

CUSTOS HOSPITALARES: APLICAÇÃO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO ABC E TDABC NO PROCESSO DE CONSULTA MÉDICA

HOSPITAL COSTS: APPLICATION OF METHODS OF ABC AND TDABC COST IN THE PROCESS OF MEDICAL CONSULTATION

COSTOS HOSPITALARES: APLICACIÓN DE LOS MÉTODOS DE CUSCO ABC Y TDABC EN EL PROCESO DE CONSULTA MÉDICA

Antonio Zanin

Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ
zanin@unochapeco.edu.br

Natália da Silva Schio

Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ
n.schio@unochapeco.edu.br

Francielle Corazza

Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ
corazza@unochapeco.edu.br

Rodney Wernke

Universidade do Sul de Santa Catarina (UNISUL)
rodney.wernke@unisul.br



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

RESUMO

O estudo objetiva aferir os custos inerentes ao processo de consulta médica utilizando os métodos de custeio ABC e TDABC em uma unidade hospitalar filantrópica, relacionando-os e evidenciando possíveis ociosidades. A pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso, descritiva e com abordagem qualitativa. Como resultado do estudo encontrou-se um custo para a consulta médica de R\$ 85,10 utilizando o método de custeio ABC e R\$ 19,61 utilizando o método de custeio TDABC. No cálculo do ABC está incluso a capacidade não utilizada, enquanto no TDABC, a capacidade não utilizada não compõe o custo, bem como, fica expressa para que os gestores possam gerir reduzindo ociosidades.

Palavras-Chave: Custos Hospitalares. ABC. TDABC.

ABSTRACT

The study aims to assess the costs inherent to the medical consultation process using the ABC and TDABC costing methods in a philanthropic hospital unit, relating them and showing possible idleness. The research is characterized as a case study, descriptive and with a qualitative approach. As a result of the study, we found a cost for the medical consultation of R \$ 85.10 using the ABC costing method and R \$ 19.61 using the TDABC costing method. In the calculation of the ABC is included the unused capacity, while in TDABC, the unused capacity does not comprise the cost, as well as, it is expressed so that the managers can manage reducing idleness.

Keywords: Hospital Costs. ABC. TDABC.

RESUMEN

El estudio objetiva medir los costos inherentes al proceso de consulta médica utilizando los métodos de costeo ABC y TDABC en una unidad hospitalaria filantrópica, relacionándolos y evidenciando posibles ociosidades. La investigación se caracteriza como un estudio de caso, descriptivo y con un abordaje cualitativo. Como resultado del estudio se encontró un costo para la consulta médica de R \$ 85,10 utilizando el método de costeo ABC y R \$ 19,61 utilizando el método de costeo TDABC. En el cálculo del ABC se incluye la capacidad no utilizada, mientras que en el TDABC, la capacidad no utilizada no compone el costo, así como, se expresa para que los gestores puedan gestionar reduciendo ociosidades.

Palabras-clave: Costos Hospitalarios. ABC. TDABC

INTRODUÇÃO

No Brasil, o direito a saúde está fundamentado na Constituição Federal de 1988. Mas, o surgimento de novas doenças, o aumento da população e o surgimento de tratamentos inovadores são fatores que demandam mais recursos e tornam necessário a busca do equilíbrio entre a eficiência financeira e a qualidade dos serviços, o que faz esta harmonia ser um desafio permanente e constante na atualidade (JIMÉNEZ CARABALÍ, 2018).

Nesse sentido, a busca pela eficiência financeira sempre foi um dos grandes desafios para qualquer organização, não sendo diferente para as instituições hospitalares. A eficiência organizacional como um todo, em tempos economicamente instáveis, recebe maior atenção dos gestores que visam economizar dinheiro e melhorar o desempenho de suas atividades (KONT; JANTSON, 2011).

Relacionada favoravelmente entre os resultados alcançados e os recursos despendidos, a eficiência é considerada por Souza e Scatena (2014) como a capacidade de obtenção de um alto resultado em consonância com um consumo mínimo de recursos.

Diante disso, um sistema de apuração de custos é primordial no fornecimento de informações úteis ao processo de tomada de decisão, bem como, uma ferramenta de otimização de resultados. Contudo, e segundo Abbas (2006), grande parte das organizações hospitalares brasileiras não utilizam um sistema

de custos ou, se utilizam, as informações obtidas são precárias. Por este motivo, a contabilidade de custos pode ser considerada uma das principais ferramentas de apoio e fonte de informações gerenciais nas empresas, especialmente naquelas que adotam métodos de custeio e artefatos inteligentes em prol da eficiência operacional (ALMEIDA; SANTOS, 2010).

Além disso, Abbas (2006) defende que a apuração e o controle dos custos hospitalares representam uma absoluta necessidade nessas organizações, servindo de instrumento para a gerência, bem como para o acompanhamento dos serviços. Então, visando a máxima eficiência, faz-se oportuno também manter o equilíbrio, onde o baixo custo não afete a qualidade dos serviços, sendo que esta prática é uma intenção constante das empresas que objetivam diferencial competitivo no mercado (DOS SANTOS; LEAL; SILVA, 2014).

Assim sendo, para um ambiente hospitalar que intenta ter eficiência nas suas atividades torna-se pertinente a adoção de um método de custeio para apuração dos custos, o qual será fundamental para aprimorar o conhecimento do resultado operacional. Entre as possibilidades recomendadas na literatura para essa finalidade, estão o Custeio Baseado em Atividades (ABC) e o *Time-driven Activity-based Costing* (TDABC), que pode ser considerado uma versão atualizada do primeiro (GOSELIN, 2006; ASKARANY; YAZDIFAR, 2007; SMITH; ABDULLAH; ABDUL RAZAK, 2008; JIMÉNIZ CALABARÍ, 2018).

Entretanto, a escolha de um desses métodos de custeio pode gerar dúvidas sobre qual deles seria o mais adequado ao segmento hospitalar ou instituições de tratamento de saúde em geral. Em que pese a literatura pertinente não ter um consenso a respeito (MARTINS; ROCHA, 2010; PINZAN, 2013; PEREIRA, 2015), seria interessante para o gestor hospitalar conhecer os dois métodos citados e, principalmente, entender a diferença gerada nos valores de custos conforme a metodologia empregada.

Diante do exposto, o presente estudo relata a implementação dos métodos de custeio ABC e TDABC no processo da consulta médica de uma instituição hospitalar com o intuito de responder a seguinte questão de pesquisa: como mensurar os custos das atividades do processo de consulta médica utilizando os métodos de custeio ABC e TDABC em uma unidade hospitalar filantrópica? Para essa finalidade foi estipulado o objetivo de apurar os custos inerentes ao processo de consulta médica utilizando os métodos de custeio ABC e TDABC, de forma comparativa, em uma unidade hospitalar filantrópica.

A motivação da pesquisa originou-se pela problemática relacionada à mensuração de custos em instituições hospitalares. Por isso, optou-se por investigar esse ambiente onde há carência de melhorias em relação à gestão de custos. A escolha do segmento da saúde deu-se principalmente devido à complexidade do sistema, à importância estratégica para a sociedade e também pela existência de oportunidades para desenvolver investigações inovadoras. Ainda, a justificativa do estudo está atrelada à contribuição prática dos resultados, visto que o hospital em análise não utilizava um método de gestão de custos e a pesquisa pode evidenciar os custos de forma consistente, especialmente se mensurados através dos métodos de custeio citados.

REFERENCIAL TEÓRICO

Gestão de Custo Hospitalar

A gestão de custos é fundamental para qualquer organização, inclusive em instituições hospitalares, até mesmo as literaturas antigas já indicavam a relevância dada à gestão de custos. Capettini, Chow e McNanee (1998) advertiam que um dos principais desafios para garantir a sustentabilidade dos hospitais está na obtenção de informações relevantes e precisas de custos, as quais serão base para fundamentar decisões estratégicas, de preços e de gestão.

