que as organizações naveguem e se perpetuem mesmo dentro de condições mutáveis cada vez mais adversas em seu contexto de negócios (CHIAVENATO; SAPIRO, 2004, p. 9).

## 2.3 CARACTERIZAÇÃO DOS TRÊS SETORES

A literatura atual classifica as instituições em três setores distintos. O primeiro setor contempla as entidades públicas, o segundo setor é caracterizado pelas entidades privadas e, por fim, o terceiro setor refere-se às entidades filantrópicas.

### 2.3.1 Primeiro setor

Caracterizado pelo Estado, cuja finalidade é promover o atendimento às demandas públicas, esse setor tem a função oferecer o bem-estar social a todo cidadão brasileiro, como determina o artigo 6º da Constituição Federal: “são direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção, à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição” (BRASIL, 1988).

Segundo Olak (2010 apud OLIVEIRA; COLARES; FERREIRA, 2014) “o setor público tem as ações organizadas e delimitadas por um arcabouço legal e é dotado de poderes em face da sociedade, para que possa atuar em benefício, devendo ter sua atuação dirigida a todos os cidadãos”.

### 2.3.2 Segundo setor

O segundo setor é caracterizado pelas entidades privadas, marcadas pela obtenção de lucro sobre o capital investido, cujo resultado esperado (lucro) decorre das atividades operacionais por meio da venda de bens, serviços e produtos múltiplos (EBSEN; LAFFIN, 2004, p. 13).

Essas entidades exercem atividades privadas, ou seja, atuam em benefício próprio e particular. Com isso, os lucros auferidos são destinados aos acionistas, sócios ou proprietários, às reservas ou revertidos à própria empresa a fim de gerar mais riquezas (COELHO, 2002 apud OLIVEIRA; COLARES; FERREIRA, 2014).

### 2.3.3 Terceiro setor

Organizado a partir de iniciativas da própria sociedade civil, o terceiro setor é caracterizado pelas entidades filantrópicas, que são organizações privadas com fins públicos que não visam lucro (EBSEN, 2003).

A filantropia, em seu sentido etimológico, significa amor à humanidade. Inspirado por este princípio, as instituições privadas, sem fins lucrativos, direcionam suas ações em favor de políticas públicas. Essas entidades surgiram como um movimento da própria sociedade diante da ausência do Estado.

Panceri (2001 apud EBSEN; LAFFIN, 2004, p. 14) destaca que essas organizações podem ser caracterizadas como organizações não-governamentais (ONGs), cooperativas, associações, institutos e fundações e entidades assistenciais, com interesses e perspectivas de atividades que vão desde atuações sobre o meio ambiente, até cuidados com a criança, saúde, emprego, lazer, religião, direitos cívicos e todas as demais atividades de inclusão social.

A Lei n. 9.790/99 ou Lei das OSCIPs (BRASIL, 1999) institui que podem se qualificar como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, desde que os respectivos objetivos sociais e normas estatutárias atendam aos requisitos de não distribuir, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas de seu patrimônio auferido mediante o exercício de suas atividades, e que os apliquem integralmente na consecução do objeto social da entidade.

Para que se mantenham, essas entidades recebem doações de bens, serviços voluntários, subvenções e prestação de serviços a outras entidades ou comercialização de seus próprios produtos, onde o resultado é totalmente revertido em projetos da própria entidade.

Colauto e Beuren (2003) destacam que, segundo o Conselho Nacional de Assistência Social, para que uma entidade seja considerada filantrópica, esta deve atuar sob as seguintes perspectivas:

- a) proteger todos os âmbitos: a família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice;
- b) amparar os carentes, sejam crianças ou adolescentes;
- c) promover ações de prevenção, habilitação e reabilitação de pessoas portadoras de deficiências;
- d) promover, de forma gratuita, assistência educacional ou de saúde;
- e) promover a integração ao mercado de trabalho;
- f) promover o atendimento e o assessoramento aos beneficiários da Lei Orgânica da Assistência Social e a defesa e garantia dos seus direitos.

As instituições filantrópicas atuam na prestação de serviços para a sociedade, incluindo:

[...] cidadãos e grupos que se encontram em situações de vulnerabilidade e riscos, tais como: famílias e indivíduos com perda ou fragilidade de vínculos de afetividade, pertencimento e sociabilidade; ciclos de vida; identidades estigmatizadas em termos étnico, cultural e sexual; desvantagem pessoal resultante de deficiências; exclusão pela pobreza e/ou no acesso às demais políticas públicas; uso de substâncias psicoativas; diferentes formas de violência advinda do núcleo familiar, grupos e indivíduos; inserção precária ou não inserção no mercado de trabalho formal e informal; estratégias e alternativas diferenciadas de sobrevivência que podem representar risco pessoal e social (BRASIL, 2004, p. 33).

O Brasil, como sociedade e república federativa de estado democrático, definiu em sua Constituição de 1988 que as instituições filantrópicas são imunes ao pagamento da contribuição previdenciária, não reconhecendo assim a existência de fato gerador que permita a cobrança deste tributo por qualquer parte (BRASIL, 1988).

Para fins desta pesquisa, será enfatizado, dentre o universo de entidades filantrópicas, os da área da saúde, mais especificamente, os hospitais filantrópicos, que são objeto deste estudo.

### 2.3.3.1 Hospitais filantrópicos

As organizações hospitalares são “parte integrante de uma organização médica e social cuja função básica consiste em proporcionar à população assistência médica-sanitária completa, tanto curativa como preventiva” (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 1977, p. 9). No Brasil, os hospitais filantrópicos caracterizaram-se como prestadores de serviço ao Sistema Único de Saúde (SUS), que surgiu na Constituição de 1988, dando assim acesso universal à saúde a toda a população, regulamentada pela Lei Orgânica da Saúde (BRASIL, 1990).

Com relação aos objetivos constitutivos das organizações hospitalares, compreendem a captação, administração e maximização dos recursos, a fim de oportunizar o contínuo atendimento médico. Reportando-se aos aspectos gerenciais dessas organizações enquadradas como entidades beneficentes, além de cuidar dos aspectos do ambiente interno, devem considerar os elementos estratégicos norteadores do atual ambiente econômico. Nesse sentido, assume relevância a sua gestão do conhecimento (COLAUTO; BEUREN, 2003).

