

A UTILIZAÇÃO DAS FERRAMENTAS DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS NO AUXÍLIO DA TOMADA DE DECISÃO GERENCIAIS: UM ESTUDO DA SUA IMPORTÂNCIA NA PERCEPÇÃO DE GESTORES DAS ORGANIZAÇÕES DE SAÚDE

Jéssica Wandenkok Leal de Oliveira Campos¹
Douglas Caliman²

RESUMO

O artigo apresenta a importância da Gestão Estratégica de Custos para auxiliar na tomada de decisão dos gestores das Organizações de Saúde do Espírito Santo. Diante do exposto, visa responder ao problema de pesquisa: Qual a importância da gestão estratégica de custos na tomada de decisões gerenciais na percepção de gestores das Organizações de Saúde do Espírito Santo? Essa pesquisa justifica-se pela necessidade de um conhecimento maior sobre a utilização das ferramentas da gestão de custos na gestão das Organizações de saúde, já que representa ganhos gerenciais significativos na tomada de decisões mais assertivas. O objetivo geral é apresentar a importância da gestão estratégica de custos na tomada de decisões gerenciais nas Organizações de Saúde do Estado do Espírito Santo. Na metodologia realizou-se um estudo de campo através de um questionário divulgado por um *link* por meio do *WhatsApp* composto por 10 questões fechadas e 2 questões abertas aplicadas a 40 gestores de Organizações de Saúde. Nos resultados e conclusões foi verificado que a gestão estratégica de custos é considerada importante para os gestores e que traz ganhos significativos para as instituições de Saúde. Observou-se também que alguns gestores ainda desconhecem a sua correta utilização, mas com essa pesquisa se comprometeram a estudar mais sobre o assunto e aplicá-la corretamente. Essas informações confirmam que o pressuposto de que a Gestão Estratégica de Custos traz benefícios gerenciais para os as Organizações de Saúde e representa um importante auxílio na tomada de decisões gerenciais é verdadeira.

Palavras-chave: Gestão Estratégica de Custos. Organizações de Saúde. Tomada de decisão.

ABSTRACT

The article presents the importance of Strategic Cost Management to help decision-making by managers of Health Organizations in Espírito Santo. Given the above, it aims to answer the research problem: What is the importance of strategic cost management in making managerial decisions in the perception of managers in Health Organizations in Espírito Santo? This research is justified by the need for greater knowledge about the use of cost management tools in the management of health organizations, as it represents significant managerial gains in making more assertive decisions. The general objective is to present the importance of strategic cost management in managerial decision-making in Health Organizations in the State of Espírito Santo. In the methodology, a field study was carried out through a

¹ Graduanda em Ciências Contábeis pela Unisaes Centro Universitário Salesianos (jessica.leal@souunisaes.com.br)

² Doutor em Ciências Contábeis, Orientador pela Unisaes Centro Universitário Salesianos (dcaliman@salesiano.br)

questionnaire released by a link through WhatsApp composed of 10 closed and 2 open questions applied to 40 managers of Health Organizations. In the results and conclusions it was verified that the strategic management of costs is considered an important tool by the managers and that it brings significant gains for the Health institutions. It was also observed that some managers are still unaware of its correct use, but with this research they committed themselves to studying more about the subject and applying it correctly. This information confirms that the assumption that Strategic Cost Management brings managerial benefits to Health Organizations and that it represents an important aid in making managerial decisions is true.

Keywords: Strategic Cost Management. Health Organizations. Decision making.

1. INTRODUÇÃO

O crescimento da globalização tem tornado o ambiente organizacional cada vez mais complexo e recheado de riscos devido ao aumento da competitividade e das mudanças que acontecem constantemente graças às crescentes inovações tecnológicas. Diante dessa realidade, os gestores passam a ter maiores responsabilidades em todo o processo decisório e por isso precisam possuir ferramentas para minimizar tais riscos e aumentar a rentabilidade de suas escolhas. A gestão de custos pode ser usada como uma importante ferramenta gerencial pelas empresas independente do setor e ramo de atuação, entretanto é necessário ter conhecimento sobre a sua aplicabilidade e utilização, objetivando um melhor resultado organizacional (PACHECO; CALARGE, 2005).

O presente estudo visa descrever a importância da gestão de custos nas Organizações de Saúde, bem como mostrar as ferramentas de custos utilizadas pelos gestores e por meio dos resultados da pesquisa citar as ferramentas utilizadas por eles e os seus benefícios na gestão. Antes de escolher o tipo de sistema da contabilidade de custos mais adequado para ser utilizado na empresa, faz-se necessário a análise dos obstáculos que possam surgir no decorrer do processo e também conhecer as principais dificuldades existentes, procurando soluções para contorná-las. Quando os gestores não levam em consideração esses detalhes importantes e nem estudam táticas para evitá-los, as organizações de saúde tendem a não ter sucesso no processo de implementação da gestão de custos ou desistem antes mesmo de iniciar as etapas necessárias (ROCHA, 2004).

Moraes e Oliveira (2011) relatam que como as empresas na maioria das vezes não possuem uma visão clara sobre a divisão e alocação dos custos, tornam-se incapazes de converter os ganhos financeiros em estratégias para uma melhor gestão. Diante da informação apresentada, observa-se que a gestão de custos e a gestão financeira bem elaboradas e definidas são de grande importância para as organizações independente do ramo de atuação e do setor em que estão inseridas. Isso ocorre porque além de garantir o sucesso organizacional, também traz recursos para a sobrevivência das mesmas no mercado cada vez mais acirrado e de difícil permanência.

A gestão de custos representa uma importante ferramenta para os gestores/empreendedores independente do ramo de atuação da empresa, porque ela é capaz de fornecer dados fundamentais que auxiliam no processo de tomada de decisão e na formulação do planejamento estratégico das organizações. Com as informações adquiridas pela gestão de custos, outros aspectos da empresa possuem mais clareza e qualidade e isso é refletido no desenvolvimento do Fluxo de Caixa, da

Demonstração de Resultado do Período (DRE), do Balanço Patrimonial e no controle das despesas e dos custos (QUEIROZ, 2005).

Ter o conhecimento sobre os custos, sobre como calculá-los e compreender como eles são alocados e como influenciam nos demais aspectos da gestão é uma vantagem importante para promover maior capacitação dos gestores, porque as informações adquiridas podem ser fundamentais para auxiliar no processo da tomada de decisão. Dependendo da situação e da necessidade, os gestores podem ter mais clareza para escolher a melhor decisão a ser tomada naquele momento e também estarem aptos a enfrentar as consequências do problema, tendendo a minimizar e reduzir os erros em decisões futuras (MARTINS; ROCHA, 2010).

O papel inicial da contabilidade de custos passou por grandes mudanças no decorrer dos anos, antes ela era responsável por fornecer apenas informações básicas para os gestores e com o tempo, as informações tornaram-se mais completas e com a necessidade de serem analisadas juntamente com relatórios específicos para cada situação. Além disso, a contabilidade de custos passou a ser uma ferramenta fundamental para a tomada de decisão por parte dos gestores por fornecer dados importantes sobre vários elementos da empresa (MARTINS,2010).

O estudo justifica-se pela necessidade de um conhecimento maior sobre a utilização das ferramentas da contabilidade de custos na gestão das Organizações de saúde, já que isso representa ganhos gerenciais significativos para os gestores na tomada de decisões mais assertivas e em outros aspectos empresariais. Além disso, torna-se necessário também o entendimento da sua correta utilização, bem como o estudo das vantagens que ela pode trazer para as empresas que empregam tal ferramenta em suas atividades.

A informação acima é confirmada pelos estudos de Macedo (2015) onde é possível ver o quão fundamental é que o gestor da organização de saúde se qualifique para gerar melhores resultados em suas tomadas de decisões utilizando todas as ferramentas que estiverem ao seu alcance. Já Moraes e Oliveira (2011) relata que muitos gestores não conhecem bem seus custos e que sem a correta identificação e utilização da contabilidade de custos seria uma tarefa difícil administrar os recursos de uma empresa de qualquer que seja o ramo de atuação, impactando direta ou indiretamente nos resultados da organização.

Diante do exposto sobre o tema abordado no decorrer desta pesquisa acadêmica, definiu-se que esse estudo tem como problema de pesquisa: Qual a importância da gestão estratégica de custos na tomada de decisões gerenciais na percepção de gestores nas Organizações de Saúde do Espírito Santo? Ao final dessa pesquisa, almeja-se responder a esse problema de forma satisfatória, buscando não ter dúvidas em seus resultados.

O objetivo geral é apresentar a importância da gestão estratégica de custos na tomada de decisões gerenciais na percepção de gestores das Organizações de Saúde do Estado do Espírito Santo. Já os objetivos específicos são Identificar a utilização das ferramentas de gestão estratégica de custos pelos gestores das Organizações de Saúde; Verificar se os gestores reconhecem a importância da gestão estratégica de custos e Demonstrar sucintamente as dificuldades apresentadas em sua utilização pelos gestores.

O estudo possui grande importância para os gestores que buscam melhores soluções gerenciais por meio da pesquisa realizada acerca dos ganhos gerenciais por meio da aplicação adequada da gestão de custos. O assunto possui relevância no mercado,

uma vez que os custos gerados pelas decisões de escolha de materiais, fornecedores e aplicações dos recursos de maneira geral impactam significativamente os resultados da empresa, por isso, a gestão que está atenta a esses fatores e investe em conhecimento acerca do assunto tende a diminuir os riscos.

Observando a complexidade descrita por Macedo (2015) em gerir os recursos na área da saúde, é importante que se tenha profissionais preparados para administrá-los, uma estrutura de organização dos custos estabelecida e uma ferramenta que auxilie em um resultado satisfatório para a alta administração da instituição.

Como contribuição para os gestores e para a empresa, é possível observar por meio dos resultados, as perspectivas de outros gestores no tratamento dos recursos e suas decisões no que se refere aos custos e assim, se basear nas conclusões obtidas ao final da leitura e extrair informações positivas que lhes auxiliem em sua rotina gerencial. O estudo discutirá as dificuldades encontradas pela ausência da gestão de custos e o conhecimento dos gestores das organizações de saúde acerca das ferramentas de custos Método ABC, Planejamento Orçamentário, *Markup* e Margem de Contribuição, bem como a identificação das vantagens que a sua existência proporciona nas empresas que as utilizam.