Em contrapartida, hospitais de vários países do mundo, inclusive no Brasil, sofrem com problemas relacionados à capacidade de serviços de boa qualidade e com recursos insuficientes, e, para solucionar

estes problemas, pesquisas atuais e evoluções nos tratamentos de saúde resultaram em um número cada vez maior de diferentes e novos procedimentos de gestão hospitalar (POPESKO, 2013). Em gestão hospitalar, a eficiência, a produtividade e a inovação são conceitos que surgem geralmente associados e relacionados com a melhor utilização dos recursos (CHARNES et al. 1979).

Os autores Porter e Teisberg (2007) também afirmam que as organizações hospitalares apresentam um conjunto de altos custos e baixa qualidade, gerando inquietude e insatisfação a todos os envolvidos, sejam os pacientes, médicos, prestadores de serviços, colaboradores, planos de saúde, fornecedores e governo. Tal assertiva representa um retrato fiel dos grandes e complexos desafios relativos ao contexto da administração hospitalar, por outro lado, elas demonstram as claras limitações e dificuldades relacionadas aos métodos tradicionais de gestão de custos hospitalar. Estudos similares, tais como os de Pamplona et al. (2011), Abiola e Ashamu (2012) e Chirinos e Urdaneta (2013) identificam que a ineficiência no controle de custos pode arruinar o futuro das organizações. Além desses fatores, questões de políticas públicas e fatores socioeconômicos também são conhecidos como desafios à gestão desse segmento.

A melhoria do sistema de custos nos hospitais é determinada principalmente por fatores específicos de assistência médica, como a insatisfação com o sistema legal que pode ser motivada por discordâncias econômicas ou pelas leis estabelecidas pelos governos que dificultam o desempenho completo do corpo médico, a forma de acordos financeiros internos entre hospitais e seus médicos são institucionalizados, o apoio da equipe médica para o uso do sistema de custo, etc. Isto assegura que a gestão de uma instituição hospitalar deve se concentrar em elementos específicos do hospital, a fim de facilitar a adoção do sistema de custeio (CARDINAELS; ROODHOOFT; VAN HERCK, 2004).

Uma teoria que ajuda explicar a dinâmica das práticas de gestão de custos é a Teoria da Agência. Essa teoria pode ser usada para explicar a influência de variáveis externas (ou seja, decisões do governo) sobre decisões internas relacionadas a custos em hospitais (YAN et al. 2014). Um exemplo que relaciona orçamentos, teoria da agência e sistemas de custeio pode ser encontrado no estudo de Yan, Yang e Fang (2014) onde é evidenciado a possibilidade da Teoria da Agência explicar o comportamento e a relação entre os agentes - administradores hospitalares - e o principal - governo, e com isso, encontrar um meio de melhorar e facilitar a gestão hospitalar.

No Brasil a participação do governo em instituições hospitalares ocorre mediante repasse via SUS-Sistema único de Saúde. O SUS representa um dos maiores sistemas de atendimento médico público do mundo (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2019), criado pela constituição federal de 1988 pode manter relações tanto com instituições públicas quanto com privadas, dando preferência a instituições filantrópicas e sem fins lucrativos.

Para Colauto e Beuren (2003) as instituições filantrópicas, objeto do presente estudo, destacam-se nas atividades socioeconômicas do país. Três são os fatores que beneficiam as instituições filantrópicas na formulação das políticas públicas, o primeiro deles é a possibilidade da prestação do serviço dar-se mediante repasse do SUS, o segundo está atrelado a possibilidade de atendimentos arcados por operadores de planos de saúde bem como ser a possibilidade da instituição hospitalar ser o operador de planos de saúde (LIMA et.al, 2007).

Visualiza-se um financiamento deficitário do sistema público que passou a impactar negativamente nos hospitais sem fins lucrativos (CMB, 2017). Diante disso há uma incerteza quanto o futuro das instituições hospitalares, onde muitos deles estão subutilizados, endividados e próximo à falência (PIRES et.al, 2017).

Para permanência no mercado, um dos principais estímulos de melhoria contínua da eficiência das organizações hospitalares, é o desenvolvimento e a utilização de informações de custos confiáveis, compreensíveis e precisas, sobre as quais será possível instituir estratégias, preços e melhorar a gestão. Decisões como esta influenciam principalmente a gestão interna das autoridades hospitalares (DEMEERE; STOUTHUYSEN; ROODHOOFT, 2009).

Diante deste contexto de gestão hospitalar, Abbas e Leoncine (2014) confirmam a importância de se elevar a qualidade dos procedimentos dos custos, aumentando assim as oportunidades de melhoria

nos processos de gestão, afinal, com um sistema de custos eficiente se torna mais fácil controlar e reduzir custos indevidos. Portanto, faz-se necessário entender e compreender a importância da implementação de um sistema de controle de custos para o bom andamento das organizações.

Fundamentado nesses propósitos, Dos Santos, Leal e Silva (2014), defendem a aplicação de um método de custos em entidades hospitalares, de modo a oferecer mais conhecimento sobre como os mesmos são alocados, ao mesmo tempo que oferecem estratégias para diminuir o próprio custo, possibilitam evidenciar as ineficiências dos processos e serviços proporcionando maior eficácia dos recursos.

Diante da literatura nacional e internacional, é possível estimar que diminuir custos ou melhor alocá-los em hospitais é uma tarefa difícil pela própria natureza dos serviços prestados. Mas, apesar dessas dificuldades, afirmam os autores Cardinaels et al. 2004, Thyssen et al. 2006, Ratnatunga et al. 2012 e Ostadi et al. 2018 que existem meios de custeio que facilitam os processos em hospitais, com vistas à otimização dos recursos, e, de importante fator para o equilíbrio financeiro e consequentemente aumentando a qualidade do serviço prestado, são os chamados métodos de custeio ABC e TDABC.

Métodos de custeios: ABC e TDABC

Na gestão hospitalar, o controle de recursos e processos não é assunto novo. Desde a década de 1920 discursos sobre o controle de custos, orçamento, eficiência e reembolso de despesas já eram debatidos na área hospitalar (PRESTON et al. 1992). Apesar dessa discussão já estar a cerca de um século, na rotina dos hospitais, constata-se que a aplicação de metodologias de custos em hospitais deve ser melhor compreendida (MARTINS et al. 2014).

Segundo Abbas (2006) uma das áreas que mais carece de modernização no Brasil, é a hospitalar, a qual utiliza métodos tradicionais para aferição de custos, considerando que muitas nem fazem uso de sistema de custos que oriente e forneça dados precisos e confiáveis para o processo decisório.

No ambiente organizacional o uso de informações de custos como ferramenta de auxílio na busca de objetivos predefinidos e de vantagem competitiva, amplia o uso convencional proposta pelos métodos de custeio tradicional. Nesse sentido, o ABC propõe ser uma forma de custeio mais contemporâneo e voltado a dar sustentação à tomada de decisão gerencial e para melhorar o desempenho direcionado para o lucro em organizações que prestam serviços, como é o caso das instituições hospitalares (TURNEY, 1992; BITTENCOURT, 1999; KAPLAN; NORTON, 2001; DE SOUZA et al. 2010).

O método de custeio ABC respalda na visão sistêmica da empresa, utilizando a fragmentação deste sistema em processos e/ou atividades (KAPLAN; COOPER, 1998). Para esses autores, a apropriação dos custos por atividades, não reconhecendo os limites estabelecidos entre departamentos ou centros, reconhecendo informações gerenciais importantes para a tomada de decisões, possibilita a análise das atividades por relevância no volume de recursos utilizados, a quantidade, relação de causa efeito, eficiência e eficácia, além de evidenciar aqueles que proporcionam ou não valor ao processo (NAKAGAWA, 2001).