Para ser considerado um hospital filantrópico, este deverá atender aos requisitos e exigências adotadas conforme a Lei nº 12.101 de 2009, no qual diz em seu artigo 4º que, para uma entidade ser considerada beneficente e fazer jus à Certificação a Entidades Beneficente da Assistência Social (CEBAS), ela deverá:

- I. celebrar contrato, convênio de instrumento congênere com o gestor do SUS;
- II. ofertar a prestação de seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60% (sessenta por cento);
- III. comprovar, anualmente da forma regulamentada pelo Ministério da Saúde, a prestação dos serviços de que trata do inciso II, com base nas internações e nos atendimentos ambulatoriais realizados. (BRASIL, 2009)

Através da certificação, as entidades filantrópicas passam a ter algumas regalias como a isenção das contribuições sociais, tais como a parte patronal da contribuição previdenciária sobre folha de pagamento, contribuição social sobre o lucro líquido, contribuição para financiamento da seguridade social – COFINS e contribuição PIS/Pasep, permitindo também a priorização na celebração de contratualização e convênios com o poder público e outros benefícios (BRASIL, 2009).

O setor filantrópico é o principal prestador de serviço do SUS, e em cada procedimento realizado além das isenções fiscais, recebe um valor conforme a tabela do SUS, para complementarem a renda.

Segundo o Relatório de Gestão do Ministério da Saúde (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2018), a rede filantrópica engloba um universo de 1.641 hospitais prestadores de serviços para o SUS. Eles respondem por 124.662 dos leitos hospitalares disponíveis (37,68%), por 4,84 milhões das internações (41,47%) e 296.400 dos atendimentos ambulatoriais realizados no âmbito do SUS (7,45%). Esse total equivale a 48,92% do total de atendimentos do SUS. A Secretaria de Atenção à Saúde (SAS) também destaca que em 2018 o Brasil apresentou o registro de 1.498 entidades com CEBAS, sendo a maior parte destas na região Sudeste (773 do total).

#### 2.4 CONTABILIDADE GERENCIAL EM HOSPITAIS FILANTRÓPCIOS

O setor hospitalar filantrópico, assim como empresas com fins lucrativos, necessita manter-se em funcionamento com um certo equilíbrio financeiro.

De acordo com Guerra (2011), as organizações hospitalares são vistas como empresas de saúde que buscam eficiência e qualidade em seus serviços prestados. Nesse âmbito, os hospitais com fins lucrativos adotam mais técnicas para aumentar o controle e eficácia das operações, sendo assim melhor gerenciados que os hospitais sem fins lucrativos (CHILINGERIAN; SHERMAN, 1987 apud FREITAS et al., 2018).

É comum que a principal fonte de receita dos hospitais filantrópicos seja o Sistema Único de Saúde (SUS), onde os repasses são insuficientes para cobrir os gastos. Ainda, esses hospitais apresentam dificuldade para gerenciar os recursos, o que influencia negativamente o seu desempenho econômico e financeiro (PRADO; KICH, 2018).

Quando aliada ao controle interno, a contabilidade gerencial possibilita às entidades filantrópicas uma maior transparência e credibilidade na prestação de

suas contas à sociedade e também aos órgãos que são responsáveis pelas concessões das certificações (SOUZA, 2011).

Os hospitais filantrópicos necessitam de gestores que utilizem a contabilidade como ferramenta de gestão, baseando-se em modelos que auxiliem no gerenciamento e controle da organização. No entanto, Cunha e Corrêa (2013) destacam que é importante haver cuidado nesse processo de replicação de modelos industriais de desempenho e eficiência às organizações de saúde.

É importante estabelecer modelos de avaliação de desempenho e eficiência contendo também especificidades que atendam os diferentes tipos de organizações de saúde, como é o caso dos hospitais filantrópicos. (...) Apesar de muitas iniciativas já terem sido conduzidas nesse sentido, poucas se desenvolveram sob os conceitos da Administração e da avaliação de desempenho organizacional aplicados sob as especificidades desse tipo de organização. (CUNHA; CORRÊA, 2013)

As instituições hospitalares apresentam um nível de complexidade elevado, tanto na realização dos seus procedimentos, quanto à sua gestão. Os hospitais, assim como qualquer estabelecimento de saúde, “deve ser administrado como uma empresa que busca resultados, que alcança seus objetivos preestabelecidos e se distingue pelo sucesso alcançado por sua equipe” (TAJRA, 2008 apud OLIVEIRA et al., 2017, p. 27).

Os hospitais filantrópicos, por sua vez, durante muito tempo foram sinônimo de ineficiência, visto que para manter-se em atividade e usufruir dos benefícios, precisam estar de acordo com a lei e atender pacientes pelo Sistema Único de Saúde em pelo menos 60% de sua capacidade (BRASIL, 2009). A gestão financeira das organizações filantrópicas tende a ter aspectos críticos, uma vez que seus serviços sofrem com a falta de recursos para realizar investimentos e pagar os compromissos assumidos (PRADO; KICH, 2018). Com isto, é necessário ampliar e aprimorar cada vez mais as técnicas de administração em todas as áreas, para garantir máxima eficácia.

### 2.4.1 O sistema único de saúde (SUS)

Segundo informações do Ministério da Saúde<sup>2</sup>, o Sistema Único de Saúde (SUS) é um dos maiores e mais complexos sistemas de saúde pública do mundo, garantindo acesso integral, universal e gratuito para toda a população do país. Desde sua criação, o SUS proporcionou o acesso universal ao sistema público de saúde, sem discriminação. O SUS é composto pelo Ministério da Saúde, Estados e Municípios, onde cada ente possui uma responsabilidade.

A “saúde é direito de todos e dever do Estado” (BRASIL, 1988). Antes da Constituição Federal, o sistema público de saúde prestava assistência apenas aos trabalhadores vinculados à Previdência Social, cabendo o atendimento aos demais cidadãos às entidades filantrópicas. Após a elaboração da constituição, a atenção integral à saúde passou a ser direito de todos os brasileiros.

Os objetivos e atribuições do SUS estão contidos no Capítulo I, Artigo 5º e 6º da Lei 8.080 de 19 de setembro de 1990. Seus princípios incluem a universalização, a equidade e a integralidade (BRASIL, 1990).

