

Análise da aplicabilidade do sistema de custeio baseado em atividades em um hospital público

Mirian Aparecida Micarelli Struett ¹

Antônio Artur de Souza ²

Simone Leticia Raimundini ³

RESUMO

Este trabalho trata das ferramentas de gestão em organizações hospitalares, com ênfase nos sistemas de custeio como instrumento da gestão financeira para a mensuração dos custos dos serviços prestados e a geração das informações para a tomada de decisão. Seu objetivo principal consiste, primeiro, em avaliar a aplicabilidade do sistema de custeio baseado em atividades como instrumento da gestão financeira nas organizações hospitalares e, segundo, em comparar os resultados obtidos com aqueles proporcionados pelo sistema de custeio tradicional. O estudo empírico foi realizado no setor de Ginecologia e Obstetrícia do Hospital Universitário Regional de Maringá. A coleta de dados deu-se por meio de entrevistas com profissionais que trabalham no setor, de observação direta e de pesquisa documental. Verificou-se que o hospital estudado não utiliza adequadamente as ferramentas de gestão financeira, fazendo uso do sistema de custeio tradicional para mensurar os custos dos serviços prestados. O estudo evidenciou que é viável implantar o sistema de custeio baseado em atividades em organizações hospitalares por apresentar informações mais úteis para a administração financeira do que o sistema de custeio tradicional. O trabalho também concluiu que, em relação ao sistema de custeio baseado em atividades, é necessário que os hospitais públicos disponham de subsídios necessários a sua implantação, manutenção e geração das informações.

Palavras-chave: Custeio baseado em atividades. Hospitais - Administração. Hospitais públicos - Gestão. Hospital Universitário Regional de Maringá.

¹ Mestranda em Administração, Universidade Estadual de Londrina (UEL).

² Ph.D. em Finanças, Professor de Contabilidade e Finanças do Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Nacional de Brasília (UNB).

³ Mestre em Administração (UEM), Professora de Contabilidade do Departamento de Ciências Contábeis, FAFIMAN.

1 INTRODUÇÃO

No decorrer da década de 1990, a economia brasileira passou por grandes transformações. Alguns temas mereceram atenção especial, como: controle da inflação, reorganização do sistema público e abertura do mercado. A área da saúde está inserida neste cenário. Para o sistema de saúde brasileiro - público e privado -, as conseqüências refletem-se na gestão financeira. As organizações hospitalares não se preocupam em mensurar custos e em fazer controle e planejamento dos recursos financeiros e operacionais, pois desconhecem as ferramentas de gestão.

As organizações hospitalares, diante dos problemas decorrentes das transformações que afetaram a área da saúde, buscaram auxílio nas ferramentas de gestão. Nesse sentido, os sistemas de custeio logo se destacaram, na medida em que, simultaneamente, mensuram o custo dos serviços e geram informações para o planejamento, o controle e a tomada de decisão. Essas organizações hospitalares, de modo geral, utilizam o sistema de custeio tradicional (custeio por absorção ou custeio direto).

A análise da aplicabilidade do sistema de custeio baseado em atividades (ABC) em um hospital público como ferramenta de gestão financeira constituiu a ênfase deste trabalho. Durante a aplicação do sistema ABC na organização em estudo, analisou-se sua adequação em relação às informações geradas, ao processo de apuração de custos, às limitações encontradas e aos benefícios proporcionados. Compararam-se, também, os resultados apurados na pesquisa com aqueles obtidos com a adoção do sistema de custeio utilizado (custeio por absorção), fazendo-se a análise das principais diferenças observadas quanto às informações geradas para a administração da organização.

Este trabalho contempla uma fundamentação teórica (seção 2) e a descrição da metodologia de pesquisa (seção 3); seguida pela seção 4 que apresenta os estágios da pesquisa: descrição do hospital, levantamento dos recursos e dos custos, definição das atividades e dos direcionadores de custos e comparação do custo apurado pelo sistema ABC e pelo custeio por absorção, atualmente em uso pelo hospital; e a última seção (seção 5), que apresenta as conclusões e as contribuições da pesquisa.

2 GESTÃO DAS ORGANIZAÇÕES HOSPITALARES

Os hospitais sempre foram considerados como organizações complexas, difíceis de administrar. A razão dessa complexidade deve-se à natureza emergencial do seu trabalho, à aplicação direta dos serviços em seres humanos, à difícil mensuração dos resultados, à diversidade de profissionais

envolvidos e a falhas no seu controle gerencial (CHERUBIN; SANTOS, 1997).

A partir da reestruturação que houve na área da saúde no Brasil, principalmente quanto à forma de pagamento dos serviços hospitalares e médicos, as organizações hospitalares tiveram que melhorar seu desempenho operacional e financeiro. Para cumprirem suas funções básicas - medicina preventiva e restaurativa e; ensino e pesquisa - tornou-se imprescindível adotar uma administração financeira competente (MEZOMO, 1992).

A administração financeira em organizações hospitalares deve levar em consideração sua natureza de prestadores de serviços em saúde. A compreensão dos conceitos: custo, controle e planejamento permite delinear o processo produtivo dessas organizações e identificar problemas financeiros e operacionais, gerando informações confiáveis para a tomada de decisão. É com esse objetivo que a gestão financeira tem os sistemas de custeio como ferramenta principal para dar suporte à administração das organizações hospitalares.

2.1 Sistemas de custeio

O sistema de custeio é uma ferramenta de gestão que dá suporte à administração em diversos aspectos: mensurar e controlar os custos e fornecer informações para o planejamento e para a tomada de decisão. Entre os modelos existentes, os hospitais têm optado pelos sistemas de custeio tradicional (custeio por absorção e custeio direto), por serem de implantação mais simples. Porém, o sistema ABC tem se apresentado como o mais adequado, pela acurácia em mensurar os custos, na qualidade das informações geradas e na adequação às peculiaridades das organizações hospitalares, embora com maior dificuldade na implantação.