Os novos modelos de custeio devem refletir a situação real dos processos de produção e da estrutura de custos da maneira mais precisa possível, como foi o caso e a intenção do método de custeio ABC. No entanto, as circunstâncias estão mudando rapidamente (ALNESTIG; SEGERSTEDT, 1996). As limitações atribuídas ao Custeio Baseado em Atividades (ABC) foram os principais motivadores do novo método TDABC (SIGUENZA-GUZMAN, 2014).

Anderson e Kaplan apresentaram o Custeio Baseado em Atividades e Tempo (TDABC), sendo esse uma das opções de gestão de custos organizacionais mais completa do que o ABC, pois as limitações deste último acarretavam problemas devido a sua complexidade, grau elevado na definição dos direcionadores, dificuldade das atividades, processos lentos e custos elevados de implantação e manutenção (DE SOUZA et al. 2010).

De La Villarmois e Levant (2007) afirmam que a característica mais significativa desta forma de custeamento é utilizar apenas um direcionador de custos: o tempo, sendo este, um dos principais

diferenciais do TDABC, as quais direcionam os custos das atividades de modo direto aos objetos de custos. Nesse raciocínio conceituam-se as equações de tempo como identificador das atividades que se deseja apurar, visto que é preciso medir o tempo usado para executar as atividades. Dessa forma, o TDABC seria exclusivamente uma forma de facilitar o uso do ABC, cuja simplicidade e baixo custo de uso são atraentes.

Sobre a implementação do TDABC, Everaert e Bruggeman (2007) afirmam que o TDABC requer alguns processos, tais como: pesquisar os recursos fornecidos às atividades, dividindo-os em grupos, apurar o valor gasto com cada recurso, mensurar a capacidade prática das atividades, definir o custo unitário de cada recurso, com a divisão do valor encontrado para cada grupo de recursos pela capacidade prática da atividade, calcular o tempo consumido para execução de uma atividade e multiplicar o custo unitário pelo tempo requerido por cada objeto de custo.

Ainda sobre implementar o TDABC, Barret (2005) afirma que devem ser utilizadas equações de tempo vinculadas à definição das atividades relativas ao processo que se quer mensurar. Essas equações devem apresentar as diferentes circunstâncias sob as quais uma determinada atividade pode ser realizada, devido ao uso de diferentes direcionadores e de suas interações.

A inovação do TDABC, para Sarokolaei et al. (2013), compõe basicamente em alocar os custos dos recursos diretamente aos objetos de custeio através de estimativas de tempo. Para tanto, exige apenas dois parâmetros: (i) o custo por unidade de tempo e (ii) o número de unidades de tempo consumidas por atividades associadas aos objetos a custear.

O TDABC atribui os custos de forma direta aos objetos de custeio por meio da utilização de dois grupos de estimativas de fácil alcance: custo da capacidade fornecida e capacidade prática (em minutos) do setor (KAPLAN; ANDERSON, 2007).

A primeira estimativa relata à capacidade de recursos oferecidos pelo processo ou setor, na sequência esse custo é dividido pela capacidade de mão de obra disponível dos funcionários que fazem efetivamente o trabalho, com propósito de determinar a taxa de custo da capacidade (FACHINI; SPESSATTO; SCARPIN, 2008).

A segunda estimativa obtida para que o cálculo ocorra, é a quantidade total de minutos necessários para o progresso de cada atividade, sendo elas mensuradas através do tempo (principal direcionador deste método). Assim sendo, a taxa de custos da capacidade deve ser multiplicada pela capacidade total de minutos disponíveis com intuito de adquirir o custo de cada atividade (PACASSA; SCHULTZ, 2012).

Cabe esclarecer que os minutos não utilizados para a função da atividade devem ser desconsiderados, onde pondera-se apenas o tempo realmente utilizado no andamento do trabalho, deste modo não pode distribuir ao serviço ou produto o custo ligado ao tempo ocioso do setor, assim poderá a ociosidade poderá ser facilmente identificada e gerenciada (KAPLAN; ANDERSON, 2007).

Portanto, depois de reconhecer as duas estimativas será capaz de determinar a taxa de custo da capacidade por meio da equação (I) representada a seguir, conforme definem Kaplan e Anderson (2007):

$$\text{Taxa do custo da capacidade} = \frac{\text{Custo da Capacidade fornecida}}{\text{Capacidade prática dos recursos fornecidos}} \quad (I)$$

Embora pareça complexa, a Taxa do Custo da Capacidade é obtida facilmente, pois o Custo da Capacidade fornecida do departamento, é dividido pela Capacidade prática dos recursos (KONT; JANTSON, 2011).

Gervais, Levant e Ducrocq (2010) corroboram tal posicionamento ao afirmar que a principal vantagem desse método é o de possibilitar a redução do custeamento das operações por intermédio das equações de tempo, considerando-o, de forma simples e menos dispendiosa. Porém, a exatidão das estimativas dos tempos consumidos nas atividades pode ser contradita, visto que recomenda a utilização dos tempos informados pelos funcionários quando não for possível mensurá-los diretamente. Complementarmente, os citados autores definem que o TDABC se assemelha ao tradicional custeio

baseado em padrões e coeficientes de equivalência, ao qual seus idealizadores buscaram adicionar a mensuração da capacidade ociosa.

Ainda sobre, discorre-se através das estimativas de tempo algumas vantagens: as equações determinam a quantidade de recursos que cada transação está consumindo, indiferente da sua complexidade, os gestores conseguem atualizar com facilidade a versão TDABC para analisar as mudanças em suas situações decorrentes, além de reduzir tempo para utilização e implantação também se torna de fácil manutenção as progressões, podendo ser alocado em diversos setores ou empresas de diversos ramos (GERVAIS et al. 2010).

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto a caracterização da pesquisa, a mesma pode ser definida como descritiva no que tange aos objetivos, como um estudo de caso quanto aos procedimentos e qualitativa quando analisada forma de abordagem do problema.

A pesquisa foi realizada em uma instituição hospitalar filantrópica localizada no norte do Estado do Rio Grande do Sul. O hospital é mantido com recursos públicos e também pela sua mantenedora. Por ser filantrópico, a unidade disponibiliza uma grande parte de seus serviços, mais precisamente 60%, para atendimentos vinculadas ao Sistema Único de Saúde – SUS e parcerias municipais, além de fazer atendimentos para particulares e planos de saúde.

A entidade filantrópica obtém diversos benefícios fiscais, isenções fiscais e tributárias, porém, em contrapartida é exigida uma oferta de no mínimo 60% dos seus atendimentos às internações pelo SUS. Destaca-se que atualmente o hospital não possui um sistema de apuração de custos informatizado, onde a mensuração destes é conduzida manualmente pelo contador da entidade.

De acordo com o Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde – CNES (CNES, 2018), o hospital em tela tem sua estrutura composta por 95 leitos, dos quais 77 leitos são exclusivos para SUS, conforme evidenciado na Tabela I.

Tabela I - Estrutura Hospitalar

Setor	Leitos Disponíveis	Leitos SUS
Unidade de Isolamento	1	1
Cirurgia Geral	8	6
Saúde Mental	3	3
Clínica Geral	34	30
Obstetrícia Clínica	9	8
Obstetrícia Cirúrgica	8	5
Psiquiatria	12	10
Pediatria Clínica	20	14
Total	95	77

Fonte: Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES) 2018.

Este hospital é uma das referências em tratamentos de saúde na região em diversos tipos de procedimentos hospitalares. Nesse rumo, disponibiliza atendimentos ambulatoriais, internações, serviços de apoio e diagnóstico terapêutico - *SADT*, serviços de urgência e atendimentos de demanda espontânea e referenciada.

O quadro de funcionários do hospital conta com mais de 130 colaboradores, mas a entidade ainda contrata prestadores de serviços terceirizados e especializados para realizar atividades específicas. Entre os serviços executados estão: triagem hospitalar, emergência, maternidade, laboratório, radiologia, endoscopia, ultrassom, fisioterapia, tomografia, ambulatório, serviços clínicos e cirurgias, contando também com uma estrutura de lavanderia e refeitório.