Os princípios organizativos do SUS sugerem que a responsabilidade pela saúde deve ser descentralizada até o município, fornecendo assim condições gerenciais, técnicas, administrativas e financeiras para os municípios. Além disso, devem ser criados os Conselhos e as Conferências de Saúde, que visam formular estratégias, controlar e avaliar a execução da política de saúde, garantindo assim a participação popular (BRASIL, 2019).

O governo federal é o principal financiador da rede pública de saúde. Historicamente, o Ministério da Saúde aplica metade de todos os recursos gastos no país em saúde pública em todo o Brasil, e estados e municípios, em geral, contribuem com a outra metade dos recursos. O Ministério da Saúde formula políticas nacionais de saúde, mas não realiza as ações. (...) Também tem a função de planejar, elaborar normas, avaliar e utilizar instrumentos para o controle do SUS. (BRASIL, 2019)

Enquanto as responsabilidades da União incluem o controle do SUS, os Estados e Municípios além de aplicar as políticas nacionais de saúde, devem

---

<sup>2</sup> Ministério da Saúde – Governo Federal (<http://www.saude.gov.br>).

formular suas próprias políticas de saúde, coordenando e planejando o SUS no âmbito de seus territórios, respeitando a normatização federal.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo será apresentado como a pesquisa foi conduzida para atingir os objetivos propostos e alcançar os resultados apresentados no Capítulo 4. Para isso, o capítulo divide-se em duas partes: a classificação da pesquisa e a descrição da pesquisa.

#### 3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

A presente pesquisa é classificada, do ponto de vista de sua natureza, como uma pesquisa básica, visto que “objetiva gerar conhecimentos novos úteis para o avanço da ciência sem aplicação prática” (SILVA; MENEZES, 2001, p. 20).

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa pode ser classificada como qualitativa, uma vez que não utilizou técnicas ou métodos estatísticos no tratamento dos dados. Para Silva e Menezes (2001, p. 20), nas pesquisas qualitativas, “o ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave”. Utilizando técnicas descritivas, “os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais de abordagem” (SILVA; MENEZES, 2001, p. 20).

Quanto aos seus objetivos, a pesquisa apresenta um caráter exploratório, sendo definida por Gil (1989, p. 45 apud EBSSEN, 2003, p. 16) como a pesquisa “que tem o objetivo de proporcionar maior familiaridade com o problema, tendo em vista a torná-lo mais explícito”.

Em busca de evidenciar as atividades de contabilidade gerencial realizadas em um hospital filantrópico, o procedimento técnico adotado foi o levantamento, utilizado “quando a pesquisa envolve a interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer” (SILVA; MENEZES, 2001, p. 21).

### 3.2 DESCRIÇÃO DA PESQUISA

Definido o tema da pesquisa, iniciou-se o processo de levantamento de dados acerca da literatura, em busca de referencial teórico para embasar o conteúdo. A partir da revisão bibliográfica, formulou-se o questionário (vide Apêndice B) a fim de identificar a prática das ferramentas de contabilidade gerencial em um hospital filantrópico do município de Barra Mansa.

A escolha da instituição foi intencional, devido à acessibilidade ao hospital, uma vez que uma das autoras da pesquisa possui vínculo profissional com a instituição, facilitando o trâmite necessário. Para estar em conformidade com as exigências legais, foi elaborado um Termo de Autorização (vide Apêndice A), apresentado ao Diretor Administrativo do hospital filantrópico de Barra Mansa, que autorizou a aplicação de entrevista e questionário para os funcionários da instituição.

Elaborados os questionários, os mesmos foram aplicados a funcionários da instituição que tivessem relação com a área a ser estudada (contabilidade gerencial). A amostra foi composta por 06 (seis) funcionários do hospital investigado, entre eles 01 (um) gerente administrativo, 01 (um) supervisor de contabilidade, 01 (um) assistente de contabilidade, 01 (um) auxiliar contábil, 01 (um) analista contábil pleno e 01 (um) analista de desempenho, que participaram da pesquisa entre os dias 30/09/2019 e 10/10/2019.

Cada entrevistado recebeu um questionário composto de oito perguntas, dividido em dois blocos. O primeiro bloco, composto pelas questões de 1 a 3, visava caracterizar o entrevistado, sua formação, tempo de trabalho na organização e experiência. O segundo bloco, composto pelas questões de 4 a 8, visava caracterizar o hospital com informações acerca da contabilidade e gerenciamento, além de verificar se as ferramentas da contabilidade gerencial são utilizadas na gestão do hospital e como são utilizadas.

A entrevista foi realizada de forma estruturada (pelo questionário) e não-estruturada (através de conversa informal). Dessa forma, foi possível explicar

possíveis dúvidas geradas pela interpretação dos dados obtidos. Essas respostas foram analisadas e interpretadas, como segue no Capítulo 4.

A análise de dados, com o objetivo de descrever analiticamente os dados levantados, “estabelece as relações entre os dados obtidos, o problema da pesquisa e o embasamento teórico dado na revisão da literatura” (SILVA; MENEZES, 2001, p. 100). Por serem dados qualitativos, a análise foi feita de forma subjetiva, de forma que a opinião das autoras foi considerada no processo de conclusão. Durante as entrevistas, foram feitas observações, havendo interação das autoras com os entrevistados até se chegar à análise dos dados, obtendo assim as conclusões dessa pesquisa.