2.1.1 Sistema de custeio baseado em atividades

A premissa básica do sistema ABC apóia-se no fato de que o consumo dos recursos ocorre a partir das atividades desenvolvidas no processo produtivo e de que, através das atividades, é possível mapear onde e como ocorrem os gastos. É a partir desse entendimento sobre as atividades que se verifica a primeira contraposição ao custeio tradicional. Enquanto este último não permite fazer um mapa econômico, e sim um arbitramento ao alocar os custos indiretos aos serviços, o sistema ABC aloca os custos indiretos aos serviços a partir das atividades, por meio dos direcionadores de custos que minimizam as distorções na alocação dos custos indiretos e representam o verdadeiro fator gerador de custos (KAPLAN; COOPER, 1998).

Considerando que as atividades são a base para mensurar o custo do serviço, pode-se interpretar tal operação como uma combinação envolvendo o uso dos recursos humanos, tecnológicos e materiais para a prestação dos serviços (ATKINSON et al., 2000; KAPLAN; COOPER, 1998). O fato de as atividades

combinarem diversos recursos ao desenvolverem um serviço significa que tal serviço, dependendo de sua complexidade, pode desenvolver um número elevado de atividades, que ocorrem em diferentes etapas no processo produtivo.

Identificar quais são as etapas que ocorrem na prestação de um serviço é o primeiro passo para iniciar o custeamento com base nas atividades. Tal identificação consiste no levantamento e na escolha das atividades que melhor representem o consumo dos recursos (GARRISON; NOREEN, 2001; MAHER, 2001). É possível ainda fazer a classificação das atividades de acordo com a frequência com que ocorrem e com o estágio do processo produtivo a que pertencem, ensejando as condições para mapear o processo produtivo.

Após definir as atividades, o segundo passo é definir adequadamente os direcionadores de custos. Eles indicarão o fator ou o índice que dá origem aos custos indiretos, fazendo com que as atividades agreguem custos (ATKINSON et al., 2000; GARRISON; NOREEN, 2001). Uma mesma atividade pode ter diversos direcionadores de custos. E, como acontece nas atividades, deve-se identificar e definir qual dos direcionadores apresenta maior relação com o fato gerador de custos, considerando:

- a) relação causal - o direcionador de custo deve apresentar correlação entre o fato que dá origem ao custo e a atividade;
- b) benefícios gerados - a influência na escolha do direcionador de custos está na informação que ele gera, medindo o desempenho da atividade e observando a relação custo/benefício;
- c) razoabilidade - os custos indiretos geralmente não são alocados ao serviço com base em um único direcionador, fato que explica o porquê de as atividades poderem ter mais de um direcionador de custo. Há a necessidade de um segundo direcionador para a atividade, que identifica com o serviço gera a atividade (MAHER, 2001).

Nesse caso, entende-se que o primeiro direcionador (direcionador primário ou direcionador de recursos) irá mensurar quanto a atividade consumiu de recursos, ao passo que o segundo direcionador (direcionador secundário ou direcionador da atividade) identificará quanto o objeto custeado consumiu de recursos da atividade. Essa separação de direcionador primário e direcionador secundário justifica-se pelo fato de uma mesma atividade poder acontecer para diferentes objetos de custeio. Desse modo, é o direcionador secundário que mensurará o custo do serviço e permitirá analisar os subprocessos de uma atividade, que são as menores tarefas desenvolvidas na realização da atividade.

2.1.2 Sistema de custeio tradicional

No sistema de custeio tradicional os custos indiretos são alocados aos serviços por meio de critérios de rateio. Estes são estimativas sobre o compor-

tamento dos custos, porque de acordo com a sua concepção são baseados, geralmente, no volume (número de horas da mão-de-obra, por exemplo).

Os critérios de rateio apresentam arbitrariedade nas alocações dos custos indiretos, porque apropriam e analisam os custos em centros de custos ou em departamentos. Ainda, esses dois sistemas de custeamento apresentam tratamento diferenciado quanto aos custos no processo de custeamento de um serviço, alterando o resultado de um mesmo objeto de custeio e podendo levar a tomada de decisão divergente (MARTINS, 1996).

Enquanto no sistema ABC todos os custos são considerados com certo nível de variabilidade à atividade e alocados integralmente aos serviços (GARRISON; NOREEN, 2001). E, também, a forma como os custos indiretos são alocados o sistema de custeio tradicional não demonstra como o serviço consome os recursos da organização, prejudicando a análise do processo de prestação do serviço.

3 METODOLOGIA

A pesquisa foi realizada no Hospital Universitário Regional de Maringá (HUM) - hospital público e de ensino -, no setor de Ginecologia e Obstetrícia (GO), entre os meses de março de 2001 e março de 2002. Pesquisaram-se os procedimentos de parto normal e de parto cesárea ocorridos no período de janeiro 2001 a junho de 2001.

Foi adotado como método de pesquisa o estudo de caso, porque oferece condições de fazer uma investigação detalhada do contexto em que a pesquisa se realiza e dos processos envolvidos no objeto pesquisado, sem isolá-lo do campo em que acontece. Outro fator considerado na escolha da metodologia foi a adequação em tratar dados qualitativos e em permitir o uso de diversas técnicas de coletas de dados, que nesse estudo foi essencial (YIN, 2001).

Quanto aos dados coletados na pesquisa e às técnicas de coleta de dados, temos: a) dados primários: entrevistas e observação não participante e; b) dados secundários: pesquisa documental e pesquisa em arquivos. Além das diversas técnicas de coleta de dados foi utilizada a triangulação dos mesmos para validar os dados que se apresentavam duvidosos, incompreensíveis ou incompletos (YIN, 2001).