Do ponto de vista metodológico, convém salientar que realizou-se a triangulação de dados para melhor evidenciar a realidade do objeto de estudo, o que se deu mediante entrevistas, observação participante e análise documental. As entrevistas foram realizadas com os principais funcionários de cada departamento da empresa, bem como com alguns pacientes que estavam no hospital no momento da pesquisa. Essas entrevistas tiveram intuito de compreender as peculiaridades das atividades desempenhadas em cada departamento, bem como arguir os entrevistados acerca de dúvidas surgidas no momento da utilização dos métodos de custeio para os cálculos.

Para a análise documental utilizou-se como base as informações referentes ao mês de dezembro de 2017, as quais foram analisadas e coletadas por meio de demonstrações contábeis, relatórios gerenciais, informações da administração e controles internos da entidade. Os dados obtidos foram tabulados em planilhas Excel e estruturados conforme as etapas sugeridas para aplicação dos métodos de custeio ABC e TDABC.

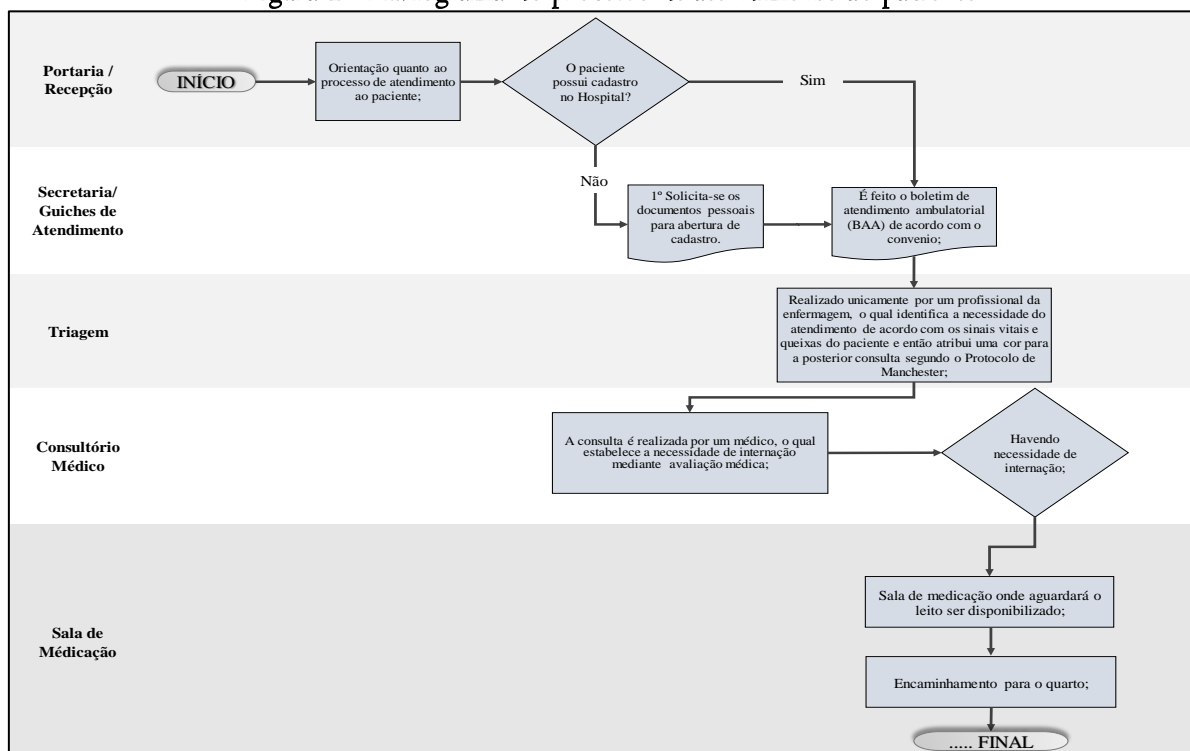
Na observação participante os pesquisadores acompanharam e observaram a execução de diversas atividades dos gestores, funcionários técnicos e operacionais, bem como dos pacientes. Nesse contexto, ocorreram algumas conversas oportunas com determinados colaboradores, o que permitiu obter informações relevantes sobre o processo interno do hospital e permitiu uma maior precisão quanto ao cálculo.

A partir do diagnóstico realizado foram aplicados os métodos de custeio ABC e TDABC, conforme descrito nas próximas seções.

ESTUDO DE CASO

Na busca por melhor evidenciar os processos da instituição hospitalar em estudo, elaborou-se o fluxograma das atividades, conforme exposto na Figura I, onde é possível observar os setores por onde os pacientes transitam durante o processo de consulta até a espera pelo leito para internação, se esta for recomendada pelo médico durante a consulta.

Figura I - Fluxograma do processo de atendimento ao paciente



Fonte: dados da pesquisa.

Na recepção o paciente relata sua necessidade e o atendente da recepção orienta e o encaminha conforme cada caso. Assim, o fluxograma demonstra o encaminhamento do paciente da recepção para os guichês de atendimento, onde será efetuado o preenchimento do boletim de atendimento ambulatorial (ABA). Na etapa seguinte é realizada a triagem, cujo procedimento deve, obrigatoriamente, ser efetuado por um profissional enfermeiro (a) que fará a verificação dos sinais vitais e a análise das queixas do paciente para atribuir-lhe uma cor, de acordo ao Protocolo de Manchester, para organizar o processo de atendimento. Convém ressaltar que o Protocolo de Manchester tem por objetivo classificar os pacientes de acordo com o risco clínico dos mesmos, sendo que o referido procedimento prevê o estabelecimento de níveis de prioridade (conforme a cor atribuída), o que orientará a ordem de atendimento médico (DE SOUZA, 2011). No prosseguimento do fluxo, depois da etapa de triagem o paciente aguardará pela consulta médica.

A partir da realidade descrita acima, com o objetivo de calcular os custos deste processo foram levantados os gastos inerentes ocorridos no mês de dezembro de 2017, como detalhado na Tabela 2.

Gastos totais de dezembro de 2017

Gastos	Recepção	Guich. Atend.	Triagem	Consultório	Total	%
Pessoal	R\$13.323,07	R\$11.513,29	R\$29.821,65	R\$58.350,00	R\$113.008,00	94,64
Mat.Expediente	R\$518,06	R\$518,06	R\$74,01	R\$74,01	R\$1.184,13	0,992
Mat.Info	R\$1,03	R\$4,13	R\$1,03	R\$5,16	R\$11,35	0,01
Mat.Hig.Limpeza	R\$3,68	R\$52,56	R\$7,88	R\$39,42	R\$103,55	0,087
Cons.Equip.Inf	R\$3,33	R\$13,33	R\$3,33	R\$16,67	R\$36,67	0,031
Cons.Mov.Utensi	R\$56,48	R\$12,55	R\$12,55	R\$12,55	R\$94,13	0,079
Água	R\$5,15	R\$5,15	R\$5,15	R\$5,15	R\$20,61	0,017
Cursos/Palestras	R\$19,04	R\$19,04	R\$19,04	R\$19,04	R\$76,16	0,064
Desp.EPI	R\$196,48	R\$275,07	R\$314,37	R\$0,00	R\$785,91	0,658
Energ.Elétrica	R\$16,26	R\$232,24	R\$34,84	R\$174,18	R\$457,51	0,383
Telefone	R\$276,23	R\$276,23	R\$39,46	R\$39,46	R\$631,38	0,529
Equip.Escritório	R\$244,69	R\$244,69	R\$17,48	R\$17,48	R\$524,33	0,439
Soluç.Corporativas	R\$23,63	R\$23,63	R\$23,63	R\$23,63	R\$94,53	0,079
SoftwareSist.Inf	R\$48,51	R\$194,05	R\$48,51	R\$242,56	R\$533,62	0,447
Prov.Internet	R\$279,23	R\$279,23	R\$39,89	R\$39,89	R\$638,24	0,535
Segur/Vigilância	R\$17,21	R\$245,81	R\$36,87	R\$184,36	R\$484,25	0,406
Depreciação	R\$40,85	R\$330,00	R\$58,78	R\$293,88	R\$723,50	0,606
TOTAL	R\$15.072,92	R\$14.239,05	R\$30.558,47	R\$59.537,44	R\$119.407,88	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Para obtenção dos dados que compõem a Tabela 2 foi necessário identificar os centros de custos utilizados pelo hospital, que contava com 20 dessas unidades organizacionais. Contudo, nesta pesquisa foram considerados somente quatro, pois foram abrangidos somente os setores pelos quais o paciente transita até a consulta médica, conforme delimitado como foco do estudo: Recepção (ou Portaria), Guichês de atendimento, Triagem e Consultório Médico.