Já como contribuição para os alunos e a academia, trata-se do enriquecimento do conhecimento, visto que as ferramentas de gestão de custos são necessárias para todos, pois auxilia em vários aspectos como será verificado no decorrer do trabalho. Os estudantes poderão se basear nessa pesquisa para realização de estudos com mesma temática, com atualizações que julgarem relevantes à sua pesquisa, explorando novos aspectos dos custos que impactam na administração de uma organização.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 GESTÃO DAS ORGANIZAÇÕES DE SAÚDE

Segundo Tajra (2008), a área da saúde é o setor empresarial onde encontra-se em maior crescimento nos últimos anos. Por isso é importante que a sua administração seja cada vez mais eficiente e de qualidade para que assim resultados eficazes possam ser alcançados. Por outro lado, os hospitais são sistemas complexos, já que lidam diretamente com pessoas e suas vidas.

Com o crescimento do setor empresarial na área da saúde, tornou-se necessário uma preocupação maior por resultados cada vez mais assertivos e de qualidade. Como mencionado acima, a área da saúde é complexa por envolver vidas e sentimentos, já que está lidando com a enfermidade das pessoas. Nos estudos sobre custos, observa-se também que os custos nessa área também são pouco definidos.

Macêdo, Romeiro e Marsiglia (2015), ressaltam que o conhecimento das práticas gerenciais e administrativas são importantes para todos os profissionais em todas as áreas, especialmente para o administrador hospitalar, porque ele deve acima de tudo alcançar os objetivos sociais da Organização. Para que isso seja possível, tal profissional deve atuar de forma participativa na gestão sem esquecer de fornecer a devida importância para o funcionamento adequado do estabelecimento, focando nas condições físicas, materiais e humanas favoráveis para toda a equipe, para com isso conseguir atingir a eficiência máxima nas suas atividades.

O conhecimento de gestão é importante para todos independente do ramo de atuação e com os hospitais e organizações de saúde isso também ocorre. O administrador deve conhecer as ferramentas gerenciais e também saber como aplicá-las de forma mais eficiente, porque o conhecimento deve estar atrelado ao uso correto para que melhores resultados possam ser alcançados.

Para Seixas e Melo (2004), a contratação de profissionais especializados na área da administração tem crescido consideravelmente, entretanto a maioria das Organizações hospitalares ainda são gerenciadas por médicos, enfermeiros e profissionais da saúde que desenvolvem as suas competências gerenciais por meio da prática nas suas atividades cotidianas.

Em seus estudos e pesquisas, Farias (2016) afirma que os enfermeiros na maioria das vezes participam dos processos gerenciais juntos com os gestores e os médicos sem ocuparem os cargos de gestão. Isso ocorre porque eles possuem papéis importantes dentro das clínicas e dos hospitais em que trabalham e conhecem os setores e assim podem ser importantes aliados aos gestores dentro dessas organizações.

Albano e Freitas (2013) relatam que quando o enfermeiro desenvolve as suas funções de auxiliar no processo gerencial, eles ficam especializados em exercer várias responsabilidades como, por exemplo, o de atuar como chefe de unidade, gerente ou diretor de divisão de serviço. Isso prova que além de participar de atividades assistenciais, os enfermeiros também desenvolvem práticas de organização, planejamento, direção, coordenação e controle no seu dia a dia e por isso são aptos a atuar nos processos de gestão.

Para Macedo (2015) o profissional responsável pela administração hospitalar deve ser ágil e assertivo em suas decisões, ou seja, precisa ser correto e firme no processo decisório. Também é importante que ele tenha facilidade em seus relacionamentos interpessoais, seja apto para trabalhar com equipes multidisciplinares de profissionais da saúde e o mais importante de tudo, ele deve ter um ótimo conhecimento em toda a área hospitalar e sempre estar focado nos resultados.

O autor ainda ressalta que a área da saúde é onerosa devido a todos os processos envolvidos e os equipamentos e medicamentos que são necessários em todos os seus setores e com isso, a administração hospitalar é tão complexa e precisa ser realizada com cautela e responsabilidade. Diante dessa realidade, torna-se importante contratar um profissional altamente qualificado, responsável e comprometido em suas atividades. O administrador atua como uma espécie de mediador, já que as instituições hospitalares são formadas pela parte financeiro-administrativa e a área da saúde, ou seja, por médicos, enfermeiros e demais profissionais e todos com um objetivo comum: que é o melhor tratamento para seus pacientes (MACEDO, 2015).

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS E SUAS APLICABILIDADES

A utilização da Contabilidade de custos na área gerencial é de grande importância para a gestão, principalmente no que tange ao seu uso na análise de relatórios para a tomada de decisão. As informações geradas pelas ferramentas que utilizam os dados contábeis/financeiros auxiliam na administração das empresas e são direcionadas de acordo com as necessidades internas da organização, como é o caso na gestão de custos, que é um método administrativo eficiente e compreende os gastos, as arrecadações e os recursos alocados no processo de desenvolvimento dos

objetivos estabelecidos pelas empresas (CREPALDI, 2011, ALBANO; FREITAS, 2013).

Em seus estudos, Albano e Freitas (2013) ressaltam que a gestão de custos pode ser definida como um método administrativo que busca compreender os gastos, as arrecadações e os recursos alocados no processo de desenvolvimento das atividades em conformidade com os objetivos estabelecidos no plano estratégico das empresas.

A contabilidade de custos tem grande importância na área da saúde, porque ela possibilita uma melhor avaliação dos resultados, por meio do controle dos registros dos custos, das despesas administrativas, tributárias, comerciais, financeiras e demais despesas dos estabelecimentos de saúde. Além disso, o conhecimento de custos proporciona que os objetivos de planejamento e organização sejam alcançados e como consequência gera a prestação de serviços com mais qualidade e menor custo, graças ao controle das despesas e adequada aplicação dos recursos (MARTINS, 2001).

Como consequência da competitividade no mercado, os responsáveis pela gestão das empresas precisam conhecer e utilizar várias ferramentas de gerenciamento para uma administração dos recursos adequada e para a melhor execução de suas atividades. Diante dessa realidade, a contabilidade de custos torna-se uma importante aliada dos gestores na busca de vantagens competitivas frente aos seus concorrentes (SANTOS, 2011).

De acordo com Nunes *et al.* (2017) ao analisar as empresas e seus concorrentes, percebe-se que no contexto brasileiro o setor da saúde é um dos que mais necessitam de modernizações, já que eles ainda possuem em sua maioria, métodos contábeis mais tradicionais e sem muito desenvolvimento. Com isso, o conhecimento de custos tende a ser mais limitado, por não oferecer os parâmetros importantes e necessários para uma tomada de decisão mais assertiva e um melhor controle dos seus investimentos, suas finanças e de suas atividades.

Para resolver os problemas de custos entende-se que é necessário que exista uma eficiência e a eficácia organizacional e gerencial. As empresas do setor de saúde precisam ter os seus custos aliados aos serviços oferecidos e esses serviços devem ter qualidade para que a satisfação dos pacientes seja atingida no decorrer do processo de prestação dos atendimentos (NUNES *et al.*, 2017).

A gestão de custo tem se mostrado como uma ferramenta muito importante na administração dos resultados das instituições em seu planejamento econômico e financeiro, visto que os cálculos de margens de procedimento, assim como os de identificação de instalações, níveis de atividade do hospital e demais ferramentas que auxiliam na expansão do atendimento do público são de grande valia para os gestores, considerando a escassez dos recursos atualmente (ARTUZO *et al.*, 2018).

Dallora e Foster (2013) descrevem que a realidade das organizações de saúde tende a ser um pouco diferente das demais empresas. Isso acontece, porque os gestores responsáveis pela administração desses estabelecimentos normalmente possuem pouco conhecimento acerca dos custos que existem nesses locais e as informações são em sua maioria insuficientes ou aproveitadas incorretamente.

Uma solução eficaz para esse problema é desenvolver os profissionais desta área, promovendo cursos de qualificação e profissionalização para que os gestores possam conhecer melhor o ambiente que estão atuando e as particularidades que existem em seus custos e demais aspectos. Por isso que o conhecimento de custos se torna necessário e importante nesse contexto, para promover mais responsabilidade a

autonomia dos gestores no assunto e também aprimorar a gestão organizacional (DALLORA; FORSTER, 2013).

2.3 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

A gestão estratégica de custos, também conhecida pela sigla GEC, trata-se de criar valor para o cliente e promover a melhoria contínua dos processos de gestão da empresa. Para que isso seja possível, é considerada toda a cadeia de produção e não apenas analisadas as atividades individualmente (QUESADO; RODRIGUES, 2007).

Já Prado (2004) descreve em seus estudos que a gestão estratégica de custos objetiva principalmente garantir o fornecimento correto das informações necessárias para as empresas para que dessa forma os clientes recebam o que desejam em relação a qualidade oferecida, as oportunidades criadas e conseqüentemente a geração de valor desenvolvida.

Com a utilização da gestão estratégica de custos, os gestores tornam-se capazes de desenvolver habilidades para identificar estratégias mais assertivas que possibilitem ter maior vantagem competitiva frente aos seus concorrentes no mercado e também ter o conhecimento do uso correto dos custos a fim de garantir maiores resultados financeiros (HANSEN; MOWEN, 2001).

Pelo aumento da competitividade e a busca pela sobrevivência no mercado, torna-se cada vez mais importante o correto conhecimento dos gestores acerca das ferramentas de gestão estratégica de custos. A apuração e alocação assertiva dos custos por meio dessa ferramenta estratégica é necessária para promover um equilíbrio nas finanças da empresa e também preparar os gestores para eventuais problemas financeiros que possam ocorrer (CAMPOS; ARIDA, 2009).