4 ESTUDO DE CASO NO HOSPITAL UNIVERSITÁRIO REGIONAL DE MARINGÁ

O HUM atende exclusivamente pelo Sistema Único de Saúde (SUS) -única fonte de recursos para pagamento dos seus custos - cerca de 8.500 pessoas por

mês no Pronto Atendimento e no Ambulatório. Salaria que, a folha de pagamento e as faturas de água e esgoto, energia elétrica e telefone são pagas pelo governo do Estado. A escolha do setor de GO e a limitação de pesquisar os procedimentos de parto normal e parto cesárea guiaram-se pela coleta dos dados em relatórios do HUM, levando-se em conta os seguintes quesitos:

- a) faturamento do período: - os procedimentos de parto representam 5% do faturamento do hospital;
- b) número de internações: - as pacientes que realizaram parto normal ou parto cesárea representam 14,87% das internações realizadas no período (média mensal de 464 internações). Isso significa que esse setor teve a média de 97 pacientes internados, sendo 36 para partos normais, 33 para partos cesáreas e 30 para outros procedimentos, como: histerectomias, curetagens uterinas, falsos trabalhos de parto, nódulos em mama e cirurgias ginecológicas;
- c) número de leitos: - o setor representou 20,27% dos leitos disponíveis no hospital (15 leitos distribuídos em 5 enfermarias, cada uma com 3 leitos);
- d) inter-relacionamento com os demais setores: - o parto normal e o parto cesárea foram os procedimentos com maior inter-relacionamento com os demais setores do hospital, requisitando serviços da maioria deles, alguns - Banco de Leite e Serviço Social - prestam serviços quase que exclusivamente na assistência as pacientes parturientes;
- e) foram objeto de estudo as pacientes que utilizaram o setor de GO para realizar o procedimento de parto normal ou de parto cesárea que:
 - estiveram internadas no setor de Obstetrícia;
 - o parto realizou-se no centro cirúrgico do HUM, sem a ocorrência de óbito do bebê ou da mãe;
 - os bebês permaneceram com a mãe após o nascimento, ou seja, não foram internados em outra unidade após o nascimento (UTI neonatal);
 - as parturientes permaneceram internadas no setor de Obstetrícia após o procedimento de parto até a alta hospitalar.

De acordo com dados obtidos no setor de Serviço de Pronto Atendimento do Paciente (SPP) do HUM, as pacientes que realizam parto normal permanecem em média 3 dias e as pacientes que realizam parto cesárea, 4,2 dias.

4.1 Mapeamento das etapas e das atividades dos procedimentos de parto normal e de parto cesárea

O primeiro passo para desenvolver o sistema ABC consiste em identificar e definir as atividades, considerando o mapeamento do processo (GARRISON; NOREEN, 2001; MAHER, 2001). Identificaram-se sete etapas, nas quais ocorrem diversas atividades (QUADRO 1).

QUADRO 1
Etapas e atividades: parto normal e parto cesárea

ETAPAS	ATIVIDADES
1 - Recepção	a) A paciente é recepcionada no Pronto Atendimento ou no Ambulatório do HUM e é encaminhada ao médico plantonista.
2 - Diagnóstico	b) A paciente é diagnosticada pelo médico ginecologista e obstetra ou pelos residentes da área de GO, acompanhados ou não pelos internos (acadêmicos) de medicina.
3 - Admissão no Centro Obstétrico	c) A paciente é encaminhada à Central de Internação, onde completará os dados cadastrais e será informada sobre as normas do HUM. d) A paciente é encaminhada a um leito de internação no setor de GO do HUM. e) Ocorre a admissão da paciente pela Enfermagem.
4 - Pré Parto	f) A paciente é examinada e preparada pelo corpo médico e de enfermagem para a realização do parto.
5 - Realização do parto no Centro Cirúrgico	g) A paciente é encaminhada ao Centro Cirúrgico para a realização do parto normal ou parto cesárea.
6 - Puerpério e cuidados clínicos do recém-nato	h) A paciente é examinada e medicada no puerpério. i) O bebê é examinado pelo corpo médico e de enfermagem. j) A paciente retorna ao setor de Obstetrícia, tendo consigo o bebê.
7 - Alta hospitalar	k) A paciente é encaminhada junto com o bebê para a alta hospitalar, ambos em boas condições de saúde. A paciente recebe orientações sobre os cuidados com o bebê e com ela. l) Um familiar da paciente é avisado da alta da paciente.

Fonte: Hospital Universitário Regional de Maringá
Notas: Entrevista e observação não participante.
Dados trabalhados pelos autores.

4.2 Mapeamento dos recursos consumidos nas atividades

Definidas as etapas e as atividades destas, o segundo passo consiste em conhecer os recursos consumidos em cada setor envolvido. A apropriação deve ser direta, sempre que for possível, ou indireta (GARRISON; NOREEN, 2001). Ainda, foi possível classificar esses setores em grupos, considerando o número de vezes que a atividade do setor é repetida e o tipo de ocorrência que se relaciona (ATKINSON et al., 2000). Assim tem-se:

- a) hospitalização: recursos utilizados uma única vez, desde a entrada da paciente no hospital até a alta hospitalar;
- b) rotineiros diários: são os recursos que variam de acordo com o tempo de permanência da paciente no hospital; e
- c) cuidados clínicos: refere-se ao índice de atenção dedicado à paciente durante o período de permanência no hospital.

Através da pesquisa em arquivos e documentos obteve os dados para calcular a média dos valores dos recursos despendidos pelos setores no período de janeiro de 2001 a junho de 2001 (TAB. 1).