Quanto à representatividade dos tipos de custos que esse processo comporta, constatou-se que os gastos com pessoal respondem pela maior porcentagem dos gastos para o mês em análise, representando 94,64% dos gastos totais, seguido dos dispêndios com material de expediente (0,992%).

No que tange aos quatro setores, o centro de custos recepção (que é terceirizado) participou com R\$ 15.072,92 e neste trabalham 5 funcionários em revezamento, obedecendo os limites de horários previstos na legislação trabalhista. O setor dos guichês de atendimento possui 7 funcionários, o que implicou gasto total com pessoal de R\$ 14.239,05. Por sua vez, a triagem opera com 8 funcionários, todos com ensino superior em enfermagem, e concentrou R\$ 30.558,25 de gastos com empregados. O centro de custos relativo aos consultórios teve custo total de R\$ 59.537,44 e respondeu por praticamente metade dos gastos do mês pesquisado (49,86%).

Assim, constatou-se que o centro de custos com maior valor agregado é o consultório médico, cujos profissionais que são contratados pelo hospital como pessoas jurídicas (sem vínculo empregatício).

Nesse rumo, para o cargo de médicos foram estabelecidos três horários que possuem uma remuneração específica: o valor da hora diurna (entre 7 horas e 19 horas) é remunerado com R\$ 50/hora, enquanto que das 19 horas às 7 horas a remuneração horária sobe para R\$ 96. Contudo, nos finais de semana a remuneração passa para R\$ 102 e o lapso de tempo com esse valor abrange o período entre 19 horas de sexta-feira e 7 horas de segunda-feira.

No caso dos demais tipos de gastos mensais (como despesas com material de expediente, telefone, provedor de internet, equipamentos para escritório, água, soluções corporativas, conserto de móveis e utensílios e cursos e palestras) o gestor do hospital costuma utilizar um percentual para quantificar o consumo para cada centro de custo. Nessa direção, na Tabela 3 constam os percentuais a respeito, que foram empregados neste estudo como direcionadores de custos aos centros de custos.

Tabela 3 - Direcionadores de Custos

Centros de Custo	Material de Expediente	Telefone e Provedor de Internet	Equip. p/ Escrit.	Água	Soluções Corporat.	Consertos de Móveis	Cursos e Palestras
Recepção	14%	14%	14%	5%	5%	2%	4%
Guichê de At.	14%	14%	14%	5%	5%	2%	4%
Triagem	2%	2%	1%	5%	5%	2%	4%
Consultório	2%	2%	1%	5%	5%	2%	4%

Fonte: dados da pesquisa.

Para os gastos com material de informática, conserto de equipamentos e sistemas de informações foram utilizados como direcionadores o número de computadores constantes em cada centro de custos. Para os gastos com material de higiene e limpeza, energia elétrica e vigilância/segurança o rateio levou em conta os metros quadrados dos centros de custos. No que concerne aos gastos com equipamentos e uniformes dos funcionários, o valor para cada centro de custos foi alocado utilizando o número de funcionários respectivos.

Além disso, para calcular a depreciação das edificações e dos móveis e utensílios utilizou-se os metros quadrados como direcionadores, enquanto que no caso dos aparelhos de comunicação os gastos respectivos foram alocados pelo número de aparelhos telefônicos e os dispêndios com softwares, computadores e periféricos foram alocados pelo número de computadores.

Na sequência foram realizadas entrevistas com os responsáveis pelos setores e, juntamente com observação da rotina do hospital, verificou-se o tempo médio gasto em cada setor para as atividades visadas nesta pesquisa. Com isso, estimou-se que o tempo consumido pelo setor da recepção para orientação dos pacientes é de 5% do expediente disponível. No caso dos guichês de atendimento, estes demandam 20% do seu tempo para cadastrar e realizar o boletim de atendimento ambulatorial dos pacientes com finalidade de consulta médica, enquanto que a triagem depende cerca de 25% do tempo disponível para verificação dos sinais vitais e análise das queixas dos pacientes. Em relação ao consultório médico, estimou-se o consumo de 50% do tempo na consulta médica propriamente dita.

Com base nessas projeções, com a aplicação do Custeio Baseado em Atividades (ABC) foi apurado o custo total do processo de consulta médica, envolvendo as atividades executadas nos quatro setores, conforme apresentado na Tabela 4.

Tabela 4 – Custo da Consulta Médica – Método ABC (Modelo Tradicional)

Atividades	Cust. Atrib	% Utiliz	Cust. Total	Vol. Trab. Estim	Tx.Direc.Custo
Recepção/orientação ao paciente	15.072,92	5%	5.970,39	3.600	R\$ 1,66
G. Atend. - cadastro do paciente e BAA	14.239,05	20%	23.881,58	3.600	R\$ 6,63
Triagem - verifica sinais vitais e queixas	30.558,47	25%	29.851,97	1.166	R\$ 25,60
Consultório - avaliação médica	59.537,44	50%	59.703,94	1.166	R\$ 51,20
Totais	119.407,88	100%	119.407,88		R\$ 85,10

Fonte: dados da pesquisa.

Para cálculo do custo da consulta médica através do ABC, primeiramente observou-se o volume de atendimentos de cada setor. Nesse sentido, o centro de custos “Portaria” no mês pesquisado teve cerca de 3.600 atendimentos (média de 116 por dia) e todos os pacientes que passaram pela portaria foram destinados aos guichês de atendimento. Após isso, 1.166 pacientes passaram pela triagem e foram encaminhados à consulta médica. Destes, apenas 182 receberam indicação para internar e foram direcionados à sala de medicação.

Esse contexto implicou que, utilizando o método de custeio ABC tradicional, cada atendimento do setor da recepção consumiu R\$ 1,66 dos gastos totais deste centro de custos. Por sua vez, no setor dos guichês de atendimento o custo unitário foi R\$ 6,63. Na triagem apurou-se que para cada atendimento foram consumidos R\$ 25,60 dos recursos totais alocados no mês. Ainda, no âmbito do consultório médico o custo de cada atendimento no estudo em questão foi de R\$ 51,20. Portanto, o custo total a ser atribuído a uma consulta médica hospitalar envolvendo as quatro atividades mencionadas chegou a R\$ 85,10 se aplicado o método ABC.

É importante destacar que, além da entrevista com os funcionários de cada setor, também foi realizada observação participante no ambiente hospitalar, sendo que nos dias observados o tempo relatado pelos responsáveis foi semelhante na observação e na cronometragem realizada. Acerca disso, Kaplan e Anderson (2007) aduzem que quando os funcionários são entrevistados, a soma do tempo dedicado às atividades sempre resulta em 100%. Desse modo, são raros os que consideram o tempo ocioso e não utilizado nas estimativas que repassam aos responsáveis por implementar o ABC.

Para o modelo TDABC, primeiramente faz-se necessário delimitar a capacidade prática (em termos do tempo de expediente disponível) dos setores estudados. Assim, na Tabela 5 evidencia-se a capacidade teórica e prática das atividades analisadas, bem como o custo do minuto dessas atividades.