Diante das várias mudanças ocorridas na tecnologia, Santos e Pedreira (2016) explicam que com a complexidade da economia e a competitividade crescente, o profissional da contabilidade gerencial e estratégica passou a ser de grande apoio à gestão, uma vez que passou a ser capaz de exercer diversas funções, entre elas, as atividades de gestão e controle de informações. Para que tudo isso pudesse ocorrer, o contador gerencial precisou conhecer e utilizar corretamente técnicas estratégicas para auxiliar os gestores no processo decisório e isso desencadeou várias vantagens competitivas frente aos concorrentes.

A crescente instabilidade no mercado causada pelas diversas mudanças e inovações ao longo dos anos, possuir técnicas de gestão baseadas na estratégia torna-se uma habilidade necessária aos gestores. Com isso, tais profissionais precisam sempre estar atualizados e conhecer os instrumentos de gestão que atendam as necessidades da empresa em cada situação (CAMPOS; ARIDA, 2009).

Com essa nova realidade, tal profissional torna-se o detentor principal das informações e dados da empresa, responsável pelas áreas da contabilidade gerencial nos relatórios e na escrituração, na contabilidade de custos apurando os custos, na contabilidade fiscal garantindo a emissão das declarações acessórias e que todas as obrigações tributárias sejam cumpridas corretamente e no controle patrimonial e financeiro, bem como também no planejamento e na auditoria interna (SANTOS; PEDREIRA, 2016).

A gestão estratégica de custos representa uma importante ferramenta gerencial, isso ocorre porque as informações obtidas pelo gerenciamento dos custos são importantes para todas as áreas da empresa possibilitando uma visão ampla tanto econômica

quanto financeira e também auxiliam no processo de planejamento e na tomada de decisão mais assertivas (CAMPOS; ARIDA, 2009).

2.4 A IMPORTÂNCIA DAS FERRAMENTAS DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS NAS ORGANIZAÇÕES DE SAÚDE

De acordo com os estudos de Santos (2013), a crescente necessidade dos hospitais em utilizar o máximo de seus recursos sem deixar de controlar seus gastos, a implantação de um sistema de custos torna-se uma estratégia fundamental para a tomada de decisão, assim como um meio de maior eficiência em gerar relatórios fidedignos para fins fiscais.

Soeiro e Wanderley (2019) relatam que quando os gestores precisam de informações sobre determinado rumo de ação, é necessário então que se trabalhe com os custos de modo a evidenciar a influência dessa linha de ação, assim demonstrar as consequências que poderão ocorrer no custo total e assim compreender que o uso da gestão estratégica de custos é utilizado de acordo com um fim específico. Desse modo, é importante que a gestão dos custos seja trabalhada com o intuito de auxiliar os gestores no planejamento e controle, sendo uma estratégia eficaz na tomada de decisão e manter a competitividade no mercado assegurando vantagens diante de seus concorrentes.

Conforme Costa *et al.* (2021) há uma grande variedade de ferramentas que a gestão estratégica de custos dispõe para serem usadas para apoio à tomada de decisão na gestão de empresas, assim como na formação de preço, planejamento das necessidades, sendo de grande ajuda no aumento da competitividade. Independente de ser um produto ou serviço oferecido pela organização, é importante que os custos sejam apurados da forma correta, pois os sistemas de informações serão alimentados por esses dados e os gestores irão utilizar tais sistemas para gerir as empresas.

Dentre os inúmeros instrumentos utilizados para controle dos custos, o estudo utiliza como base a ferramenta de planejamento orçamentário, o método de custeio ABC, o índice *markup* e a margem de contribuição para serem relacionados com as metodologias utilizadas para obtenção de dados junto aos gestores que participaram da pesquisa.

O planejamento orçamentário refere-se ao plano gerencial que é composto por metas de custos e receitas que se pretende atingir, logo o custo não deve ser encarado apenas como uma previsão de algo ao qual não haja problemas em ter mudanças futuras, mas sim um planejamento que deve ser seguido rigorosamente (DIEHL, 2004).

Outra ferramenta popular para controle dos custos é o Método ABC, que faz a gestão de todas as atividades que consomem os recursos, sendo possível identificar, mensurar, reduzir e até mesmo realizar processos de eliminação daquelas atividades que não agreguem o valor adequado ao cliente e nem o resultado esperado pela organização (PILZ; SOUZA; SILVA, 2009).

Segundo Tomé, Coelho e Colares (2013), como regra principal referente ao método ABC, os recursos são consumidos pelas atividades da empresa e não pelos serviços/produtos gerados por ela, sendo assim, são consideradas todas as atividades desenvolvidas para receber parte dos custos. Leone (2010) ressalta que é necessário como primeiro passo a identificação dos custos e despesas geradas pelas atividades

para então realizar a alocação às atividades e aos produtos/serviços, determinando os valores exatos no que diz respeito aos custos finais para formação do preço.

Há também o *markup*, que para Monteiro, Silva N. e Silva A. (2015) é comumente utilizado para formação do preço, mas para chegar no preço de venda é possível chegar ao valor do custo do produto, sendo nítidos os fatores que o compõem. Com essa identificação por parte da ferramenta, pode-se ter também um maior controle gerencial sobre esses fatores que geram custo.

Já a margem de contribuição segundo Martins (2010) é o “valor de sobra” que se encontra entre sua receita e o custo que é efetivamente gerado, atribuídos sem erros a cada unidade de produto ou aos serviços prestados. Tal valor somente é encontrado, pois a margem de contribuição utiliza apenas os custos variáveis, descartando os custos fixos, sendo assim, são incluídos apenas os custos que realmente foram gastos na fabricação ou atribuídos às atividades desempenhadas à prestação de serviços. Com isso, se tem maior confiança nas informações geradas com o intuito de apoiar as decisões do gestor (MARTINS; DINIZ; MIRANDA, 2012).

As ferramentas de gestão estratégica de custos aplicada corretamente nas organizações de saúde proporcionam grandes resultados que vão além do que apenas gerar relatórios, pois por meio do seu conhecimento é possível prever e controlar os gastos e as despesas e assim conquistar o sucesso da empresa a longo prazo. A contabilidade de custos também possibilita que as tomadas de decisões sejam mais assertivas, porque fornece aos gestores maiores informações e com isso garante maior embasamento em suas decisões, o que conseqüentemente gera saúde e longevidade para a empresa (SOEIRO; WANDERLEY, 2019).

É importante ressaltar que nas instituições hospitalares os custos costumam ser bem altos e por muitas vezes são mal administrados, isso acaba por gerar grandes preocupações por parte dos médicos, dos colaboradores, dos planos de saúde, dos fornecedores, dos pacientes e até mesmo ser algo visualizado pelo governo dependendo de sua relevância (GONÇALVES, 2013).

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Segundo Ferrão, R; Ferrão, L. (2012, p.73) “Pesquisa é o conjunto de procedimentos sistematizados, baseados em raciocínio lógico, na busca de soluções para os problemas nas diversas áreas, utilizando metodologia científica”. Nesse tópico foi descrito o conceito de pesquisa com o objetivo de deixar claro todos os métodos que foram utilizados nessa metodologia.

O estudo utiliza o método dedutivo e sua natureza é aplicada para que os objetivos propostos sejam alcançados. Essa pesquisa possui uma abordagem do problema tanto qualitativo como quantitativo, ao analisar os dados e ao caracterizar e analisar as informações obtidas nas respostas. Em relação aos objetivos, a pesquisa é descritiva e quanto aos procedimentos técnicos adotados como principal fonte de busca foi realizado um estudo de campo para responder ao problema de pesquisa proposto. A revisão bibliográfica também foi utilizada para embasar a pesquisa por meio da consulta de estudos anteriores sobre o mesmo tema para reforçar a finalidade da proposta da pesquisa e os seus objetivos.

Os sujeitos da pesquisa foram gestores de clínicas e hospitais que atuam na gestão desses estabelecimentos e que utilizam ou possuem conhecimento sobre os métodos de gestão estratégica. Nesse estudo não foi realizada uma pesquisa em uma única

empresa e com isso o foco foram os gestores e as informações sobre a sua gestão e não os estabelecimentos que eles gerenciam.

A pesquisa de campo foi aplicada a 40 gestores de clínicas e hospitais do Estado do Espírito Santo e a coleta de dados foi feita por meio de um questionário composto por 10 perguntas fechadas e 2 perguntas abertas desenvolvido na plataforma do *Google forms* e divulgado para os gestores das Organizações de Saúde por meio de links compartilhado por *whatsapp* em um período de aproximadamente duas semanas do dia 23/09/2022 até o dia 06/10/2022. Também foi deixado um campo para comentário em cada questão para que o gestor exponha seu ponto de vista acerca de suas respostas.

No questionário também é identificado o sexo, idade e a escolaridade dos participantes e ao atingir a amostra prevista anteriormente, não foram mais aceitas respostas. Aos gestores que respondiam as perguntas era sugerido que compartilhassem o questionário com outros gestores para assim ajudar na divulgação, entretanto não existiu nenhuma pressão nem obrigação para que essa pesquisa fosse divulgada por eles.

Segundo Gil (1999, p.128) questionário pode ser definido como uma ferramenta investigativa composta por questões abertas ou fechadas que serão apresentadas a pessoas com o objetivo de coletar informações sobre determinado assunto escolhido para buscar o conhecimento das opiniões, das crenças, das expectativas ou de algumas situações que foram vivenciadas pelas pessoas respondentes.

Os dados obtidos no questionário aberto foram fundamentais para trazer clareza à pesquisa e possibilitaram um melhor entendimento dos possíveis leitores. Por questões éticas e por respeito da própria vontade dos gestores, a identidade deles foi preservada e apenas os dados foram apresentados, visto que apenas essas informações são relevantes para tal estudo. A amostra de 40 gestores foi suficiente para enriquecer as pesquisas e foi definida de acordo com o número possível de pessoas que quiseram responder esse questionário. Isso ocorreu porque não houve intervenção alguma que pudesse manipular os resultados apresentados.