TABELA 1
Recursos financeiros dos setores - média mensal do período
de janeiro de 2001 a Junho de 2001

RECURSOS	RECURSOS HUMANOS	MATERIAL DE CONSUMO	DEPRECIAÇÃO	OUTRAS DESPESAS	TERCEIROS	TOTAL
Hospitalização	40.880,83	1.772,09	843,34	4.397,53	2.084,92	49.978,71
Recepção	13.769,97	870,05	65,58	255,69	176,43	15.137,72
Central de internação	2.274,87		47,80		58,81	2.381,48
S.P.P.(1)	2.358,94	457,11	136,16	34,55	176,43	3.163,18
Finanças e contabilidade	5.440,78	13,64	201,63		176,43	5.832,51
Serviço social	4.511,01	47,19	59,50		65,48	4.683,18
S.C.I.H.(2)	3.851,06	25,71	44,02	132,29	58,81	4.111,88
Banco de leite	1.325,13	38,25		14,32	58,81	1.436,50
Departamento pessoal	4.702,48	96,37	91,75	25,26	176,43	5.092,29
Secretarias Administ.	2.646,59	223,77	196,90	3.935,42	1.137,29	8.139,97
Rotineiros Diários	175.361,94	98.321,90	4.252,60	1.673,60	5.238,73	284.848,77
Portaria	8.808,38		58,42	18,95	58,81	8.944,56
Vigilância	5.766,74					5.766,74
Farmácia	22.691,56	321,16	210,99	109,75	349,01	23.682,47
Laboratório	48.817,46	14.507,90	1.191,41	447,95	777,24	65.741,96

RECURSOS	RECURSOS HUMANOS	MATERIAL DE CONSUMO	DEPRECIACÃO	OUTRAS DESPESAS	TERCEIROS	TOTAL
Central de Materiais	11.221,80	5.699,36	858,05	327,32	601,79	18.708,32
Centro Cirúrgico	21.557,58	1.501,20	621,84	428,66	1.086,89	25.196,17
Higiene e Limpeza	7.791,79	8.177,66	9,82	86,00	73,31	16.138,58
SND(3)	22.017,47	27.164,86	430,51	10,87	147,98	49.771,69
Lavanderia e Rouparia	10.984,16	5.384,64	318,64	12,38	575,89	17.275,71
Almoxarifado/Compras	3.524,59	198,38	177,87	26,50	322,45	4.249,79
Manutenção/Patrimônio	5.570,64	1.071,60	88,68	203,63	1.147,38	8.081,93
Telefonia	6.609,77	4.470,25	175,19			11.255,21
Oxigênio		8.491,01				8.491,01
Sanepar(4)		5.372,10				5.372,10
Copel(5)		15.961,78				15.961,78
GO			111,18	1,59	97,98	210,75
Cuidados Clínicos	80.883,45					80.883,45
Médico	22.370,39					22.370,39
Obstetra						
Médico	23.548,79					23.548,79
Pediatra						
Enfermagem	6.700,77					6.700,77
Auxiliar	7.472,62					7.472,62
Enfermagem Médico	20.790,88					20.790,88
Anestesiista						
Total	297.126,22	100.093,99	5.095,94	6.071,13	7.323,65	415.710,93

Fonte: Universidade Federal de Maringá, Hospital Universitário Regional de Maringá

Notas: Pesquisa documental e pesquisa em arquivos.
Dados trabalhados pelos autores.

- (1) SPP - Serviço de Prontuário do Paciente
- (2) SCIH- Serviço de Controle de Infecção Hospitalar
- (3) SND - Serviço de Nutrição e Dietética
- (5) Sanepar - Companhia de Saneamento do Paraná
- (6) Copel - Companhia Paranaense de Energia Elétrica

4.3 Identificação e definição dos direcionadores primários

A identificação e a definição dos direcionadores primários constituem o terceiro passo na aplicação do sistema ABC (GARRISON; NOREEN, 2001; MAHER, 2001). Esses direcionadores alocarão os recursos constantes na TAB. 2, que se referem aos custos totais dos setores que participam direta ou indiretamente dos procedimentos de parto normal e cesárea no HUM.

A identificação e a definição dos direcionadores primários relacionados às atividades do parto normal e do parto cesárea deram-se com base nas entrevistas, na observação não participante quando os dados obtidos nas entrevistas não eram suficientes para identificar e ou definir o direcionador primário e, também, a pesquisa documental. Durante a definição dos direcionadores primários, observou-se a relação causal do direcionador com o fato gerador de custos e como esse direcionador pode medir o desempenho das atividades realizadas.

Foram definidos os direcionadores primários para cada setor que presta serviço à GO (TAB.2), cujo índice representa o percentual que este setor consome dos recursos totais para realizar os procedimentos de parto normal e de parto cesárea, que também foram mensurados em valores monetários.

TABELA 2
Resumo dos direcionadores primários

RECURSOS	DIRECIONADOR PRIMÁRIO	ÍNDICE	VALOR (R\$)
Hospitalização			4.021,06
Recepção	Nº de atendimentos	0,81%	122,49
Central de Internação	Nº de internações	14,87%	354,14
S.P.P.	Nº de internações	14,87%	282,23
Finanças e Contabilidade	Nº de internações	14,87%	433,67
Serviço Social	Nº de atendimentos	22,62%	529,74
S.C.I.H.	Nº de prontuários pesquisados	16,51%	678,76
Banco de Leite	Nº de orientações	62,00%	445,32
Departamento Pessoal	Nº de funcionários	3,53%	179,82
Secretarias Administ.	Nº de leitos	12,22%	994,89
Rotineiros Diários			34.499,20
Portaria	Nº de internações	14,87%	1.330,12
Vigilância	Metros quadrados	3,53%	203,60
Farmácia	Nº de internações	14,87%	8.710,50
Laboratório	Nº de exames requisitados	3,95%	2.596,21
Central de Materiais	Nº de itens requisitados	4,26%	797,86
Centro Cirúrgico	Nº de cirurgias realizadas	37,30%	9.322,58
Higiene e Limpeza	Ver Tabela 4	15,58%	2.513,85
S.N.D - refeições	Nº de refeições	4,93%	2.450,74
S.N.D - lanches	Nº de lanches	4,11%	2.043,99