Tabela 5 – Mensuração do Custo por Unidade de Tempo da Capacidade

Atividades	No. Func.	Horas de Exped.	Intervalos	Horas Líq./Dia	Dias de Trabalho	Total Hs do Mês	Total Min. do Mês
Recepção	5	8	1	7	20	700	42.000
Recepção FD	2	8	1	7	11	154	9.240
Guichês	7	8	1,5	6,5	31	1410,5	84.630
Guichês FD	2	8	1,5	6,5	11	143	8.580
Triagem	8	8	1,5	6,5	31	1612	96.720
Triagem FD	2	12	1,5	10,5	11	231	13.860
Consultório	6	12	1,5	10,5	31	1953	117.180
Consultório FD	2	24	2	22	32	1408	84.480
Capacidade Teórica (disponível)							456.690 min.
Capacidade Prática (80% da capacidade teórica)							365.352 min.
Custo por minuto							R\$ 0,3268/min.

Fonte: dados da pesquisa.

*FD- finais de semana

É pertinente salientar que todos os setores trabalham todos os dias do mês, isto é, sem folgas em sábados, domingos e feriados, pois o atendimento ocorre na forma de revezamento em escalas. Porém, as horas sempre obedecem ao regime das leis trabalhistas, exceto as atividades do consultório caso em que os médicos são contratados como pessoa jurídica.

De acordo com Kaplan e Anderson (2007), a capacidade prática costuma ser estimada em 80% da capacidade teórica. Portanto, encontrou-se que a capacidade teórica das atividades estudadas equivale ao total de 456.690 minutos, cujo gasto respectivo total chegou a R\$ 119.407,88. Como a capacidade prática estimada das atividades em estudo foi de 365.352 minutos (80% da capacidade total), apurou-se custo por minuto de R\$ 0,3268 (R\$ 119.407,88 / 365.352 minutos).

De acordo com a teoria de Kaplan e Anderson (2007) a respeito da capacidade não utilizada, para calcular o custo da consulta utilizando o método TDABC, o segundo passo requer a determinação do tempo gasto (em minutos) para executar uma atividade. Para isso, os tempos a respeito foram obtidos

de maneira cronometrada no hospital, pelo acompanhamento de todo o processo estudado, interagindo com os funcionários e pacientes para obtenção de dados confiáveis.

Nessa direção, na Tabela 6 estão descritos os cálculos pertinentes à aplicação do TDABC.

Tabela 6 - Custo da consulta médica com aplicação do método TDABC

Atividades	Min.	Custo por	Taxa	Volume de	Total de	Custo
	Gastos	Min.	Padrão	Trab. Estim.	Min. Gastos	Total
Recepção - orientação ao paciente	5,00	0,3268	1,63	3.600	18.000	5.882,93
Guichê Atend. – cad. pacote e BAA	15,00	0,3268	4,90	3.600	54.000	17.648,80
Triagem - verifica sinais vitais	15,00	0,3268	4,90	1.166	17.490	5.716,25
Consultório - avaliação médica	25,00	0,3268	8,17	1.166	29.150	9.527,09
Total Utilizado (a)					118.640	38.775,07
Total Disponível (b)					365.352	119.407,88
Capacidade Não Utilizada (c = b – a)					246.712	80.632,80

Fonte: dados da pesquisa.

O tempo gasto total para encaminhar um paciente na recepção é de aproximadamente 5 minutos. Nesse caso, o custo do minuto trabalhado é de R\$ 0,3268, o que implica que o custo de um atendimento na portaria seja de R\$ 1,63. Como no mês da pesquisa aproximadamente 3.600 pacientes utilizaram essa atividade, o custo total no período estudado foi de R\$ 5.882,93. Fazendo cálculo semelhante para as demais atividades, foi apurado que a atividade do setor dos guichês consumiu R\$ 17.648,80 dos recursos gastos no mês. Quanto à triagem, esta respondeu por R\$ 5.716,25 no período e o consultório totalizou R\$ 9.527,09.

Com fundamentado nos dados da Tabela 6 percebe-se que o custo para atender todo o público no mês foi de R\$ 38.775,07, considerando um consumo de 118.640 minutos. Porém, o expediente total disponível era de 365.352 minutos, o que representa utilização de apenas 32% da capacidade prática e implica uma capacidade não utilizada equivalente a R\$ 80.632,80 (cerca de 68% da capacidade de trabalho).

Mediante análise da Tabela 6 verifica-se um custo de R\$ 19,61 para a consulta médica utilizando o método de custeio TDABC. Tal valor foi encontrado mediante soma da taxa padrão das atividades, ou seja, cada paciente consome R\$ 1,63 da recepção, R\$ 4,90 dos guichês de atendimento, R\$ 4,90 da triagem e R\$ 8,17 da consulta médica o que totaliza em R\$ 19,61.

Comparativo entre os dois métodos

Como os valores do custo de uma consulta pelo TDABC e pelo ABC ficaram bem diferentes (R\$ 19,61 e R\$ 85,10 respectivamente), foi feito um comparativo a respeito que motivou a elaboração da Tabela 7.

Tabela 7 - Comparativo do custo da consulta médica - ABC versus TDABC

Atividades	ABC		TDABC		Variação entre ABC e TDABC	
	Taxas de Direc. de Custos (ABC)	Custo Total Atribuído (R\$)	Taxa de Direc. de Custos (TDABC)	Custo Total Atribuído (R\$)	Var. nas Taxas	Var. nos Custos Atrib. (R\$)
Recepção - orientação ao paciente	1,66	15.072,92	1,63	5.882,93	0,02	9.189,98
G. de Atend. – cad. pacote e BAA	6,63	14.239,05	4,90	17.648,80	1,73	3.409,75
Triagem - verificar sinais vitais	25,60	30.558,47	4,90	5.716,25	20,70	24.842,22
Consultório - avaliação médica	51,20	59.537,44	8,17	9.527,09	43,03	50.010,35
Total		119.407,88		38.775,07		80.632,81

Fonte: dados da pesquisa

Dalmácio et al. (2009) asseveram que o TDABC permite uma análise mais acurada dos recursos, dos custos e do potencial disponível (ou capacidade instalada). Nesse sentido, na abordagem pelo método ABC o custo do mês para as atividades abrangidas nesta pesquisa foi de R\$ 119.407,88. Entretanto, no âmbito do TDABC, que baseou-se no tempo efetivamente consumido de cada setor, foi apurado o valor

R\$ 38.775,07 de custo total do período. Assim, mensurou-se pelo TDABC uma capacidade não utilizada representativa, cujo valor total é de R\$ 80.632,81 (R\$ 119.407,88 – R\$ 38.775,07).

Constatou-se também que a principal variação ocorreu na taxa de custos atribuída ao consultório médico, que oscilou de R\$ 51,20 (no ABC) para R\$ 8,17 (no TDABC), ocasionando uma diferença de R\$ 43,03 em termos unitários e de R\$ 50.010,35 no total do mês. Provavelmente isso ocorreu pelo fato de que o profissional médico precisa permanecer no hospital para atendimentos de urgência e emergência, independentemente do efetivo trabalho no atendimento aos pacientes. Como no TDABC só se considera o tempo efetivamente despendido no atendimento e no ABC se leva em consideração o tempo total disponível, os valores finais foram bastante divergentes, visto que no ABC a ociosidade não está segregada como ocorre no TDABC.

Neste ponto cabe uma discussão a respeito do TDABC utilizar exclusivamente o tempo destinado às atividades como fator de alocação dos custos aos objetos de custeio. Uma consulta médica pode envolver diversos aspectos que alteram a duração desta, como a gravidade da doença ou lesão, a análise do histórico do paciente, se é alérgico a determinados medicamentos, se está em tratamento de outras enfermidades que impliquem restrições de procedimentos (como nos casos de tratamento oncológico) etc. Com isso, o médico pode despendar tempos distintos para cada consulta, conforme os fatores contingenciais associados. Porém, para efeito da aplicação do TDABC, nesta pesquisa foi estabelecido tempo médio de 25 minutos por consulta, o que pode não representar efetivamente a duração das consultas realizadas no período abrangido.