Quanto ao tratamento dos dados, utilizou -se a própria ferramenta do *Google forms* para obter os gráficos de cada questão e com isso realizou-se uma análise de conteúdo, o que possibilitou uma observação melhor sobre o assunto e a interpretação dos dados por meio da explicação escrita dos resultados obtidos. Em relação à hipótese de pesquisa, defende-se que o conhecimento da gestão estratégica de custos é considerada importante pelos gestores e que eles consideram como uma importante ferramenta de auxílio na tomada de decisões.

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Nesse tópico foram apresentados os resultados da coleta de dados realizada com os 40 gestores das clínicas e hospitais do Espírito Santo. A tabela 1 demonstra a caracterização dos respondentes em relação às variáveis gênero, idade e escolaridade.

Observou-se que a maioria dos respondentes são mulheres e a idade mínima foi de 24 anos e a máxima de 75 anos, sendo que a maioria dos respondentes compreendeu as idades de 24 a 33 anos e em relação à escolaridade, a maioria possui pós-graduação e os que possuem ensino médio completo relataram que estão iniciando uma graduação conforme distribuição dos dados da tabela abaixo.

Tabela 1 - Caracterização dos respondentes

Variáveis	Alternativas	Respondentes	Porcentagem
Gênero	Masculino	15	37,50%
	Feminino	25	62,50%
TOTAL		40	100,00%
Idade	24 a 33	16	40,00%
	34 a 43	11	27,50%
	44 a 53	5	12,50%
	acima de 54 anos	8	20,00%
TOTAL		40	100,00%
Escolaridade	Ensino Médio	3	7,50%
	Superior Completo	1	2,50%
	Pós-graduação	34	85,00%
	Doutorado	2	5,00%
TOTAL		40	100,00%

Fonte: Elaborado pelo autor

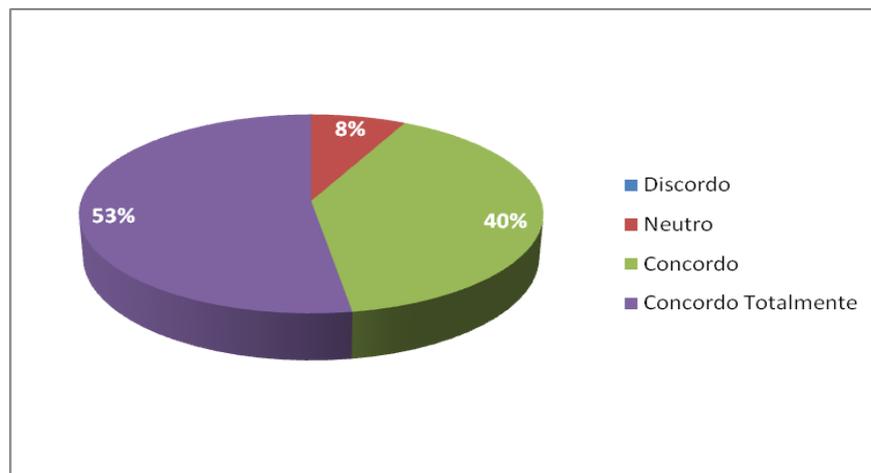
Dentre os dados obtidos, foi possível observar que 53% dos gestores concordam totalmente que a presença da gestão de custos bem definida na clínica/hospital tem melhorado o processo decisório, 40% concordam com essa afirmação e 8% são neutros em sua opinião por não conhecerem tal ferramenta ou por não saberem como utilizá-la corretamente.

A gestão de custo é muito importante quando o tema é decisão gerencial, isso ocorre porque, tal ferramenta contribuiu no enriquecimento das informações relevantes para as consequências de curto e longo prazo e também sobre a comercialização do produto, bem como a sua venda, compra e produção (MARTINS, 2010).

Em uma análise geral dos resultados obtidos, observa-se que os gestores respondentes de forma neutra nessa questão são aqueles que possuem apenas nível médio e que estão iniciando a sua graduação, com isso identificamos que o estudo de custos propostos nas Faculdades também auxiliam na identificação da sua importância e podem estimular o uso correto por parte dos gestores atrelado a cursos específicos na área.

Isso confirma que o estudo na área de gestão de custos é considerado importante. Vale ressaltar também que essa informação foi confirmada pelos próprios respondentes.

GRÁFICO 1 - A presença da gestão de custos bem definida em minha clínica/hospital tem melhorado o processo decisório

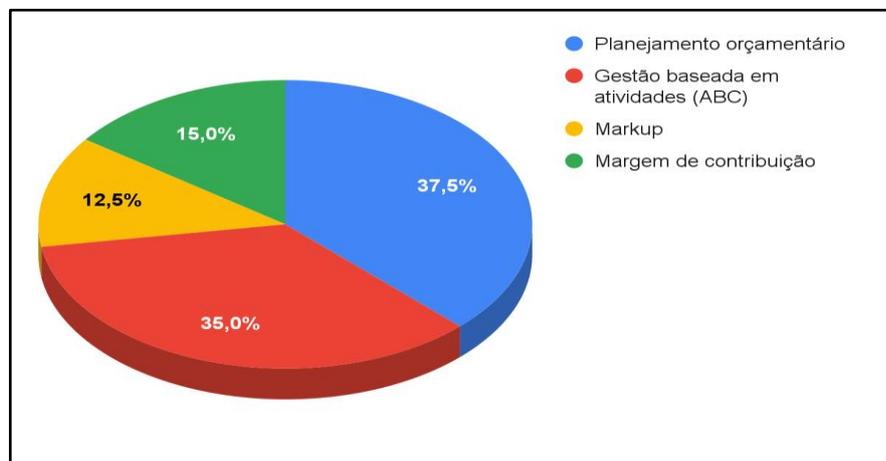


Fonte: Elaborado pelo autor

Dentre as diversas ferramentas de custos existentes, sugeriu-se aos gestores as seguintes ferramentas de custos: Planejamento orçamentário, Gestão baseada em atividades (ABC), Markup e a Margem de contribuição e depois disso questionou-se quais eram utilizadas por eles. Os resultados apresentados sobre o questionamento de quais ferramentas eram utilizadas, foram que 37,5% utilizam apenas o Planejamento orçamentário, 35% a gestão baseada em atividades, 15% usam a margem de contribuição e 12,5% utilizam o markup para apuração dos custos.

Os autores Fank, Angonese e Lavarda (2011) reforçam em seus estudos que com o plano orçamentário, é possível que a entidade tenha a confirmação de que as metas definidas anteriormente terão condições de serem alcançadas ou não e caso não sejam atingidas, essa ferramenta é capaz de estabelecer o que pode ser feito para que o problema possa ser resolvido.

GRÁFICO 2 - Considerando as ferramentas Planejamento orçamentário, Gestão baseada em atividades (ABC), Markup e a Margem de contribuição, qual é a mais utilizada Organização de saúde onde atuo

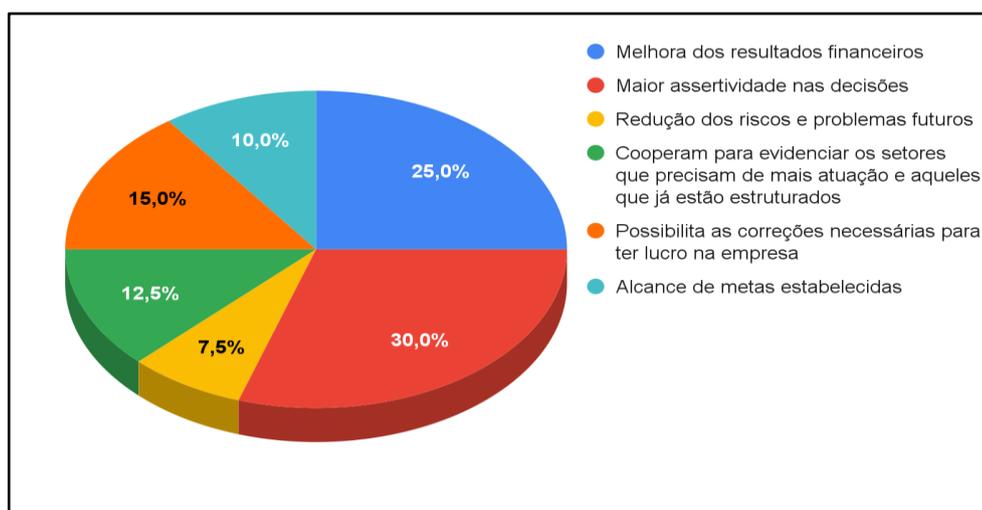


Fonte: Elaborado pelo autor

Na terceira questão, 30% responderam que garante maior assertividade nas decisões, 25% responderam que os benefícios são a melhora significativa dos resultados financeiros, 15% responderam que possibilita as correções necessárias para ter lucro na empresa, 12,5% acreditam que coopera para evidenciar os setores que precisam de mais atuação e aqueles que já estão estruturados, 10% que promove o alcance de metas estabelecidas e apenas 7,5% traz redução dos riscos e problemas futuros.

Para Luz (2018), quando a empresa enxerga os custos considerando-os como parte do planejamento estratégico, a entidade passa a valorizar esse elemento com maior importância, pois fazem parte não somente do preço de venda do produto ou serviço, mas também de sua idealização, a mão de obra envolvida e materiais que compõem o produto/serviço. Dessa forma, quando se trata o custo com maior atenção, tem-se a possibilidade de obter maior assertividade nas decisões e rentabilidade a longo prazo.