RECURSOS	DIRECIONADOR PRIMÁRIO	ÍNDICE	VALOR (R\$)
Lavanderia	Kg. de roupa lavada	7,52%	1.299,13
Almoxarifado e Compras	Nº de requisições	1,83%	1.353,80
Manutenção e Patrimônio	Metros quadrados	3,53%	285,34
Telefonia	Nº de ramais	0,94%	105,15
Oxigênio	Tempo (minutos) no centro cirúrgico	6,88%	583,76
Sanepar	Metros quadrados	3,53%	189,66
Copel	Metros quadrados	3,53%	563,63
Obstetria	Nº de internações	71,13%	149,27
Cuidados Clínicos			30.378,82
Médico Obstetra	Índice de atenção	63,95%	14.306,49
Médico Pediatra	Índice de atenção	15,26%	3.595,18
Enfermagem	Índice de atenção	80,00%	5.360,62
Auxiliar de Enfermagem	Índice de atenção	80,00%	5.978,09
Médico Anestesta	Índice de atenção	5,48%	1.138,44
Total			68.899,08

Fonte: Hospital Universitário Regional de Maringá

Nota: Entrevista, observação não participante e pesquisa documental. Dados trabalhados pelos autores.

Na TAB. 2, verifica-se que não há um direcionador primário para alocar os recursos referente a Higiene e Limpeza ao setor de GO. O direcionador primário deste setor não foi identificado de forma direta porque houve diversas bases de custeamento para gastos diferentes, precisando, primeiramente, fazer um rateio dos recursos da Higiene e Limpeza (MARTINS, 1996). A TAB. 3 demonstra as bases de rateio dos recursos de Higiene e Limpeza (R\$ 16.138,58) para alocação no setor de GO.

TABELA 3
Rateio dos recursos de setor de higiene e limpeza para alocação ao setor de GO

RECURSOS	GASTOS (R\$)	BASE DE RATEIO	RECURSOS ALOCADOS À GO (R\$)
Recursos Humanos	7.791,79	Nº de funcionários GO(1)	1.798,11
Material de Consumo	8.177,66	Nº de biombos na GO(2)	1.635,53
Depreciação	9,82	Alocação direta	9,82
Outras Despesas	86,00	Nº de biombos na GO	17,20
Terceiros	73,31	Alocação direta	73,31
Total	16.138,58		3.533,97

Fonte: Hospital Universitário Regional de Maringá

Notas: Pesquisa documental e pesquisa em arquivos. Dados trabalhados pelos autores.

(1) O setor de Higiene e Limpeza é composto por 13 funcionários, dos quais 3 funcionários atendem ao setor de GO.

(2) O HUM tem 5 biombos, que são as alas de internações. O setor de GO tem 1 biombo.

Rateado o valor total da Higiene e Limpeza para o setor de GO (R\$ 3.533,97), definiu-se o direcionador primário de maior correlação com o fato gerador de custo - metros quadrados -, o qual representa a metragem que os leitos destinados a pacientes de procedimentos obstétricos ocupam (165,81 m2). Desse modo, o valor consumido para os procedimentos obstétricos é de R\$ 2.513,85 (15,58% dos recursos totais da Higiene e Limpeza).

4.4 Identificação e definição dos direcionadores das atividades secundários

O quarto passo foi a identificação e a definição dos direcionadores secundários (GARRISON; NOREEN, 2001; MAHER, 2001). Esses direcionadores descrevem os processos e os subprocessos das atividades realizadas nos procedimentos de parto normal e de parto cesária. Nesse estágio são mensurados os gastos para os procedimentos de parto normal e de parto cesárea, separadamente, conforme demonstra a TAB. 4.

TABELA 4
Resumo dos direcionadores secundários

RECURSOS	DIRECIONADORES SECUNDÁRIOS	PARTO NORMAL (R\$)	PARTO CESÁREA (R\$)
Hospitalização		58,29	58,29
Recepção	Nº de internações	1,78	1,78
Central de Internação	Nº de internações	5,13	5,13
S.P.P.	Nº de internações	4,09	4,09
Finanças e Contabilidade	Nº de internações	6,29	6,29
Serviço Social	Nº de internações	7,68	7,68
S.C.I. H.	Nº de internações	9,84	9,84
Banco de Leite	Nº de internações	6,45	6,45
Departamento Pessoal	Nº de internações	2,61	2,61
Secretarias administrativas	Nº de internações	14,42	14,42
Rotineiros Diários		391,47	618,40
Portaria	Nº de internações x permanência	16,18	22,65
Vigilância	Nº de internações x permanência	2,48	3,47
Farmácia	Nº de internações x permanência	105,97	148,35
Laboratório	Nº de internações x permanência	31,58	44,22
Central de Materiais	Nº de internações x permanência	9,71	13,59
Centro Cirúrgico	Tempo permanência no centro cirúrgico	98,93	174,58
Higiene e Limpeza	Nº de internações x permanência	30,58	42,82
S.N.D - refeições	Nº refeições por paciente x permanência	26,18	45,70
S.N.D - lanches	Nº lanches por paciente x permanência	21,84	38,12
Lavanderia	Kg. roupa lavada por paciente x permanência	15,80	22,13

RECURSOS	DIRECIONADORES SECUNDÁRIOS	PARTO NORMAL (R\$)	PARTO CESÁREA (R\$)
Almoxarifado	Nº de internações x permanência	16,47	23,06
Manutenção e Patrimônio	Nº de internações x permanência	3,47	4,86
Telefonia	Nº de internações x permanência	1,28	1,79
Oxigênio	Tempo permanência no centro cirúrgico	-	17,69
Sanepar	Nº de internações x permanência	2,32	3,23
Copel	Nº de internações x permanência	6,86	9,60
GO	Nº de internações x permanência	1,82	2,54
Cuidados Clínicos		360,24	527,12
Médico Obstetra	Índice de atenção	174,05	243,66
Médico Pediatra	Índice de atenção	45,59	54,28
Enfermagem	Índice de atenção	65,21	89,94
Auxiliar de Enfermagem	Índice de atenção	75,39	104,74
Médico Anestesiologista	Índice de atenção	-	34,50
Total dos Custos Indiretos		810,00	1.203,81
Custos Diretos		55,59	138,22
Medicamentos (farmácia)	Alocação direta	2,96	15,97
Materiais e Medicamentos (centro cirúrgico)	Alocação direta	52,63	122,25
Custo Unitário Total		865,59	1.342,03

Fonte: Hospital Universitário Regional de Maringá

Notas: Pesquisa documental e pesquisa em arquivos. Dados trabalhados pelos autores

Nesta tabela verifica-se que alguns recursos, como oxigênio e médico anestesista, são utilizados somente no parto cesárea. Outros recursos, como rotineiros diários e cuidados clínicos, variam de acordo com o tempo de permanência da paciente e com o tempo que o corpo clínico dedica a esta. Ainda, os recursos de hospitalização têm o mesmo valor para qualquer procedimento de parto.