No caso do ABC, o direcionador adotado neste estudo foi o “volume de trabalho estimado”, que representa o número de consultas. Referido critério é uma “estimativa” que pode (ou não) ser representativa da realidade de cada mês e não leva em conta também as diversas possibilidades de duração das consultas. Destarte, a escolha de um ou outro método de custeio também implica assumir que há limitações em ambos, pois o modelo matemático que suporta tais formas de custeamento pode não conseguir representar totalmente a realidade do trabalho abrangido.

Nesse contexto o TDABC talvez tenha maiores possibilidades de contornar o problema mencionado com a inserção de mais variáveis na equação de tempo que suporta tal metodologia. Ou seja, poderia haver uma definição de tempo de duração específico para cada tipo de atendimento. Por exemplo: consultas com complexidades “baixa”, “média” e “alta” (costumeiramente identificadas por “cores” nos hospitais atualmente) poderiam ter tempos de duração estimados distintos, conforme a percepção dos gestores. Isso poderia reduzir as distorções do tempo médio de cada consulta em relação ao “padrão” adotado e aprimorar a mensuração dos tempos ociosos. Porém, concomitantemente haveria um aumento na dificuldade de levantamento dos dados para custeamento.

Retomando a análise do aspecto relacionado à ociosidade, esta pode ser melhor compreendida com base na Tabela 8, que evidencia as diferenças entre as capacidades prática e teórica.

Tabela 8 – Comparativo entre a capacidade teórica e a capacidade prática do mês pesquisado

Capacidade Teórica (em minutos)			Capacidade Prática (em minutos)		
Cap. Teórica	456.690	100%	Cap. Prática	365.352	100%
Cap. Utilizada	118.640	26%	Cap. Utilizada	118.640	32%
Cap. Ociosa	338.050	74%	Cap. Ociosa	246.712	68%

Fonte: dados da pesquisa.

No caso da capacidade teórica, esta seria de 456.690 minutos e como a capacidade efetivamente utilizada foi de apenas 118.640 minutos (26% do total), ter-se-ia uma capacidade ociosa equivalente a 338.050 minutos (74% do total). Contudo, no contexto da capacidade prática se considerou que apenas 80% da capacidade teórica seria efetivamente disponível (como defendido por Kaplan e Anderson, 2007). Com isso, considerou-se neste estudo que a capacidade prática seria de 365.352 minutos. Como foram consumidos/utilizados 118.640 minutos, a ociosidade mensurada pelo TDABC seria de 246.712 minutos (68% da capacidade prática).

Pela metodologia descrita, no custeio TDABC encontrou-se um custo de R\$ 0,3268 por minuto, que levou em conta a capacidade prática (de 365.352 minutos) e o custo total de R\$ R\$ 119.407,88. Mas, se fosse realizado o mesmo cálculo utilizando a capacidade teórica, o valor do custo por minuto seria de R\$ 0,2615 (R\$ 119.407,88 / 456.690 minutos). Esta diferença permite concluir que para cada minuto adquirido de trabalho no processo citado, em torno de R\$ 0,0653 são gastos em outras atividades que não estão relacionadas com as atividades abrangidas.

No que tange à diferença entre ABC e TDABC, no caso do segundo foram desconsiderados do cálculo os valores relativos ao percentual de capacidade ociosa (68% no mês pesquisado). Assim, de maneira simplificada se pode dizer que o valor do custo total mensal (R\$ 119.407,88) foi inicialmente dividido pela capacidade prática de 365.352 minutos para apurar o valor unitário de R\$ 0,3268/minuto. O valor do custo por minuto foi multiplicado pelo tempo efetivamente consumido (que equivale à capacidade utilizada de 118.640 minutos) para apurar o valor total atribuído ao processo visado (R\$ 38.775,07). Portanto, os demais 246.712 minutos não utilizados foram considerados como ociosos e totalizaram R\$ 80.632,81.

No caso do ABC, o valor integral dos gastos do mês seria distribuído às atividades executadas no mês, independentemente de haver ociosidade ou não. Esse aspecto, portanto, evidencia que o ABC pode mascarar o resultado mensal ao não segregar a parcela referente à ociosidade existente neste setor do hospital. Por seu turno, o TDABC salienta essa ociosidade e pode servir como subsídios para medidas de contenção de desperdícios e aprimoramento dos resultados desse tipo de organização.

Acerca disso, Asta e Barbosa (2014) comentam que a conscientização da existência dos desperdícios de ociosidade, bem como a capacidade ociosa que pode ser utilizada, são informações importantes na tomada de decisões gerenciais. Exemplificam com o caso relacionado com a assinatura de um novo contrato de prestação de serviços que aparentemente não seria tão vantajoso, mas com a possibilidade da eliminação de desperdícios (especialmente os de capacidade ociosa) passa a ser interessante pela possibilidade de acarretar entrada efetiva de caixa.

Corroborando isso, Borna (2002) defende que a mensuração dos desperdícios de ociosidade pode ser uma ferramenta indispensável para racionalização de recursos que são expressivos para um setor que trabalha com margens muito estreitas, como o caso do segmento hospitalar.

Resultados pelos dois métodos

Ao mensurar os custos de forma mais técnica, a entidade hospitalar passaria a contar com informações mais consistentes na apuração dos resultados dos setores com os quais trabalha. Nessa direção, na Tabela 9 consta um comparativo entre os valores repassados/cobrados como remuneração pelas consultas efetuadas e os valores de custos apurados pelo ABC e pelo TDABC.

Tabela 9 - Comparativo entre o custo pelo ABC e TDABC e o valor cobrado

ABC – Custeio Baseado em Atividades						
Custo ABC	Repasse SUS	Diferença Custo/SUS	Repasse Convênio	Diferença Custo/Conv.	Cobrança Particular	Diferença Custo/Partic.
R\$ 85,10	R\$ 24,00	-R\$ 61,10	R\$ 150,00	R\$ 64,90	R\$ 250,00	R\$ 164,90
TDABC – <i>Time-driven Activity-based Costing</i>						
Custo TDABC	Repasse SUS	Diferença Custo/SUS	Repasse Convênio	Diferença Custo/Conv.	Cobrança Particular	Diferença Custo/Partic.
R\$ 19,61	R\$ 24,00	R\$ 4,39	R\$ 150,00	R\$ 130,39	R\$ 250,00	R\$ 230,39

Fonte: Dados da Pesquisa.

No caso do valor repassado pelo SUS (R\$ 24,00) para cada consulta, se apurado o custo respectivo com base no ABC (R\$ 85,10) haveria prejuízo de R\$ 61,10. Se considerado o valor calculado

pelo TDABC (R\$ 19,61) seria apurado um lucro de R\$ 4,39 a cada consulta. Além disso, pelos ângulos do valor cobrado dos convênios (R\$ 150,00) e de particulares (R\$ 250,00) o resultado seria positivo nas duas situações: superávit de R\$ 130,39 no convênio e R\$ 230,39 na cobrança pelo modo particular.

Estudos como de Botelho (2006) e Souza et. al (2013) também verificaram a insuficiência dos repasses via SUS, Botelho concluiu que o repasse do SUS remunera apenas 48,50% dos custos de um parto normal, e que a maioria das clínicas do hospital pesquisado também evidenciou prejuízos nessa relação. Souza et.al (2013) também verificou a insuficiência do valor repassado pelo SUS em procedimentos de urologia, frente aos custos incorridos para a sua realização, verificando uma diferença significativa entre os valores. Um estudo mais recente evidenciou a mesma insuficiência de repasses SUS, de acordo com a pesquisa de Pires (2017) o financiamento das Santas Casas é caracterizado pela defasagem entre os custos dos serviços e a sua remuneração, mesmo com os incentivos oferecidos, gerando resultados negativos e um endividamento crescente nessas instituições.