GRÁFICO 3 - Das ferramentas de custos que utilizo, quais os benefícios que tenho da sua utilização na Organização de saúde onde atuo



Fonte: Elaborado pelo autor

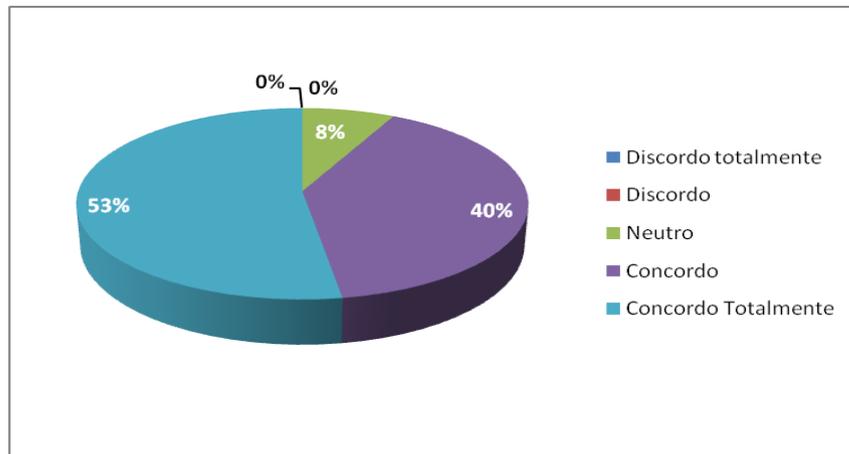
Na quarta questão, 53% dos gestores concordam totalmente que as ferramentas de gestão são essenciais para aumentar a eficiência organizacional da Organização de saúde que atuam, 40% apenas concordam com essa informação e 8% são neutros. Com base nos resultados obtidos infere-se que as ferramentas da gestão estratégica de custos representam grande importância para alcançar a eficiência organizacional.

Entretanto, observa-se que tal ferramenta só gera benefícios para os gestores quando utilizada corretamente, por isso não podemos apenas ter o conhecimento, mas não ter o local ideal para aplicá-la, ou ter um local propício para a sua implementação e não ter o conhecimento necessário, visto que o conhecimento e a correta utilização dessa ferramenta devem ser atitudes complementares e não devem agir separadamente.

Para Consoli, Pereira e Rebelatto (2019) a Gestão Estratégica de Custos é uma ferramenta que possui a capacidade de solucionar questões competitivas com grande eficiência e eficácia atendendo as necessidades na administração da empresa,

podendo avaliar e mensurar os custos e seu desempenho para melhor auxiliar na tomada de decisão.

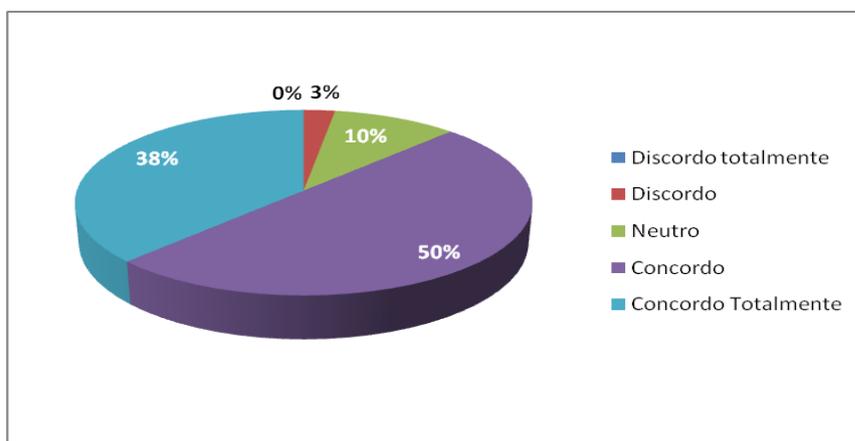
GRÁFICO 4- As ferramentas de gestão são essenciais para aumentar a eficiência organizacional da Organização de saúde onde atuou



Fonte: Elaborado pelo autor

Na quinta questão, 50% concordam que após a implantação das ferramentas de custos, a gestão financeira melhorou significativamente e isso trouxe lucro para a Organização de saúde, 38% concordam totalmente, 10% são neutros e apenas 3% discordam. A maioria concordou que a implantação das ferramentas de custos melhorou a situação financeira da empresa e trouxe benefícios como o lucro, favorecendo a ideia de que a partir do controle dos custos, das finanças e da alocação correta e distribuição, isso tende a evitar que hajam gastos desnecessários e possibilita a rápida correção dos problemas. É possível entender que o setor responsável pelos custos tenha guardado os registros/históricos das entradas e das saídas, assim como os investimentos e dos gastos imprevistos, evitando assim possíveis falhas futuras no decorrer do processo.

GRÁFICO 5 - Após a implantação das ferramentas de custos, a gestão financeira melhorou significativamente e isso trouxe lucro para a Organização de saúde



Fonte: Elaborado pelo autor

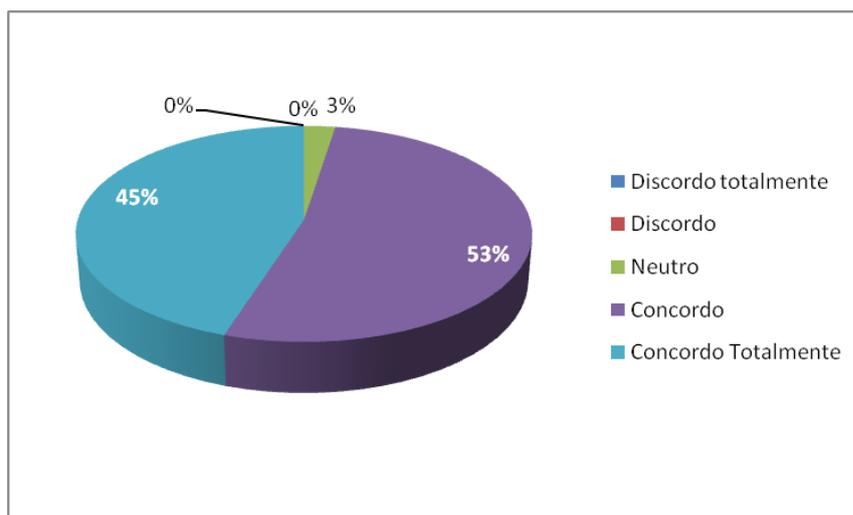
Magalhães *et al.* (2019) explica que controlar os custos é importante na gestão, pois consegue aumentar ou diminuir a produção de algum produto caso seja necessário buscando o melhor preço para o consumidor, verificando o desempenho das vendas e assim possuindo base para projetar qual o volume de venda que é necessária para que a empresa possa alcançar um determinado valor em seu lucro.

De acordo com as informações obtidas na sexta questão, 53% concordam que a gestão de custos auxilia nos processos de gestão e que ela é a responsável por acompanhar o orçamento da empresa, já 45% concordam totalmente com essa informação e 3% são neutros. Os gestores relataram que os custos e o orçamento da empresa devem caminhar juntos e por isso são tão importantes para todo o processo de gestão, desde as estratégias orçamentárias até a tomada de decisões gerenciais.

Segundo Frangiotti (2010) o orçamento está diretamente ligado ao plano estratégico da administração da empresa e com isso permite a identificação das ações mais importantes a serem executadas pela entidade, sendo possível focar com mais assertividade nas atividades do plano na ordem correta para obtenção dos resultados esperados.

Ainda sobre as respostas obtidas, os gestores que permaneceram neutros nessa questão mencionaram que não possuem uma opinião formada acerca dessa informação por falta de conhecimento, porém se mostraram interessados no assunto e se comprometeram a buscar mais conhecimento para que possam aplicar corretamente essa ferramenta tão importante em suas empresas. Com isso, esse estudo foi eficaz em trazer importância ao assunto da utilização da gestão estratégica de custos e da prática do acompanhamento do orçamento da empresa, por meio dos resultados obtidos e explicação do assunto para os gestores que demonstraram interesse e que ainda tinham alguma dúvida sobre o uso correto dessa prática e de seus benefícios.

GRÁFICO 6 - A gestão de custos auxilia nos processos de gestão e é a responsável por acompanhar o orçamento da empresa



Fonte: Elaborado pelo autor

Preparar orçamentos, analisar como os custos se comportam, determinar os preços, determinar responsabilidade e volume de produção, são atividades que auxiliam na tomada de decisão. Por isso, é necessário que seja realizado um planejamento

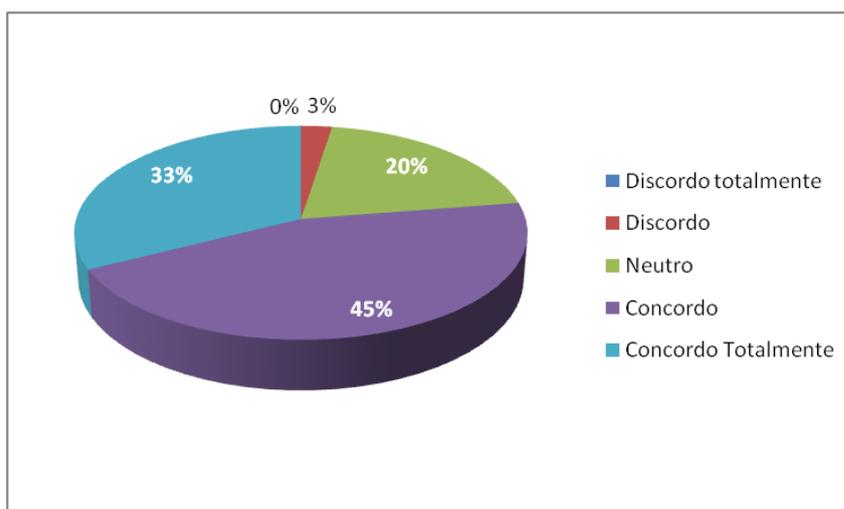
eficiente e o controle adequado para que sejam alcançados os resultados esperados a partir das atividades da empresa (PEINADO; GRAEML (2007).

Dos gestores que responderam tal questionário, na sétima questão 45% concordam que sua clínica/hospital tem maior reconhecimento e acreditação por utilizar corretamente as ferramentas de gestão de custos, 33% concordam totalmente com a informação, 20% são neutros e 3% discordam. Ao observar a utilização de métodos para reduzir custos, como a implantação de protocolos na área da saúde, por exemplo, como consequência esse uso reflete em qualidade e promove uma cultura de busca por melhores estratégias para diminuição de custos e eficiência na gestão (TORRES,2006).

Falar sobre acreditação e reconhecimento é algo bem importante e interessante, especialmente em Organizações de Saúde que lidam diretamente com a vida. Dessa forma, a maioria concorda com a importância da gestão estratégica de custos quando o assunto é trazer maior confiabilidade e segurança. Os gestores que permaneceram neutros nessa questão, na verdade também acreditam que essa relação entre reconhecimento e aplicação correta dos custos exista, entretanto não quiseram confirmar essa informação e mencionaram que vão se dedicar mais ao assunto para que possam aplicar na prática o que aprenderam por meio dessa pesquisa.