Outro aspecto importante é os diretos dos procedimentos de parto normal e de parto cesárea. Observa-se que o parto cesária consome mais custos diretos que o parto normal, devido aos medicamentos prescritos à paciente durante o período de internamento e aos materiais utilizados no centro cirúrgico.

Destacam-se outras diferenças relevantes quanto ao custo dos procedimentos de parto normal e de parto cesárea:

- o período de permanência médio do parto normal é de 3 dias, enquanto para o parto cesárea é de 4,2 dias. A diferença de 1,2 dia de permanência entre os dois procedimentos representa um aumento no custo de 57,97% nos gastos rotineiros diários;
- o período de permanência no hospital e no centro cirúrgico eleva o

- índice de atenção (cuidados clínicos) dedicada à paciente de parto cesárea. Por isso, custa 46,33% a mais que o parto normal;
- c) o custo total do parto cesária é 55,04% mais oneroso que o do parto normal;
- d) os serviços rotineiros diários e os cuidados clínicos são os serviços mais onerosos nos procedimentos de parto. Juntos, representam 86,85% dos gastos totais para o parto normal e 85,36% dos gastos totais para o parto cesária;
- e) os gastos com serviços rotineiros diários dependem do volume de atendimentos e de internações realizados no período. Essa variação ocasiona tanto aumento como a redução de gastos;
- f) os cuidados clínicos representam 41,96% dos custos totais do parto normal e 39,28% dos custos totais do parto cesária. Essa relevância é justificada pela participação da equipe médica e de enfermagem na maioria das etapas: diagnóstico, pré-parto, parto, puerpério e alta hospitalar. Também, o número de internações para parto normal e parto cesária influenciará nesses resultados.

Como os cuidados clínicos constituem-se basicamente de mão-de-obra, é possível fazer um controle mais rígido sobre o desempenho desta parcela de custo, como demonstram as TAB. 5 e 6 ao descreverem o tempo disponível e utilizado pelo médico obstetra, que representa o maior custo entre os cuidados clínicos para parto normal e parto cesária.

TABELA 5
Custo das atividades do médico obstetra para parto normal -
Direcionador secundário - Índice de Atenção

OBJETO DE CUSTO	IAMD(1)	IAMU(2)	CUSTO TOTAL (R\$)	IAMU	CUSTO UNITÁRIO (R\$)
36 PARTOS NORMAIS	15.191,85		6.265,62		0,41
ETAPAS					
Diagnóstico		900	371,19	25	10,31
Pré-parto		2.520	1.039,33	70	28,87
Realização do parto		2.160	890,86	60	24,75
Puerpério (48 horas)		1.440	593,90	40	16,50
Alta hospitalar		720	296,95	20	8,25
Total do tempo utilizado		7.740	3.192,23	215	88,67
Total do tempo disponível(3)	7.451,85		3.073,39	207	85,37
TOTAL POR PACIENTE			6.265,62		174,05

Fonte: Hospital Universitário Regional de Maringá

Notas: Pesquisa documental e pesquisa em arquivos. Dados trabalhados pelos autores.

(1) IAMD: índice de atenção em minutos disponíveis para as parturientes

(2) IAMU: índice de atenção em minutos utilizados para atendimento às parturiente

(3) Total do tempo disponível: tempo para orientações práticas aos residentes e internos de medicina e aos intervalos de repouso e alimentação

TABELA 6
Custo das atividades do médico obstetra para parto de cesárea -
Direcionador secundário - Índice de Atenção

OBJETO DE CUSTO	IAMD(1)	IAMU(2)	CUSTO TOTAL (R\$)	IAMU	CUSTO UNITÁRIO (R\$)
33 PARTOS CESÁRIAS	19.496,15		8.040,87		0,41
ETAPAS					
Diagnóstico		825	340,26	25	10,31
Pré-parto		2.310	952,72	70	28,87
Realização do parto		3.300	1.361,03	100	41,24
Puerpério (72 horas)		1.980	816,62	60	24,75
Alta hospitalar		660	272,21	20	8,25
Total do tempo utilizado		9.075	3.742,84	275	113,42
Total do tempo disponível	10.421,15		4.298,03	315,8	130,24
TOTAL POR PACIENTE			8.040,87		243,66

Fonte: Hospital Universitário Regional de Maringá

Notas: Pesquisa documental e pesquisa em arquivos. Dados trabalhados pelos autores.

A soma do tempo disponível para atendimento às parturientes (34.688 minutos) representa 63,95% do tempo total disponível dos médicos obstetras no hospital, ficando a diferença para a prestação de serviços no Pronto Atendimento. Dos 34.688 minutos dos médicos obstetras dedicados às parturientes, as pacientes de parto normal consomem 15.191,85 (43,80%) e as pacientes de parto cesárea, 19.496,15 (56,20%). Desse índice de atendimento às parturientes, verifica-se que o tempo efetivamente consumido dos médicos obstetras durante o período de internação é de 16.815 minutos, ou seja 48,48% do tempo que estão atendendo no setor de GO. Os demais 17.873 minutos de disponibilidade neste setor são utilizados para orientação prática aos médicos residentes e aos internos de medicina e para alimentação e repouso.