## 4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

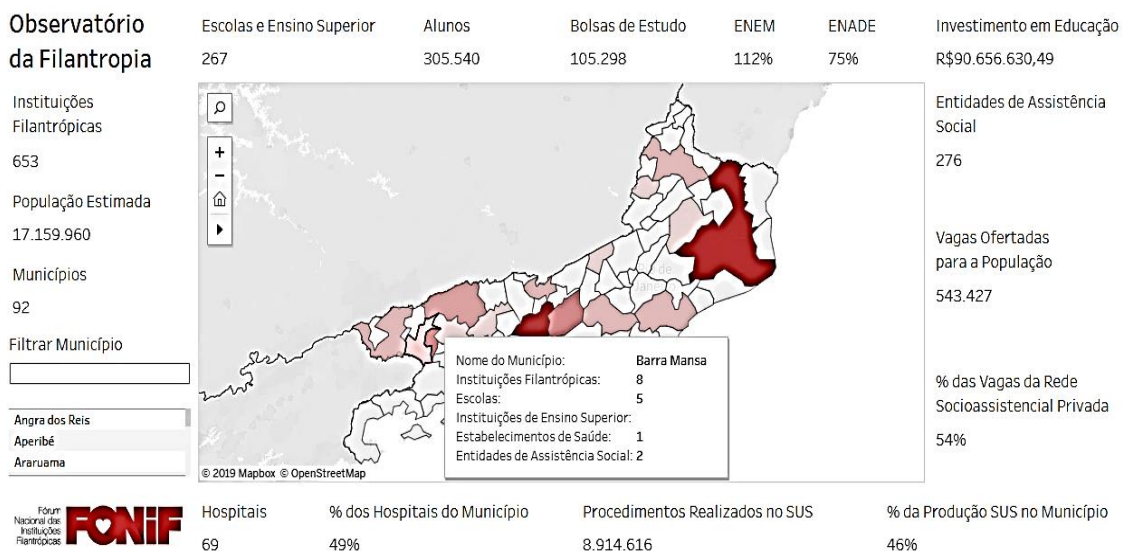
Neste capítulo serão discutidos os resultados da pesquisa, realizada em um hospital filantrópico do município de Barra Mansa, no estado do Rio de Janeiro. Para um maior detalhamento, o capítulo foi dividido em quatro seções, onde discute-se o hospital estudado, o perfil dos entrevistados, as ferramentas gerenciais e, por fim, os demais resultados obtidos.

### 4.1 PERFIL DO HOSPITAL FILANTRÓPICO

O município de Barra Mansa é localizado no sul do estado do Rio de Janeiro. Segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, a cidade possui uma população estimada de 184 mil habitantes (IBGE, 2019). No total, a cidade possui três hospitais.

O Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas (FONIF), que possui dados de todas as entidades filantrópicas do país, informa que o hospital filantrópico sediado em Barra Mansa é responsável por 323.515 procedimentos realizados no SUS, correspondendo assim a 79% da produção SUS no município (FONIF, 2019), como é possível verificar na Figura 1.

Figura 1. Dados da filantropia na cidade de Barra Mansa.



Hospitais	% dos Hospitais do Município	Procedimentos Realizados no SUS	% da Produção SUS no Município
1	11%	323.515	79%

Fonte: Observatório da Filantropia, 2019.

O hospital estudado é caracterizado por ter atendimento geral, reconhecido como de utilidade pública federal, estadual e municipal. Exceto para procedimentos de maternidade, o hospital filantrópico destaca sua importância no atendimento à população da cidade, pois é o único hospital que atende através do Sistema Único de Saúde, além de atender convênios de diversos planos de saúde e particular.

Por ser uma instituição filantrópica (sem fins lucrativos), toda verba adquirida através do pagamento dos serviços particulares e por convênios servem para custeá-los e também para o custeio do hospital, dado que o valor que o SUS paga não é suficiente para suprir as necessidades do serviço prestado, sem contar o custeio do hospital.

#### 4.2 PERFIL DOS ENTREVISTADOS

O primeiro bloco do questionário visava caracterizar o perfil dos entrevistados. As seis pessoas escolhidas para responder a pesquisa possuem ocupação profissional no hospital filantrópico de Barra Mansa, sendo 01 (um) gerente administrativo, 01 (um) supervisor de contabilidade, 01 (um) assistente de contabilidade, 01 (um) auxiliar contábil, 01 (um) analista contábil pleno e 01 (um) analista de desempenho. Essas pessoas foram escolhidas devido a visão sobre o funcionamento da contabilidade gerencial no hospital, adquirida a partir da experiência profissional, podendo assim auxiliar no estudo em questão.

Os dados apontam que os participantes possuem formação acadêmica em Administração, Ciências Contábeis e Matemática, sendo o assistente de contabilidade ainda não graduado. A Tabela 3 apresenta a relação entre a formação e a ocupação de cada respondente, como segue.

Tabela 3. Relação entre formação e ocupação profissional.

	<b>Administração</b>	<b>Ciências Contábeis</b>	<b>Matemática</b>
<b>Gerente Administrativo</b>	X		
<b>Supervisor de Contabilidade</b>		X	
<b>Assistente de Contabilidade</b>		X	
<b>Auxiliar Contábil</b>		X	
<b>Analista Contábil</b>		X	
<b>Analista de Desempenho</b>			X

Fonte: Elaborado pelos autores com base em dados da pesquisa, 2019.

Verifica-se que, da amostra, 1 (um) entrevistado é formado em Administração, 1 (um) é formado em Matemática e 4 (quatro) são formados em Ciências Contábeis, mostrando, assim, uma dominância na formação do curso de Ciências Contábeis. Vale ressaltar que todos possuem vasto conhecimento na área, seja pela experiência adquirida ou pelas formações complementares, visto que consideramos apenas o curso de formação na graduação.

A Tabela 4 apresenta os dados em relação ao tempo de experiência no cargo, onde não se verifica nenhuma predominância de tempo na instituição.

Tabela 4. Tempo de experiência no cargo.

<b>Tempo de experiência</b>	<b>Cargo que ocupa</b>
<b>0 a 2 anos</b>	Supervisor de Contabilidade Analista de Desempenho
<b>2 a 5 anos</b>	Analista Contábil Pleno Auxiliar Contábil
<b>5 a 10 anos</b>	Gerente Administrativo Assistente de Contabilidade

Fonte: Elaborado pelos autores com base em dados da pesquisa, 2019.