Assim como nessa e nas outras perguntas, os gestores ressaltaram que em algumas situações não possuem conhecimento acadêmico necessário para usufruir de todos os benefícios oferecidos pela aplicação correta da ferramenta estratégica de custos, entretanto comentaram que na prática já usavam várias técnicas de custos sem ao menos identificar que essas atitudes estavam relacionadas com a gestão de custos e que a partir dos questionamentos dessa pesquisa iam observar mais o que estavam executando em seu cotidiano e fornecer mais importância a essas ferramentas.

GRÁFICO 7 - Sua clínica/hospital tem maior reconhecimento e acreditação por utilizar corretamente as ferramentas de gestão de custos



Fonte: Elaborado pelo autor

Dos dados coletados na oitava questão, 53% concordam que em sua empresa existe um setor responsável pelo financeiro e que controla a gestão de custos, 28% concordam totalmente com essa informação, 10 % discordam dessa informação, 5% discordam totalmente, porque informam que em sua empresa não existe um setor

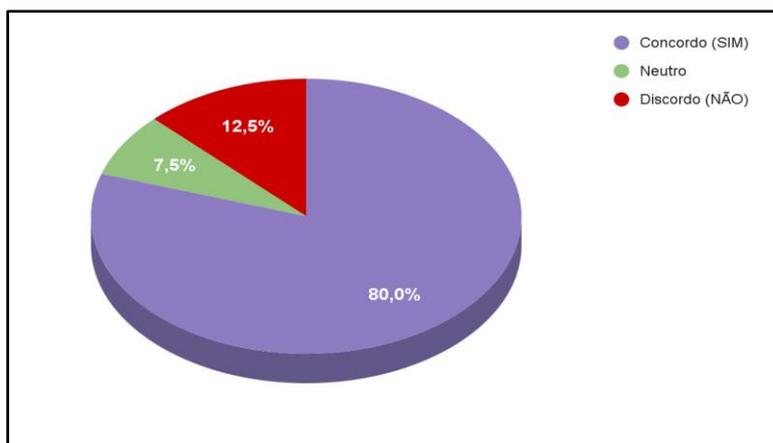
definido que seja responsável por essa função e que por isso tal função é feita pelo próprio gestor e 5% são neutros em sua resposta por falta de conhecimento.

Nos estudos de Pedrosa e Nascimento (2019), eles escolheram um único hospital para realizar o estudo de caso acerca da utilização de custos. Em seus resultados, eles identificaram que o Hospital em questão possui um Centro de Custos definido e estabelecido, apresentando um resultado semelhante do que encontrado no estudo deste artigo, já que a maioria dos gestores mencionaram que em sua clínica ou hospital existe um setor que cuida da parte financeira e de custos.

A contratação de um profissional para um setor específico onde são tratados os custos da empresa é uma necessidade do mercado, pois a noção contábil para se calcular custos, margem de contribuição, preços de venda além de participação no planejamento tributário colabora para a permanência da empresa no mercado (NASCIMENTO et al., 2013).

O resultado encontrado nessa questão mais uma vez confirma que os gestores consideram a ferramenta de gestão de custos importante para suas Organizações de Saúde, visto que a maioria investe em pessoas qualificadas para cuidar dessa área e em um setor específico para tratar de tal finalidade. Vale ressaltar também que a minoria que respondeu que não possuem esse setor próprio para tratar de custos relatam que se preocupam com essa pendência e que planejam futuramente ter um setor específico para tratar dos custos. Em uma análise geral, isso prova que todos os gestores que responderam ao questionário reconhecem a importância do conhecimento e alocação dos custos em suas empresas.

GRÁFICO 8 - Em sua empresa existe um setor responsável pelo financeiro e que controla a gestão de custos



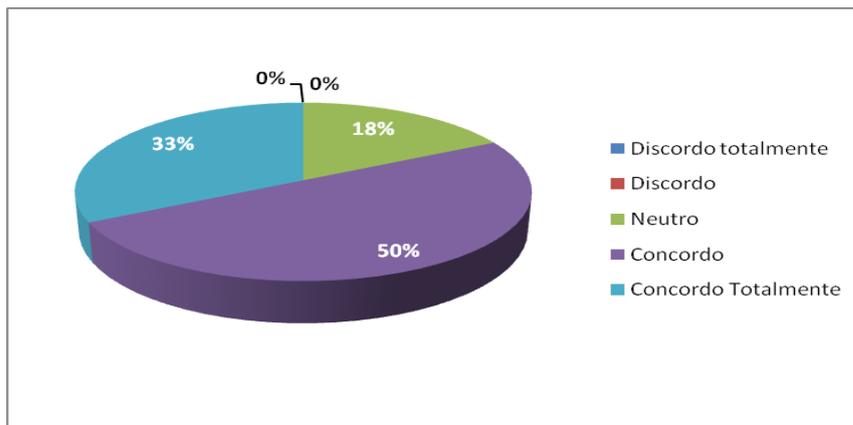
Fonte: Elaborado pelo autor

Os dados adquiridos na nona questão descrevem que 50% concordam que o financeiro e a gestão de custos é modelada em conformidade com a missão da empresa, bem como as crenças e valores dos principais dirigentes, 33% concordam totalmente com a informação apresentada e 18% são neutros. O fato da maioria dos gestores concordarem com a afirmação sugere que a missão deve estar alinhada com todos os aspectos da empresa. As pessoas que foram neutras informaram que não

possuem muito conhecimento sobre o assunto, mas se comprometeram a buscar informações para melhor aplicar a gestão de custos.

É a partir da conscientização dos membros internos da organização sobre os objetivos e metas, além da compreensão do planejamento estratégico, tático e operacional que vem o sucesso da entidade, bem como que essa visão do negócio seja comum a todos os colaboradores (PANEGALLI, 2004).

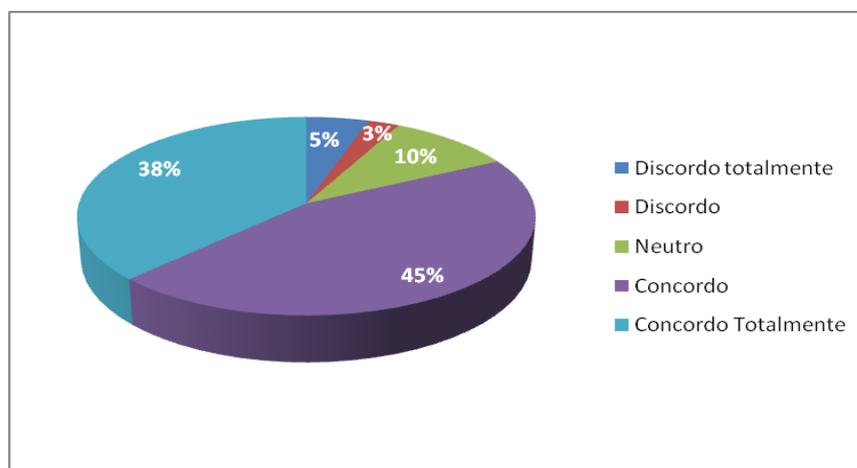
GRÁFICO 9 - O financeiro e a gestão de custos é modelada em conformidade a missão da empresa, bem como às crenças e valores dos principais dirigentes



Fonte: Elaborado pelo autor

Na décima questão, 45% dos gestores concordam com a informação, 38% concordam totalmente que como gestor da sua empresa, são também responsáveis por controlar os recursos consumidos por cada área, os custos e identificar se a meta estabelecida está sendo alcançada, 3% discordam e informam que deixam tal função para responsáveis pela gestão estratégica de custos, 5% discordam totalmente e informam que não possuem metas definidas e 10% são neutros.

GRÁFICO 10 - Como gestor da empresa controlo os recursos, os custos e identifico se a meta estabelecida por setor está sendo alcançada



Fonte: Elaborado pelo autor

Assim como na pesquisa de Borgert, Alves e Schultz (2010), os gestores das Organizações da Saúde analisados também em sua maioria eram profissionais responsáveis pelo controle de recursos, porém não tinham o domínio da utilização do conhecimento necessário das ferramentas do sistema de custos, mesmo reconhecendo a sua importância para essas empresas.

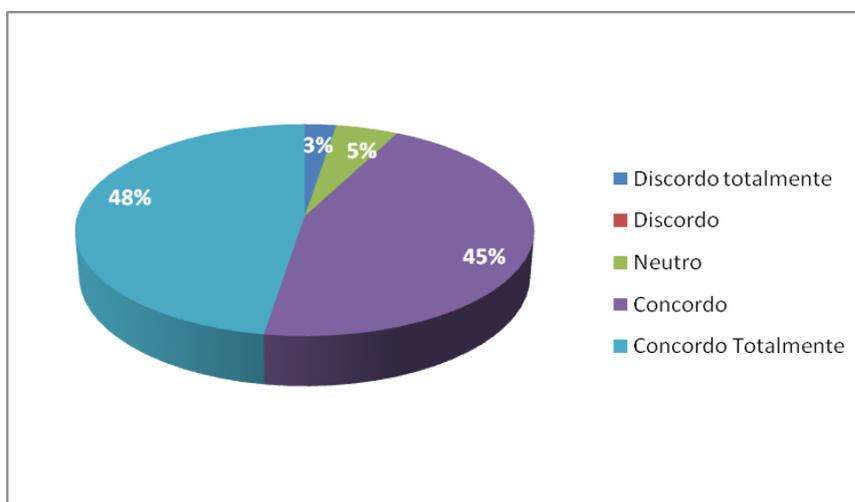
Para Francisco e Castilho (2006), o profissional que deseja se engajar no processo gerencial na área da saúde, precisa, antes obter conhecimentos de custos, reconhecendo que seu papel dentro da organização é ser um agente de mudanças, alcançando resultados positivos com maior equilíbrio e qualidade, observando entre os recursos limitados e a quantidade que melhor se adequa ao planejamento.