4.5 Comparação do sistema ABC com o custeio tradicional

A partir do sistema de custeio que o HUM utiliza (custeio tradicional), compararam-se os custos obtidos por meio deste sistema de custeio com os custos obtidos pelo sistema ABC para os procedimentos de parto. Além de comparar os custos mensurados em cada tipo de procedimento, analisaram-se as informações que esses sistemas de custeio geram para a tomada de decisão.

Quanto ao sistema de custeio tradicional que o HUM utiliza, são considerados custos todos os recursos que o hospital efetivamente paga durante o mês: total de R\$ 437.372,11 (média mensal dos meses de janeiro de 2001 a junho de 2001). Não são considerados como custos os valores da folha de pagamento, da fatura de energia elétrica e de água e esgoto, porque são recursos pagos

pelo Estado. Também não se considera a depreciação como custo, porque, conforme entrevista, o Estado não disponibiliza os bens obsoletos ou desgastados à venda, ficando esses bens no almoxarifado do hospital.

A partir dos recursos totais que o HUM considera como custos, são realizados rateios (não identificados na pesquisa pela ausência temporária da pessoa que detém essas informações) para alocar esses recursos ao setor de GO. A única informação obtida foi sobre o critério de rateio do total de recursos já alocados à GO para obter o custo paciente-dia deste setor. Esse critério contempla o número de diárias paciente-mês, calculado da seguinte modo: multiplica-se o número de leitos pelo número de dias do mês; multiplica-se o resultado dessa álgebra pelo percentual de ocupação do mês; obtido o número de diárias-mês, divide-se o custo total do setor pelo número de diárias-mês, obtendo-se o custo paciente-dia do setor. A TAB. 7 apresenta os recursos alocados ao setor de GO e o custo unitário paciente-dia desse setor.

TABELA 7
Relatório de Custos do Setor de GO

RECURSOS (R\$)	JAN/01	FEV/01	MAR/01	ABR/01	MAIO/01	JUN/01
Custos Diretos	8.022,63	7.032,77	7.575,59	7.340,58	8.246,80	7.080,30
Custos Indiretos	7.055,15	7.464,10	9.111,42	8.311,44	10.864,80	8.934,45
Total	15.077,78	14.496,87	16.687,01	15.652,02	19.111,60	16.014,75
Número de diárias por mês	414	378	406	380	372	341
Custo Unitário	36,42	38,35	41,10	41,19	51,38	46,96

Fonte: Hospital Universitário Regional de Maringá

Notas: Pesquisa documental e pesquisa em arquivos. Dados trabalhados pelos autores.

Devido ao fato de o HUM não considerar todos os recursos necessários no cálculo dos custos dos procedimentos de parto, foi necessário adicionar os valores dos recursos pagos pelo Estado para ter o custo total desses procedimentos. O valor total dos recursos pagos pelo Estado (R\$ 833.051,89) e o número médio de diárias mês (1.822,20 diárias), o segundo definido como critério de rateio para os recursos em questão, obtém o custo unitário paciente-dia destes recursos (TAB.8).

TABELA 8
Custo paciente-dia (custos não considerados pelo HUM)

RECURSOS	R\$	BASE DE RATEIO	CUSTO UNITÁRIO
Folha de Pagamento	806.622,07	Nº total diárias por mês	442,66
Copel	15.961,78	Nº total diárias por mês	8,76
Sanepar	5.372,10	Nº total diárias por mês	2,95
Depreciação	5.095,94	Nº total diárias por mês	2,80
Total	833.051,89		457,17

Fonte: Universidade Federal de Maringá, Hospital Universitário Regional de Maringá
Nota: Dados trabalhados pelos autores.

Somando o custo médio do paciente-dia obtido na TAB.com o custo unitário da TAB. 8, obtém-se o custo paciente-dia no setor de GO (R\$ 499,74). Sabendo-se que a média de permanência das pacientes que realizam o procedimento de parto normal é de 3 dias e a das pacientes que realizam parto cesárea é de 4,2 dias, conclui-se que o custo total desses procedimentos para o custeio tradicional é de R\$ 1.499,22 e de R\$ 2.098,91, respectivamente. Com esses valores, compara-se o custo desses procedimentos pelo sistema de custeio tradicional com os custos apurados pelo sistema ABC, conforme demonstra a TAB. 9.

TABELA 9
Comparação Sistema ABC com o Custeio Tradicional

CUSTO TOTAL HUM	SISTEMA ABC			CUSTEIO TRADICIONAL		
	R\$ 1.270.423,70					
PROCEDIMENTO	CUSTO TOTAL GO (R\$)	CUSTO UNITÁRIO (R\$)	% GO	CUSTO TOTAL GO (R\$)	CUSTO UNITÁRIO (R\$)	% GO
Parto Normal	31.161,24	865,59	2,45	53.971,92	1.499,22	4,25
Parto Cesárea	44.286,99	1.342,03	3,49	69.263,96	2.098,91	5,45
Total	75.448,23	-	5,94	123.235,88	-	9,70

Fonte: Dados elaborados pelos autores

Observa-se que o custo total em cada sistema de custeio refere-se aos custos diretos e indiretos do setor de GO para atender 36 partos normal e 33 partos cesárea (inclusive com os valores da folha de pagamento, faturas de energia elétrica e água e esgoto, e depreciação). De acordo com a TAB. 8, os procedimentos de parto normal e de parto cesárea pelo sistema ABC consumiram 5,94% dos recursos totais do HUM, enquanto para o custeio tradicional esses procedimentos consumiram 9,70%. Essa variação é justificada pelo fato de o sistema de custeio tradicional considerar que todos os cuidados diários em um hospital são equivalentes e também pelo fato de, ao alocar os recursos ao setor de GO, não avaliar como esses recursos são consumidos pelos procedimentos realizados (BITTENCOURT, 1999; BOTELHO, 2000). Ou seja, não apura os custos de cada etapa no processo de realização dos procedimentos.