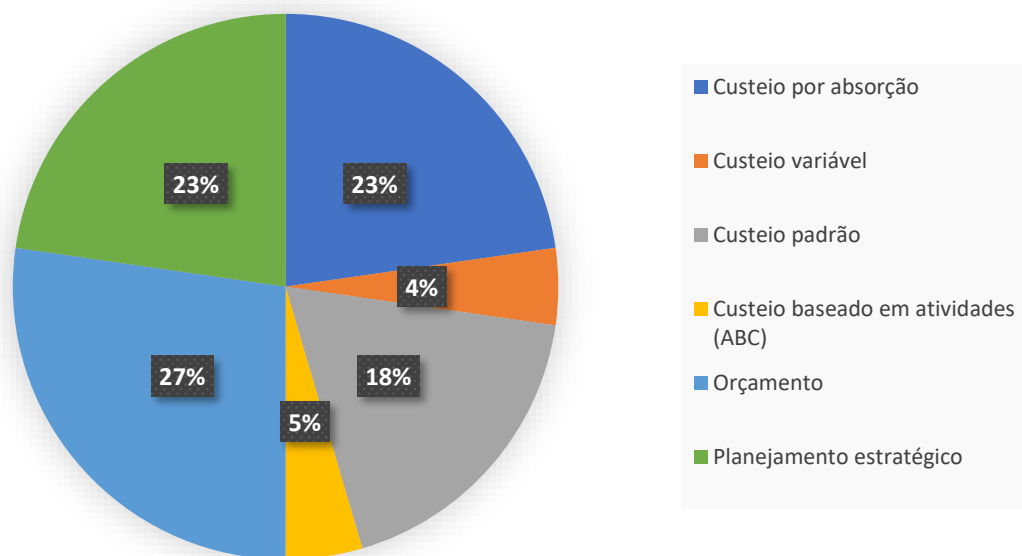
De um modo geral, foi possível verificar que os questionários foram respondidos por funcionários que exercem funções na área da contabilidade e possuem vasto conhecimento da área, o que contribuiu de modo significativo para a análise final.

### 4.3 FERRAMENTAS GERENCIAIS UTILIZADAS NO HOSPITAL FILANTRÓPICO

As entrevistas apontaram que não existe um setor específico para realização da Contabilidade Gerencial, por definição da direção. Cinco dos entrevistados responderam que existe esse setor, pois consideram a Controladoria como o setor responsável pela Contabilidade Gerencial, com a finalidade de gerenciamento interno. Apesar de não existir um setor específico, existem funcionários inseridos em setores estratégicos que realizam os controles gerenciais.

Em relação às ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas pelo hospital, foram dispostas algumas opções para os entrevistados, com a possibilidade de acrescentar alguma que eventualmente não tivesse sido mencionada. As opções incluíam: os métodos e sistemas de custeio (por absorção, variável, padrão e baseado em atividades), os métodos de avaliação e medidas de desempenho (retorno sobre investimento, análise CVL, *benchmarking* e valor econômico agregado) e as filosofias e modelos de gestão (orçamento, planejamento estratégico, gestão econômica e *balanced scorecard*). O Gráfico 1 apresenta as ferramentas que são utilizadas no hospital.

Gráfico 1. Ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas no hospital.



Fonte: Elaborado pelos autores com base em dados da pesquisa, 2019.

Dentro das opções disponíveis e de acordo com a quantidade de vezes que foram citadas, é possível destacar a predominância do orçamento (27%), custeio por absorção (23%) e planejamento estratégico (23%). Nenhuma outra ferramenta foi citada pelos entrevistados.

Com base nos dados dos questionários, realizou-se uma pequena entrevista para apurar as informações obtidas, onde foi possível constatar os seguintes pontos:

Por ser um dos principais instrumentos da contabilidade gerencial, o orçamento fornece informações importantes aos gestores responsáveis pelas operações da empresa. Esta ferramenta gerencial vem sendo utilizada por aproximadamente um ano, beneficiando o hospital para um maior conhecimento dos centros de custo (CDC), analisando as receitas e despesas e redução de gastos. Através deste artifício, os gestores puderam ter acesso às receitas e montarem estratégias para melhoria.

O planejamento estratégico, por outro lado, gera um pensamento a longo prazo, criação de indicadores, metas e planos de ação. É utilizado em conjunto com a Análise SWOT (avaliação do ambiente externo e interno do hospital). O uso dessa ferramenta permite organizar um plano de ação para reduzir os riscos e aumentar as chances de sucesso da instituição.

O custeio por absorção vem sendo aplicado ao longo dos últimos quatro anos, sendo a ferramenta utilizada a mais tempo. É o método usado para rateio de custos diretos ou indiretos de forma que se tenha mais informação por centro de custos (CDC), conseguindo enxergar separadamente receita e despesa por CDC e auxiliando no Orçamento.

Outro ponto importante discutido ao longo das entrevistas foi a questão do impacto da implementação de ferramentas de contabilidade gerencial no hospital e quais as mudanças observadas. No geral, a implementação de ferramentas de contabilidade gerencial no hospital auxiliou na tomada de decisão da diretoria, auxiliando para um maior controle de gerenciamento, conhecimento dos setores, além de uma melhora para o financeiro.

Um entrevistado destacou o impacto significativo para a gestão hospitalar, como segue:

Estas mudanças trouxeram impacto significativo para a gestão hospitalar. A possibilidade de gerenciar o hospital por setores e/ou unidades de negócio, apurar custos por procedimentos e pacientes, bem como o desenvolvimento do Orçamento trouxeram tranquilidade para os gestores e abasteceram a diretoria com justificativas seguras para tomada de decisão. (DADOS DA PESQUISA, 2019)

A implementação dessas ferramentas também apresentou uma mudança de cultura, destacado por outro respondente como a melhora do relacionamento entre diretores, gerentes e coordenadores, visto que

os resultados são reflexos do trabalho realizado por eles. Sendo assim, é de suma importância o comprometimento dos administradores para fim de alcançar resultados melhores. A partir do momento que eles são inseridos no contexto, compreendem a importância da contabilidade gerencial. (DADOS DA PESQUISA, 2019)

Segundo os dados levantados, três dos entrevistados consideram a utilização da contabilidade gerencial para fins de controle, enquanto os outros três consideram que essa utilização é para fins de tomada de decisão. Acontece que essas opções não se dão de maneira restrita. A apuração dos dados nos mostra que a utilização da contabilidade gerencial é em busca de um maior controle dos processos e também para produzir informações confiáveis para a tomada de decisão.

Além dessas informações levantadas, também foi possível caracterizar a relação entre o uso de ferramentas da contabilidade gerencial e o desempenho econômico do hospital. Um entrevistado destacou o seguinte:

É impraticável gerenciar qualquer empresa sem o conhecimento dos controles contábeis. A análise dos dados financeiros de forma holística facilita a visão econômica e financeira do hospital como um todo, proporcionando informações que ajudam nas tomadas de decisões, aperfeiçoamento de processos e consequentemente melhor desempenho e resultado, além de visão de futuro. (DADOS DA PESQUISA, 2019)

Com isso, destaca-se o sucesso da implementação de ferramentas de contabilidade gerencial, que auxilia a apuração das informações com mais precisão,

tomada de decisões sem riscos e, com isso, apresenta uma melhora para o desempenho econômico do hospital.