Dos dados obtidos na décima primeira questão, 48% concordam totalmente que as informações financeiras geram relatórios para que proporcione informações suficientemente úteis para os gestores tomarem decisões corretas e mencionam que são estas informações que vão auxiliar a assertividade das decisões e as correções quando necessárias, 45% concordam com essa informação, 3% discordam totalmente e informam que não fazem relatórios com essas informações e 5% são neutros em suas respostas.

De acordo com Martins e Rocha (2010) as informações captadas para análise da gestão de custos são fundamentais para maior assertividade no processo de tomada de decisão. Para formar a decisão é preciso estudar os custos, como calculá-los e compreender como eles são alocados e como influenciam nos demais aspectos da gestão.

A maioria dos gestores utilizam as informações financeiras de custos em seus relatórios e com isso conseguem ter melhores decisões que também tendem a ser mais assertivas. Entretanto aqueles que responderam que não usam essas informações para fazer relatórios e os que foram neutros, reconheceram a importância da formulação desses relatórios para ter maior assertividade e ter as informações de forma mais acessível quando precisarem e com isso se comprometeram a criar esse hábito em sua empresa e também admitiram que a falta dessa prática tem ocasionado perdas significativas para as suas empresas.

GRÁFICO 11 - As informações financeiras geram relatórios para que proporcione informações suficientemente úteis para os gestores tomarem decisões corretas



Fonte: Elaborado pelo autor

No total da amostra, na décima segunda questão 60% concordam que atualmente sentem-se mais seguros para tomar uma decisão estratégica no hospital/clínica, diante das informações que tenho sobre os custos do meu estabelecimento, 33% concordam totalmente com essa informação, 3% discordam e relatam que possuem receio à mudanças e 5% são neutros por não terem um setor responsável por custos tão definido e também por não possuírem conhecimento necessário sobre tal ferramenta.

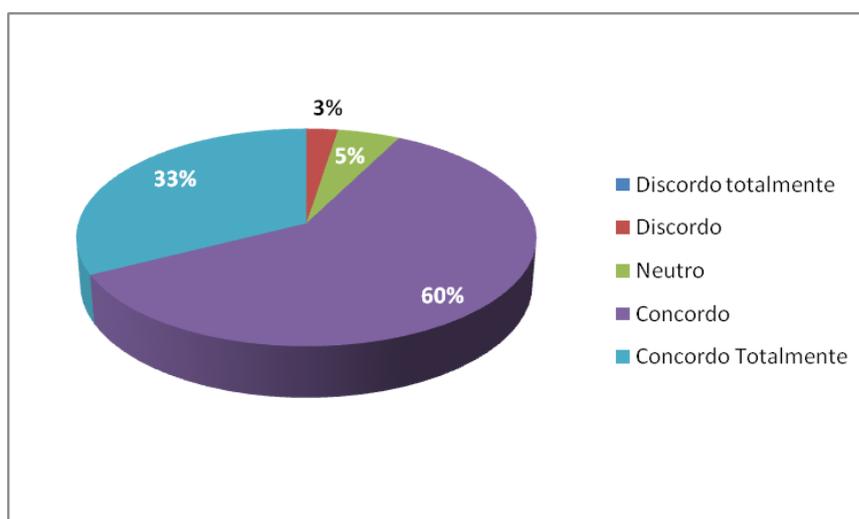
Quando a gestão estratégica de custos é aplicada corretamente nas organizações de saúde, proporciona grandes resultados que vão além do que apenas gerar relatórios, pois por meio do conhecimento dos custos torna-se é possível prever e controlar os gastos e as despesas e assim conquistar o sucesso da empresa a longo prazo (SOEIRO; WANDERLEY, 2019).

Com os dados obtidos nessa questão, se observa que mais uma vez é confirmado que a gestão estratégica de custos proporciona maior segurança nos gestores em suas decisões.

Aqueles que foram neutros em suas respostas reconheceram a importância da ferramenta de custos e se comprometeram a buscar maiores informações sobre a sua correta utilização para poderem aplicar esses conhecimentos em suas empresas para melhorar o processo gerencial, já que mencionaram que falhas poderiam ter sido evitadas em sua gestão caso tivessem esse conhecimento sobre a utilização correta da ferramenta da gestão estratégica de custos.

Os que responderam que são receosos diante das mudanças, também relataram que vão tentar contornar esse medo e futuramente passarão a aplicar a ferramenta de custos em suas empresas, entretanto antes disso querem estudar mais e conhecer melhor tal ferramenta e ver exemplos práticos na qual a sua utilização trouxe resultados benéficos para a gestão.

GRÁFICO 12 - Atualmente, me sinto mais seguro para tomar uma decisão estratégica no hospital/clínica, diante das informações que tenho sobre os custos do meu estabelecimento



Fonte: Elaborado pelo autor

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como objetivo geral apresentar a importância da gestão estratégica de custos na tomada de decisões gerenciais nas Organizações de Saúde do Estado do Espírito Santo. Sendo assim, os três objetivos específicos propostos foram: Identificar a utilização das ferramentas de gestão estratégica de custos pelos gestores das Organizações de Saúde; Verificar se os gestores reconhecem a importância da gestão estratégica de custos e Demonstrar sucintamente as dificuldades apresentadas em sua utilização pelos gestores.

Os gestores que não tiveram interesse em responder essa pesquisa foram automaticamente excluídos desta amostra. Isso ocorreu, pois apenas aqueles que responderam essa pesquisa de forma espontânea e sem imposição são realmente os que demonstraram os verdadeiros resultados desse estudo. Como todos responderam por vontade própria, sem imposição ou intervenções, a pesquisa não foi manipulada e seus resultados são fidedignos a proposta deste estudo.

Em relação à metodologia aplicada, foi utilizada uma amostra de 40 gestores de clínicas e hospitais localizados no estado do Espírito Santo, que por questões éticas e por decisão dos mesmos, não foram identificados nesta pesquisa. O questionário usado no estudo de campo foi construído na plataforma do *Google Forms* e divulgado pelo *link* distribuído no *WhatsApp*. Optou-se por realizar a maioria das perguntas fechadas pela dificuldade de respostas às perguntas abertas por conta do tempo dos gestores que era curto. Esse questionário foi respondido sem nenhuma intervenção, ou seja, eles tiveram a total liberdade de responder ou não a tais questões e dessa forma ninguém foi obrigado a preencher esse questionário.

Dentre as diversas ferramentas de custos existentes, foram sugeridas aos gestores apenas as seguintes ferramentas de custos: Planejamento orçamentário, Gestão baseada em atividades (ABC), *Markup* e a Margem de contribuição e depois disso questionou-se quais eram utilizadas por eles em sua empresa. Esse questionamento buscou identificar a ferramenta de custo mais conhecida e identificada pelos gestores.

Ao analisar os resultados apresentados em cada pergunta, verificou-se que a maioria dos gestores responderam que concordam com as afirmações apresentadas. A maioria concordou que a gestão estratégica de custos traz como principal benefício uma tomada de decisão mais assertiva e a maioria utiliza a ferramenta de planejamento orçamentário e descrevem que essa ferramenta confere maior assertividade nas decisões gerenciais.

Essas informações confirmam que a utilização da Gestão Estratégica de Custos realmente gera possíveis ganhos gerenciais para as clínicas e hospitais localizados no Espírito Santo e confere melhores resultados para os mesmos com as informações que são obtidas com essa importante estratégia. Com base nos dados apresentados com essa pesquisa acadêmica, os gestores reconhecem a importância e os benefícios da gestão estratégica de custos nas clínicas e nos hospitais no cenário atual e mesmo sabendo da importância de um gerenciamento que utiliza essa ferramenta de gestão, eles reconhecem que muitas vezes são falhos no que diz respeito a conhecer totalmente seus processos e também em utilizá-los em suas empresas.

Porém, quando aplicada corretamente na gestão, os ganhos gerenciais e suas melhorias são inúmeras, de tal forma que fazem comunicação com todos os níveis da organização, principalmente com o setor financeiro. Suas principais vantagens são: agilidade nos processos, maior confiabilidade das informações recebidas, maior

controle de finanças graças às ferramentas gerenciais específicas e de certa forma maior acreditação ao hospital e clínica.

Diante disso, o objetivo geral de apresentar a importância da gestão estratégica de custos na tomada de decisões gerenciais nas Organizações de Saúde do Estado do Espírito Santo foi respondido por meio dos resultados obtidos em cada gráfico. Já em relação aos objetivos específicos, foram identificadas as ferramentas de gestão de custos mais utilizadas e verificou-se que os gestores das Organizações de Saúde reconhecem a importância da gestão estratégica de custos e demonstrou-se que tais gestores apresentam algumas dificuldades como resistência a mudanças, falta de conhecimento específico na área e a inexistência de um setor e profissionais específicos apenas para tratar da gestão dos custos, que na maioria das vezes é executada pelos próprios gestores junto com outras atividades de outros setores.

As principais limitações dessa pesquisa foram a complexidade e abrangência do assunto abordado por existir inúmeros meios de se avaliar os custos e a dificuldade de tratar do assunto com gestores. Outra limitação foi a quantidade de ferramentas escolhidas para identificar na pesquisa, pois ao dar maior liberdade de apontar quais ferramentas os gestores utilizam poderiam ser identificadas mais informações.

Assim, conclui-se que como sugestão de novas pesquisas, novos estudos podem ser realizados com o mesmo objetivo ou considerando outras ferramentas que não foram utilizadas nesse trabalho, podendo ser aplicado também em outras áreas que não sejam da saúde e por meio de outros métodos de pesquisa, como por exemplo a questão do gráfico 7 onde questiona-se se a clínica/hospital possui maior reconhecimento e acreditação por utilizar corretamente as ferramentas de gestão de custos. Os resultados aqui demonstrados são amplos e interessantes. Por esse e outros motivos, o estudo realizado pode embasar o início de novas pesquisas nesse setor ou em outros setores.

REFERÊNCIAS

ALBANO, T. C.; FREITAS, J. B. Participação efetiva do enfermeiro no planejamento: foco nos custos. **Rev. bras. enferm.** [online]. 2013, vol.66, n.3, pp. 372-377. ISSN 0034-7167.