Devido a esses fatores, o procedimento de parto normal pelo custeio tradicional tem um custo unitário 73,20% acima daquele apurado pelo sistema ABC. O mesmo fato acontece com o procedimento de parto cesárea: o custeio tradicional apresenta um custo unitário de 56,40% acima do custo apurado pelo sistema ABC. São diferenças significativas nos custos unitários de cada procedimento, cujo resultado, ao utilizar as informações geradas pelo custeio tradicional, pode comprometer a tomada de decisão, pois:

- a) o custeio tradicional super custeia os procedimentos de parto normal e de parto cesárea, subentendo-se que outros procedimentos realizados no HUM podem ser sub custeados;
- b) o custeio tradicional é limitado na mensuração dos custos dos serviços prestados;
- c) o custeio tradicional não avalia o desempenho operacional;
- d) não faz um detalhamento das informações financeiras em diversos níveis, gerando relatórios gerenciais sintetizados.

5 CONCLUSÃO

Considerando a necessidade das organizações hospitalares de adotarem ferramentas de gestão, entre essas os sistemas de custeio, analisou-se a aplicação do sistema ABC no setor de GO do HUM, comparando com os resultados do sistema de custeio tradicional que o hospital atualmente utiliza. A partir dos resultados obtidos na pesquisa, constatou-se que o sistema ABC é aplicável às organizações hospitalares e apresenta benefícios para a gestão financeira da organização que o custeio tradicional não contempla. Os benefícios proporcionados pelo sistema ABC são:

- a) descrição e análise da cadeia de produção dos serviços;
- b) a mensuração dos custos é realizada com base no fator de maior correlação de consumo do recurso;

c) o sistema ABC mensura informações financeiras e operacionais; e as informações geradas pelo sistema ABC são mais precisas e confiáveis para a tomada de decisão.

Quanto à descrição e análise da cadeia de produção dos serviços, o sistema ABC proporciona a compreensão dos processos e subprocessos dos procedimentos clínicos. A descrição do processo de prestação de serviço permite que a administração exerça maior acompanhamento, controle e análise dos resultados e dos recursos que dispõe por meio da gestão de atividades que agregam valor ou não ao serviço prestado. Por meio da gestão por atividades, há integração entre os objetivos administrativos e clínicos, porque relaciona o desempenho operacional com o desempenho financeiro, uma vez que a equipe de médicos e enfermeiras é responsável pela maior parcela de custos dos procedimentos.

A relação entre a área clínica e a área administrativa da organização hospitalar é enfatizada quando se faz o levantamento das atividades e definem-se os direcionadores de custos. Neste momento, os profissionais clínicos e os da área de Serviços de Apoio (farmácia, laboratório, cozinha, lavanderia, entre outros) são responsáveis pelas informações sobre as atividades que realizam e sobre como as realizam. Essas informações darão o escopo do sistema ABC porque identificam as atividades e definem os direcionadores de custos que medirão quanto cada atividade consome de recursos. Dessa maneira, há maior integração entre os profissionais da organização no processo de custeio e, principalmente, a redução da subjetividade e da arbitrariedade na alocação dos custos indiretos aos procedimentos.

O terceiro benefício que o sistema ABC apresentou foi o de possibilitar a mensuração de informações financeiras e operacionais. Esse fato é de grande importância para a gestão financeira porque, geralmente, apenas informações financeiras não são suficientes para a tomada de decisão quando se trata do processo operacional. Nesse caso, informações financeiras são complementares às informações operacionais, como demonstra a TAB. 4 ao mostrar que os cuidados clínicos representam cerca de 40% dos custos totais dos procedimentos de parto normal e de parto cesárea, enquanto as TAB. 5 e 6 demonstram quanto e como são aplicados os recursos consumidos pelo médico obstetra.

Em razão de mensurar dados financeiros e operacionais, as informações geradas pelo sistema ABC são mais precisas e confiáveis para a tomada de decisão. Essa vantagem é compreendida quando se analisa a rentabilidade do serviço, porque há menor risco de supercustear ou subcustear o serviço. Com referência à TAB. 9, fica claro como o sistema ABC mensurou custos inferiores ao custeio tradicional, porque, ao alocar os recursos totais do HUM ao setor de GO, ocorreu uma disparidade de valores. Essa diferença ocorre porque o custeio tradicional faz alocações com base em índices de volume, que nem sempre é o melhor critério, destoando o custo efetivo do procedimento.

É importante mencionar que o sistema ABC terá restrições na sua aplicação e nas informações geradas se a organização hospitalar não dispuser de alguns recursos. É necessário que ela disponha de mão-de-obra especializada no gerenciamento do sistema, estrutura organizacional definida, participação efetiva dos funcionários em prestar informações durante o desenvolvimento e na retroalimentação do sistema e infra-estrutura em equipamentos de informática. Para a implantação do sistema ABC no HUM, é necessário desenvolver um sistema de informação que integre toda a organização e contratar mais profissionais especializados em custos para gerenciar o sistema, para que na ausência de algum profissional a organização não fique limitada em usar o sistema.

6 REFERÊNCIAS

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

BITTENCOURT, O. N. S. *O emprego do método de custeio baseado em atividades - activity-based costing (ABC) - como instrumento de apoio à decisão na área hospitalar*. 1999. 198 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Escola de Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1999.

BOTELHO, E. M. *Metodologia de apuração de custos baseada em atividades para suporte à tomada de decisão: um estudo de caso hospital universitário Clemente Faria*. 2000. 135 f. Dissertação (Mestrado em Administração Financeira) - Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2000.

CHERUBIN, N. A.; SANTOS, N. A. *Administração hospitalar: fundamentos*. São Paulo: CEDAS, 1997.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. *Contabilidade gerencial*. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.

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

MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MEZOMO, J. C. *Qualidade hospitalar: reinventando a administração do hospital*. São Paulo: CEDAS, 1992.

YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.