No geral, as ferramentas gerenciais puderam dar mais confiança, informação, auxílio nas tomadas de decisões, aproximação dos gestores e correção de processos no hospital.

#### 4.4 VERIFICAÇÃO DAS HIPÓTESES DA PESQUISA

O questionário também serviu para auxiliar na investigação das hipóteses levantadas. Lakatos e Markoni (1995) definem as hipóteses de um trabalho científico como respostas possíveis e provisórias em relação às questões de pesquisa, fazendo com que se tornem instrumentos importantes como guias na tarefa de investigação. Na introdução do trabalho, delineamos as seguintes hipóteses:

- a) As ferramentas da contabilidade gerencial são aplicadas no hospital filantrópico.
- b) A contabilidade gerencial tem sido utilizada pelos hospitais filantrópicos de maneira restrita, sendo apenas um instrumento de controle e não de tomada de decisão.
- c) Há uma relação positiva entre a implementação de ferramentas da contabilidade gerencial e o desempenho econômico de hospitais filantrópicos.

Gil (2002) discorre sobre a hipótese como a tentativa de oferecer uma solução possível mediante uma proposição, ou seja, uma expressão verbal suscetível de ser declarada verdadeira ou falsa. Com isto, é possível concluir o seguinte:

- a) Verdadeiro, as ferramentas da contabilidade gerencial são aplicadas no hospital filantrópico estudado.
- b) Falso, a contabilidade gerencial é utilizada no hospital filantrópico em questão como ferramenta de controle, sendo fundamental para produzir informações confiáveis para a tomada de decisão.
- c) Verdadeiro, a implementação de ferramentas de contabilidade gerencial no hospital estudado auxilia no desempenho econômico, sendo utilizada para verificar as principais despesas e acompanhar o resultado.

A implementação das ferramentas de contabilidade gerencial contribuiu para que o resultado do hospital fosse apurado de forma mais fidedigna, ao mesmo tempo que contribuiu para um melhor gerenciamento, auxiliando também no desempenho econômico.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As instituições filantrópicas constituem um setor de grande importância para a sociedade. Devido à sua grande complexidade e dificuldade na angariação de verbas, surgiu a necessidade de analisar como essas instituições realizam o controle e a tomada de decisão. Para isso, a contabilidade gerencial apresenta ferramentas que possuem forte relação com estes conceitos.

O presente trabalho teve como objetivo geral investigar o uso e as implicações da utilização de ferramentas de contabilidade gerencial em um hospital filantrópico da cidade de Barra Mansa/RJ. Através da literatura consultada, foi possível verificar que a contabilidade gerencial abrange funções operacionais, gerenciais e estratégicas, sendo importante para o planejamento e controle das operações, facilitando assim o processo de tomada de decisão. Assim, para analisar se a instituição escolhida se beneficia com essa funcionalidade, realizou-se o estudo do hospital através de uma entrevista estruturada e não-estruturada.

Em relação aos objetivos específicos, estes foram delineados e atendidos ao longo deste trabalho, onde investigou-se o campo de aplicação da contabilidade gerencial e identificou-se as ferramentas da contabilidade gerencial aplicadas à hospitais filantrópicos, de acordo com o levantamento de dados da literatura e com o questionário aplicado ao hospital estudado.

Verificou-se que as ferramentas de contabilidade gerencial são utilizadas na entidade filantrópica apresentando eficácia para gerenciamento e controle, tomada de decisão e desenvolvimento econômico, respondendo, assim, a hipótese de pesquisa definida no início do trabalho. Diante dos resultados obtidos, conclui-se que os objetivos propostos foram atingidos.

De acordo com a análise dos resultados constatou-se que as ferramentas de contabilidade gerencial mais utilizadas no hospital filantrópico de Barra Mansa são o orçamento, custeio por absorção e o planejamento estratégico. Pela literatura consultada estas ferramentas são, de fato, fundamentais para as ações das empresas.

A metodologia adotada foi a coleta de dados por meio de um questionário e entrevista, cuja construção foi baseada na revisão bibliográfica. A pesquisa apresentou um caráter exploratório, sendo esta qualitativa. Diante da metodologia adotada, percebe-se que o trabalho poderia ter sido realizado com uma pesquisa mais ampla na bibliografia para analisar aspectos mais gerais, além de uma coleta de dados com uma quantidade maior de pessoas para resultado mais fidedigno, visto que só foi possível analisar as respostas de uma pequena parte dos funcionários de um único hospital.

Por este estudo ter sido desenvolvido em um único hospital filantrópico, diante das limitações de tempo, recursos financeiros e geográfico, é relevante recomendar que esta pesquisa seja ampliada e aplicada a diversos hospitais filantrópicos, analisando entidades de uma região do país ou de um estado ou cidade, de forma que possa verificar a aplicabilidade das ferramentas de contabilidade gerencial em diversos hospitais, observando assim o desempenho de cada um. Dessa forma, será possível verificar quais ferramentas são mais eficientes, por exemplo.

Embora de forma simples, o tema desta pesquisa possui relevância e capacidade de ser aprimorado com pesquisas futuras, dado que o setor hospitalar filantrópico, assim como empresas com fins lucrativos, necessita manter-se em funcionamento com um certo equilíbrio financeiro e a contabilidade gerencial apresenta ferramentas que facilitam esse processo.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. **Os métodos de custeio:** vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. *ConTexto*, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012.

BRASIL. **Lei n. 8.080:** Lei Orgânica da Saúde. Brasília: DF, 1990.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília: DF, 1998.

BRASIL. **Lei n. 9.790,** Brasília, 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9790.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9790.htm)>. Acesso em: 27 maio 2019.

BRASIL. **Política Nacional de Assistência Social – PNAS:** Norma operacional básica – NOB/SUAS. Brasília: DF, 2004.

BRASIL. **Lei n. 12.101,** 2009. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L12101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12101.htm)>. Acesso em: 26 ago 2019.

BRASIL. **Sistema Único de Saúde (SUS).** Ministério da Saúde, 2019. Disponível em: <<http://www.saude.gov.br/sistema-unico-de-saude>>. Acesso em: 18 set 2019.