ARTUZO, F. D.; FOGUESATTO, C. R.; SOUZA, A. R. L. de e SILVA, L. X. da. Gestão de custos na produção de milho e soja. **Rev. bras. gest. neg. Scielo.** 2018, vol.20, n.2, pp.273-294. ISSN 1983-0807, 2018. Disponível em: Acesso em 04 maio.2022.

BORGERT, A.; ALVES, R. V.; SCHULTZ, C A. Processo de implementação de um sistema de gestão de custos em hospital público: um estudo das variáveis intervenientes. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, vol. 7, núm. 14, julho-diciembre, 2010, pp. 97-119. Universidade Federal de Santa Catarina - Florianópolis, Brasil

CAMPOS, G. R.; ARIDA, R. T. Gestão estratégica de custos nas cooperativas agropecuárias do estado do Paraná: nível de intensidade no uso das informações de custos para tomada de decisão e controle. **Rev. Ciênc. Empres. UNIPAR**, Umuarama, v. 10, n. 1, p. 37-55, jan./jun. 2009.

CONSOLI, M. V.; PEREIRA, F. da S.; REBELATTO, D. A. do N. A Gestão Estratégica de Custos como ferramenta para gestão econômica e estratégica das

empresas: o setor de autopeças nacional neste contexto. **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento**. Ano 04, Ed. 01, Vol. 06, pp. 05-22 Janeiro de 2019. ISSN: 2448-0959

COSTA, C. V.; CARVALHO, M. S.; PINTO, D. A.; VISENTIN, I. C.; SOUZA, F. M. C. Contabilidade de custos aplicada à gestão hospitalar: uma revisão teórica. **Revista Multidisciplinar Humanidades & Tecnologia (FINOM)** - ISSN: 1809-1628. vol. 29-abr./jun. 2021.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática** 5. Ed. - São Paulo: Atlas 2011.

DALLORA; A. B.; FORSTER, C. A. Gerenciamento de custos de material de consumo em um hospital de ensino. RAS - **Revista de Administração em Saúde**, São Paulo, v. 15, n. 59, p. 46- 52, 2013. Disponível em: <<https://teses.usp.br/teses/disponiveis/17/17139/tde-03032008-133139/pt-br.php>>. Acesso em 25 abr. 2022.

DIEHL, C.A. (2004): **Controle estratégico de custos: Um modelo referencial avançado**. [Tese– Doutorado em Engenharia da Produção]. Florianópolis: UFSC.

FANK, O. L., A., R.; LAVARDA, C. E. F. **A Percepção dos Gestores Acadêmicos de uma IES quanto às Críticas ao Orçamento**. Contabilidade, Gestão e Governança, (Vol. 14, n. 1), 2011.

FARIAS, D. C. **Análise das práticas de gestão hospitalar: um estudo das interfaces (e lacunas) funcionais no Hospital Universitário Antonio Pedro Da UFF**. Universidade Federal Fluminense Escola De Engenharia Departamento de Engenharia de produção laboratório de tecnologia, gestão de negócios e meio ambiente mestrado em sistemas de gestão. Dissertação de mestrado. Niterói, 2016.

FERRÃO, R. G.; FERRÃO, L. M.V. **Metodologia científica para Iniciantes em pesquisa**. 4. ed. Vitória, ES: Incaper, 2012. 254 p.

FRANCISCO, I.M.F.; CASTILHO, V. A inserção do ensino de custos na disciplina administração aplicada à enfermagem. Revista da Escola de Enfermagem da USP, v. 40, n. 1, p. 13-19, 2006.

FRANGIOTTI, A.T. **Elaboração do orçamento empresarial com base na geração de valor**. 2010. 126 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto. Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2010.

GIL, A. C. Métodos e técnicas de pesquisa social. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GONÇALVES, M. **Introdução à gestão de custos em saúde**. Brasília: MS, 2013.

HANSEN, D. R.; MOWEN M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos: livro de exercícios** (4o ed). São Paulo: Atlas, 2010.

LUZ, A. C. **Como a Gestão Estratégica de Custos melhora a lucratividade do seu negócio**. 2018. Disponível em: <20 <https://www.treasy.com.br/blog/gestao-estrategica-de-custos/>>. Acesso em: 18 Out. 2022.

MACÊDO, D. F. de; ROMEIRO, T. I. C.; MARSIGLIA, D. C. A importância do administrador na gestão hospitalar: percepção de médicos, enfermeiros e administradores de um hospital universitário. **Revista Foco**. Periódico dos Programas de Graduação e Pós-Graduação em Administração e Recursos Humanos.8(2), 37–58, 2015.

MACEDO, O. D. **Utilização da controladoria na administração em instituições hospitalares**. Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP. São Paulo, 2015.

MAGALHÃES, D. V. *Et al.* O papel da gestão de custos para tomada de decisão: um estudo de caso na empresa M. A. turbo diesel. **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento**. Ano 04, Ed. 01, Vol. 06, pp. 05-22 Janeiro de 2019. ISSN: 2448-0959

MARTINS, E. **Contabilidade de custos: inclui o ABC**. São Paulo: Atlas, 2001.388p. _____ . **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, E.; DINIZ, J. A.; MIRANDA, G. J. **Análise avançada das demonstrações contábeis: uma abordagem crítica**. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, E.; ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados**. São Paulo: Atlas, 2010.

MONTEIRO, M. F. M.; SILVA, N. T. da; SILVA, A. L. G. da. **Análise do método de custeio abc e formação de preços por mark-up: um estudo de caso numa empresa de varejo de madeiras**. XXXV Encontro Nacional de Engenharia de Produção, Fortaleza-CE, 2015.

MORAES, R. C. de; OLIVEIRA, W. de. **A importância da gestão financeira nas empresas**. *UNAR* (ISSN 1982-4920), Araras (SP), v. 5, n. 1, p. 51-58, 2011.

NASCIMENTO, M. *et al.* Fatores determinantes da mortalidade de micro e pequenas empresas da região metropolitana de Florianópolis sob a ótica do contador. **Revista Eletrônica Estratégia e Negócio**, v. 6, n. 2, p. 244-283, mai./ago. 2013.

NUNES, S. E. A. *et al.* **Custos hospitalares de pneumonia bacteriana grave em crianças: análise comparativa por diferentes métodos de custeio**. Einstein (São Paulo) Scielo. 2017, vol.15, n.2, pp.212-219. ISSN 2317-6385, 2017. Disponível em: Acesso em: 12 MAI.2022.

PACHECO, M. G.; CALARGE, F. A. **Gestão de custos no modelo de integração da estratégia de manufatura**. *Transinformação*, Campinas, v. 17, n. 1, p. 61- 77, 2005.

PANEGALLI, J. C. Facilitando o processo de planejamento e gestão nas organizações. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 1, n. 2, p. 11-40, jul./dez. 2004.

PEDROSA, A. J. G.; NASCIMENTO, do. J. M. L. Análise de custos hospitalares: um estudo de caso na unidade de nutrição clínica em um hospital universitário. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**. V. 16, n.2.Belo Horizonte, MG. 2019

PEINADO, J.; GRAEML, A. R. **Administração da produção: operações industriais e de serviços**. Ed. Curitiba: Unicamp, 2007.

PILZ, N.; SOUZA, M. A.; SILVA, E. J. **Estrutura e prática de gestão estratégica de custos**: estudo em uma empresa multinacional brasileira. Vale do Rio dos Sinos, 2009.

PRADO, Lauro J. **Série empresarial: Guia de custos. E-Book**: 1º julho 2004, versão 2. Disponível em: < www.widebiz.com.br/ebooks/prado/custos>. Acesso em: 14 AGO. 2022.

QUEIROZ, L. M. N. **Investigação do uso da informação contábil na gestão das micros e pequenas empresas da região do Seridó Português**. 2005. 140 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multi-institucional e Inter-Regional do Convênio UnB, UFPB, UFPE e UFRN, Brasília, 2005.

QUESADO, P. R.; RODRIGUES, L.L. A gestão estratégica de custos em grandes empresas portuguesas. **Revista Ibero Americana de Contabilidad de Gestion**, v.1, n.10, p.121-143, 2007

ROCHA, V. L. **Dificuldades na implantação de sistemas de custeio em instituições hospitalares**: um estudo de caso em um hospital de Florianópolis. 2004. 115f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

SANTOS, C. S., PEDREIRA, A. J. **Contabilidade gerencial**: um fator determinante na tomada de decisão. Núcleo Interdisciplinar de Pesquisa - Centro Universitário de Ciências e Pesquisa, 2016.

SANTOS, J. J. **Contabilidade e análise de custos**: Modelo contábil, Método de depreciação, ABC – Custeio Baseado em Atividade, Análise atualizada de encargos sociais sobre salário, custos de tributos sobre compra e vendas. São Paulo: Atlas, 2011.

SANTOS, L. F. B. **Gestão de Custos**: ferramentas para a tomada de decisões. Curitiba: InterSaberes, 2013.

SEIXAS, M. S.; MELO, H. T. Desafios do administrador hospitalar. **Revista Gestão & Planejamento**, v. 1, n. 10, p. 16-20, 2004.

SOEIRO, T. M. de; WANDERLEY, C. A. de. **A teoria institucional na pesquisa em contabilidade**: uma revisão. Scielo 2019, vol.26, n.89, pp.291-316. Epub Apr 25, 2019. Disponível em:.. Acesso em 12 MAR. 2022.

TAJRA, S.F. **Gestão estratégica na saúde**: reflexões e práticas para uma administração voltada para excelência. 2.ed. São Paulo: Iátria, 2008.

TOMÉ, G. S.; COELHO, H. P.; COLARES J. L. M. O Método ABC como Instrumento da Análise Estratégica. **Revista de administração e contabilidade - REAC**, - 21 -29. jan./dez. · n. 1 · v. 2· Santa Luzia, 2013.

TORRES, U. C. T. L. **Gestão por processos**: o protocolo como ferramenta para a melhoria da qualidade e de redução dos custos nos hospitais universitários. 2006. 274 f. Tese (Doutorado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2006.