CALCAGNOTTO, A. C. P. **Planejamento estratégico:** as estratégias competitivas e sua aplicação em empresas de varejo da região de Caxias do Sul. Dissertação de Pós-Graduação (Mestrado) em Administração da FGV/EAES. São Paulo. 1995.

CHIAVENATO, I.; SAPIRO, A. **Planejamento estratégico:** fundamentos e aplicações. 1ª. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. **Proposta para avaliação da gestão do conhecimento em entidade filantrópica:** o caso de uma organização hospitalar. *Revista de Administração Contemporânea*, p. 163-185, 2003.

COSTA, R. S. **Práticas de Contabilidade Gerencial.** São Paulo: Senac, 2019.

CUNHA, J. A. C.; CORRÊA, H. L. **Avaliação de desempenho organizacional:** um estudo aplicado em hospitais filantrópicos. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 53, n. 5, p. 485-499, 2013.

EBSEN, K. S. **Contabilidade em organizações do terceiro setor.** Florianópolis. 2003.

EBSEN, K. S.; LAFFIN, M. **Terceiro setor e contabilidade**: compilações de uma pesquisa. Revista Contemporânea de Contabilidade, v. 01, n. 01, p. 11-28, jan./jun. 2004.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria Teoria e Prática**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FILHO, J. R. V.; PÁSSARI, I. A.; NIVEIROS, S. I. **Gestão de Custos Hospitalares**: um Estudo de Caso no Hospital Santa Casa de Misericórdia e Maternidade de Rondonópolis – MT. XXIV Congresso Brasileiro de Custos. Florianópolis. 2017.

FONIF. Pesquisa: **A contrapartida do setor filantrópico para o Brasil**. FONIF, 2018. Disponível em: <<http://www.asav.org.br/wp-content/uploads/2019/04/Pesquisa-Setor-filantr%C3%B3pico-2018-FONIF.pdf>>. Acesso em: 06 nov 2019.

FONIF. Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas. **Observatório da Filantropia**, 2019. Disponível em: <<https://public.tableau.com/profile/observatoriodafilantropia#!/vizhome/ObservatriodaFilantropia-RiodeJaneiro/RJ>>. Acesso em: 10 out 2019.

FREITAS, A. G. R. et al. **Instrumentos da Contabilidade Gerencial**: um estudo de caso em um hospital universitário federal. Florianópolis: CIDESP. 2018. p. 1230-1252.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade gerencial**. 14ª. ed. Porto Alegre: AMGH, 2013. 776 p.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GUERRA, M. **Análise de desempenho de organizações hospitalares**.: Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Universidade Federal de Minas Gerais, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria. 144f. Belo Horizonte. 2011.

HEINZE, R. S. S.; ANTONELLO, N. R. B.; KLIDZIO, R. **Análise e simulação de cenários**: estudo de caso em uma empresa do setor de agroalimentos. Belo Horizonte: ENEGEP, 2011.

IBGE, INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Cidades. **Barra Mansa**, 2019. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/rj/barra-mansa>>. Acesso em: 10 out 2019.

KWASNICKA, E. L. **Introdução à Administração**. 6ª. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2005.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Atlas, 1995.

LEMONS, V. M. F.; ROCHA, M. H. P. **A gestão das organizações hospitalares e suas complexidades**. VII Congresso Nacional de Excelência em Gestão. 2011.

LESCA, H.; ALMEIDA, F. C. **Administração estratégica da informação**. Revista de Administração 29.3, p. 66-75, 1994.

MÁRIO, P. C. et al. **A utilização de instrumentos de Contabilidade Gerencial em entidades do terceiro setor**. Sociedade, Contabilidade e Gestão, Rio de Janeiro, v. 8, n. 1, jan./abr. 2013.

MARION, J. C.; RIBEIRO, O. M. **Introdução à contabilidade gerencial**. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2009.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Conceitos e definições em saúde**. Brasília: Secretaria Nacional de Ações Básicas de Saúde, 1977. 39 p.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Relatório de Gestão**. Brasília: Governo Federal, 2018. 226 p. Disponível em: <[http://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/relatorio\\_gestao\\_2018.pdf](http://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/relatorio_gestao_2018.pdf)>. Acesso em: 8 out 2019.

NETO, J. O. C. et al. **Aplicabilidade do custeio baseado em atividades: um estudo em hospitais filantrópicos do município de São Paulo**. Acta Negócios, Engenheiro Coelho, SP, v. 1, n. 1, p. 99-128, 1º semestre de 2017.

OLIVEIRA, C. E. et al. **Um estudo acerca da utilização de instrumentos da controladoria em entidade hospitalar do terceiro setor**. Revista Gestão, Inovação e Negócios, v. 3, n. 1, p. 22-38, 2017.

OLIVEIRA, E. P.; COLARES, A. C. V.; FERREIRA, C. O. **Entidades do terceiro setor: importância do conhecimento e cumprimento das obrigações acessórias**. XI Congresso Online - Administração. 2014.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial**. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2012.

PRADO, M.; KICH, M. C. **Análise do desempenho econômico-financeiro das empresas de saúde: um estudo em um hospital filantrópico.** Revista de Administração e Negócios da Amazônia, Manaus, v. 10, n. 2, p. 120-142, mai/ago. 2018.

RAIMUNDINI, S. L. et al. **Aplicabilidade do custeio baseado em atividades e análise de custos em hospitais públicos.** Revista de Administração, São Paulo, v. 41, n. 4, p. 453-465, out./nov./dez. 2006.

ROJO, C. A. **Planejamento estratégico: modelo de simulação de cenários – uma aplicação em instituição de ensino.** Cascavel: Assoeste, 2006.

SCHNEIDER, A. P.; MACHADO, M. M. **Planejamento estratégico: Deccory Com. e Serv. de Pintura Ltda.** Revista Interdisciplinar Científica Aplicada, Blumenau, v. 1, n. 02, p. 01-20, 2007.

SCHULTZ, G. **Introdução à gestão de organizações.** Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2016.

SERTEK, P.; ROBERTO, A. G.; MARTINS, T. S. **Administração e planejamento estratégico.** 2011.

SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação.** 3ª. ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.

SILVA, M. Z.; CECON, B. **Relação entre os artefatos de contabilidade gerencial e o ciclo de vida organizacional de empresas do setor de consumo cíclico.** XVI Congresso de Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2016.

SOUTES, D. O.; DE ZEN, M. J. C. M. **Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras.** Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 2005.

SOUZA, A. A. et al. **Controle de gestão em organizações hospitalares.** Revista de Gestão USP, São Paulo, v. 16, n. 3, p. 15-29, 2009.

SOUZA, M. F. C. **Uma contribuição da contabilidade na melhoria do processo das prestações de contas nas entidades do terceiro setor.** Dissertação (Mestrado) em Ciências Contábeis e Atuariais – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2011.

TEIXEIRA, A. J. C. et al. **A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo.** BBR. Brazilian Business Review, v. 8, n. (Edição em português. Online), p. 108-127, 2011.

ZANLUCA, J. C.; ZANLUCA, J. S. **História da Contabilidade**. Portal da Contabilidade, 2016. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/historia.htm>>. Acesso em: 8 out 2019.

## APÊNDICE A – TERMO DE AUTORIZAÇÃO



### TERMO DE AUTORIZAÇÃO PARA REALIZAÇÃO DE PESQUISA

Eu, Altair da Silva Carvalho, CPF \_\_\_\_\_ ocupo o cargo de Diretor Administrativo na instituição Santa Casa de Misericórdia de Barra Mansa, inscrito no CNPJ 28.683.712/0001-71, autorizo as alunas do Curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário de Volta Redonda – UNIFOA

1. Bianca Jordão matrícula 201600290;
2. Hosana Caroline matrícula 201500024;
3. Luana Vasques matrícula 201600820;
4. Thamirys Corrêa matrícula 201600336;

A realizarem uma pesquisa de campo aplicando um questionário para os setores de Controladoria e Contabilidade para realização de Trabalho de Conclusão de Curso, que tem como objetivo evidenciar as peculiaridades contábeis dos hospitais filantrópicos e avaliar as possibilidades de utilização de técnicas de controle gerencial aplicáveis a hospitais filantrópicos.

As alunas acima qualificadas se comprometem a:

- I – Obedecerem às disposições éticas de proteger os participantes da pesquisa, garantindo-lhes o máximo de benefícios e o mínimo de riscos;
- II – Assegurarem a privacidade e o anonimato das pessoas citadas nos documentos institucionais, de modo a proteger sua imagem, bem como garantem que não utilizarão as informações coletadas em prejuízo dessas pessoas e da instituição, respeitando deste modo as Diretrizes Éticas da Pesquisa Envolvendo Seres Humanos, nos termos estabelecidos na Resolução CNS Nº 466/2012 e obedecendo as disposições legais estabelecidas na Constituição Federal Brasileira, artigo 5º, incisos X e XIV e no Novo Código Civil, artigo 20.

Volta Redonda, 08 de Outubro de 2019

Altair da Silva Carvalho  
Santa Casa de Misericórdia de Barra Mansa

Altair da Silva Carvalho  
Diretor Administrativo  
Matr. 12479

Lana Cristina de Oliveira  
Lana Cristina de Oliveira  
Orientadora do Trabalho de Conclusão do  
Curso de Ciências Contábeis

Luana Vasques  
Luana Vasques  
Aluna do Curso de Ciências Contábeis

## APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO

*O presente questionário visa obter informações sobre o uso da Contabilidade Gerencial em Hospitais Filantrópicos, como parte da pesquisa de Trabalho de Conclusão de Curso dos alunos da Fundação Oswaldo Aranha de Volta Redonda - RJ. Tenha em mente que as respostas serão utilizadas para análise e obtenção de dados e responda com a maior riqueza de detalhes possível. Sua identidade não será revelada em momento algum da utilização dos dados, de forma que as respostas estarão seguras. Agradecemos sua participação nessa pesquisa e o tempo doado.*

*Atenciosamente,  
Bianca Teixeira, Hosana Caroline dos Santos, Luana Vasques e Thamirys Corrêa.*

Para fins de caracterizar melhor o entrevistado, responda com base na sua formação e experiência profissional:

**Questão 1)** Qual é sua formação?

---

---

**Questão 2)** Qual cargo que ocupa na empresa?

---

---

**Questão 3)** Quanto tempo de experiência nesse cargo?

( ) 0-2 anos

( ) 2-5 anos

( ) 5-10 anos

( ) Outro/comentários adicionais: \_\_\_\_\_

---

Para fins de caracterizar melhor a instituição analisada, responda com base na contabilidade e gerenciamento do hospital:

**Questão 4)** No hospital existe um setor específico para realização da contabilidade gerencial?

- ( ) Sim
- ( ) Não

**(a)** Em caso de resposta afirmativa, qual a razão da presença do setor?

- ( ) Atender à legislação
  - ( ) Gerenciamento interno
  - ( ) Outros
- 
- 

**(b)** Em caso de resposta negativa, qual a razão da ausência do setor?

- ( ) Alto custo para manter o departamento
  - ( ) Não há necessidade
  - ( ) O serviço é realizado por terceiros
  - ( ) Outros
- 

**Questão 5)** O hospital utiliza ferramentas de contabilidade gerencial?

- ( ) Sim
- ( ) Não

**(a)** Em caso afirmativo, quais das ferramentas de contabilidade gerencial são utilizadas?

- |   |                                     |
|---|-------------------------------------|
| ( ) Custeio por absorção                | ( ) <i>Benchmarking</i>             |
| ( ) Custeio variável                    | ( ) Valor econômico agregado (EVA)  |
| ( ) Custeio padrão                      | ( ) Orçamento                       |
| ( ) Custeio baseado em atividades (ABC) | ( ) Planejamento estratégico        |
| ( ) Retorno sobre o investimento        | ( ) Gestão econômica (GECON)        |
| ( ) Análise custo-volume-lucro (CVL)    | ( ) <i>Balanced scorecard</i> (BSC) |

( ) Outros

---

---

(b) Há quanto tempo essas ferramentas são utilizadas?

---

---

**Questão 6)** Na sua opinião, qual o impacto da implementação de ferramentas de contabilidade gerencial no hospital? Quais mudanças foram observadas?

---

---

---

---

---

---

---

**Questão 7)** Qual a razão da utilização da contabilidade gerencial?

( ) Controle

( ) Tomada de decisão

( ) Outros

---

---

**Questão 8)** Qual a relação entre a implementação de ferramentas da contabilidade gerencial e o desempenho econômico do hospital?

---

---

---

---

---

---

---