A partir do contexto citado, se pode concluir que o método de custeio mais apropriado seria TDABC, visto ser um método que permite a separação entre a capacidade utilizada e a capacidade operacional ociosa. Isso foi refletido no valor do custo de cada consulta, que foi de R\$ 19,61 por este método e seria de R\$ 85,10 se calculado pelo ABC, porque nesta metodologia ficaria incluso o valor da capacidade produtiva não utilizada. Desse modo, pelo TDABC se teria informações adicionais (em relação ao ABC) que propiciariam melhores condições de conhecer o resultado operacional do hospital de forma mais detalhada (destacando a parcela de ociosidade no resultado mensal, por exemplo).

Portanto, a contribuição deste estudo reside no fato de demonstrar por meio de um estudo de caso a aplicação comparada de dois métodos de custeio gerenciais e proporcionar uma ferramenta de mensuração de custos para o hospital pesquisado, bem como, demonstrar a insuficiência de recursos repassado pelo governo frente aos custos despendidos numa consulta médica. Desse modo, pode ser útil para pesquisadores e gestores hospitalares que queiram se aprofundar no tema ou implementar um sistema de custos em suas organizações com um desses dois métodos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo da presente pesquisa foi o de mensurar os custos, utilizando os métodos de custeio ABC e TDABC, no processo de consulta médica de uma unidade hospitalar filantrópica. Para tanto, elaborou-se fluxograma, bem como levantamento de todos os dados requeridos para os cálculos, utilizou-se de triangulação dos dados o que possibilitou uma aferição precisa e confiável dos custos de uma consulta médica em uma unidade hospitalar.

Melhorar o atendimento e a saúde de indivíduos e comunidades é o único propósito de um sistema de saúde. Nesse sentido, as instituições hospitalares desempenham papel vital na prestação de serviço médico hospitalar. Apesar de ser considerado relevante às sociedades modernas, as instituições hospitalares enfrentam uma série de dificuldades tanto em países menos desenvolvidos quanto em países mais desenvolvidos (JIMÉNEZ CARABALÍ, 2018).

Quanto aos resultados do estudo de caso ora relatado, destaca-se inicialmente os gastos com pessoal que representaram 94,64% dos gastos totais e destes gastos com pessoal o custo do consultório médico foi o mais relevante abrangendo 49,86% dos gastos com o quadro de pessoal. Outros dados expressivos estão vinculados à obtenção dos custos da consulta médica utilizando os métodos de custeio ABC e TDABC. Constatou-se um custo de R\$ 19,61 pelo método de custeio TDABC e R\$ 85,10 pelo método ABC. Destaca-se que no cálculo do ABC está incluso a capacidade não utilizada, enquanto no TDABC a capacidade não utilizada não compõe o custo, bem como, fica expressa para que os gestores possam gerir reduzindo ociosidades.

Por fim, um achado pertinente na pesquisa está relacionado à falta de recursos repassados pelo Sistema Único de Saúde, pois no estudo verificou-se um *déficit*, ou seja: O valor repassado não cobre os custos despendidos pelo hospital para prestar o serviço em estudo. Quando da utilização do método de

custeio ABC, evidencia-se uma insuficiência de recursos repassado pelo governo frente aos custos apurados no estudo de caso.

Nesse sentido, os resultados contribuem para enfatizar a importância de um sistema de custos voltado a apurar os custos de processos de uma instituição. Concluiu-se que é possível controlar os custos e obter melhoria na qualidade dos serviços por meio de uma boa gestão de custos, sendo preciso optar por um sistema de custeio condizente com a realidade da organização e que seja capaz de gerar informações que auxiliem na tomada de decisão, permitindo que os processos sejam aperfeiçoados.

Ainda, como sugestões para trabalhos futuros, indica-se a mensuração de outros processos, tais como internação, utilizando os dois métodos de custeio bem como o custo de determinados procedimentos, como por exemplo apendicectomia, verificando se o repasse governamental via SUS é suficiente na cobertura dos custos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABBAS, K. **Gestão de custos hospitalares**. Tese de Doutorado. Dissertação de mestrado em engenharia de produção. Santa Catarina: UFSC, 2006.
- ABBAS, K.; LEONCINE, M. Cálculo dos custos dos procedimentos médicos hospitalares em hospitais brasileiros. **RAHIS**, v. 11, n. 1, p. 9, 2014.
- ABBAS, K.; GREJO, L. M.; PAVÃO, J. A.; VELOSO, C. N. Custeio Baseado em Atividades (ABC) e Custeio Baseado em Atividade e Tempo (TDABC) em Organizações Hospitalares: Uma Análise Descritiva da Literatura Nacional e Internacional. **Revista de Gestão em Sistemas de Saúde**, v. 5, n. 2, p. 24-38, 2016.
- ABIOLA, J. O.; ASHAMU, S. O. Environmental Management Accounting Practice in Nigeria: National Petroleum Corporation (NNPC). **European Scientific Journal**, ESJ, v. 8, n. 9, p. 86-89, 2012.
- ALMEIDA, L. B.; SANTOS, A. R. Práticas de contabilidade de custos: uma investigação nas indústrias paranaenses. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 2, n. 1, p. 32, 2010.
- ALNESTIG, P.; SEGERSTEDT, A. Product costing in ten Swedish manufacturing companies. **International Journal of Production Economics**, v. 46, p. 441-457, 1996.
- ASKARANY, D.; YAZDIFAR, H. Why ABC is not widely implemented. **International Journal of Business**, v. 7, n. 1, p. 93-97, 2007.
- ASTA, D. D.; BARBOSA, A. P. Modelo Conceitual de Mensuração de Desperdícios em Hospitais Privados. **Revista de Gestão em Sistemas de Saúde**, v. 3, n. 1, p. 40-56, 2014.
- BARRET, R. Time-Driven Costing: the bottom line on the new ABC. **Business Performance Management**, v. 11, p. 35-39, 2005.
- 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. p. 175-190, 1999.
- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BOTELHO, E. M. Custeio Baseado em Atividades – ABC: uma aplicação em uma organização hospitalar universitária. Tese de doutorado (Doutorado em Administração) – Programa de PósGraduação em Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

CAPETTINI, R.; CHOW, C. W.; MCNAMEE, A. H. On the need and opportunities for improving costing and cost management in healthcare organizations. **Managerial Finance**, v. 24, n. 1, p. 46-59, 1998.

CARDINAELS, E.; ROODHOOFT, F.; VAN HERCK, G. Drivers of cost system development in hospitals: results of a survey. **Health Policy**, v. 69, n. 2, p. 239-252, 2004.

CHARNES, A.; COOPER, W. W.; RHODES, E. Measuring the efficiency of decision making units. **European journal of operational research**, v. 2, n. 6, p. 429-444, 1979.

CHIRINOS, A.; URDANETA, M. Gestión de costos medioambientales en la industria petroquímica. **Contaduría Universidad de Antioquia**, n. 55, p. 165-186, 2013.

CMB. A história de misericórdia das Santas Casas. Confederação das Santas Casas e Hospitais Filantrópicos, Brasília. Disponível em: Acesso em: 02 fev. 2017.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. Proposta para avaliação da gestão do conhecimento em entidade filantrópica: O caso de uma organização hospitalar. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 7, n. 4, p. 163-185, 2003.

DALMÁCIO, F. Z.; REZENDE, A. J.; DE AGUIAR, A. B. Uma Aplicação do Time-Driven ABC Model no Setor de Serviço Hospitalar: a nova abordagem do ABC proposta por Kaplan e Anderson. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 2, p. 11-34, 2009.

DE LA VILLARMOIS, O. LEVANT, Y. Le Time-Driven ABC: la simplification de l'évaluation des coûts par le recours aux équivalents. Un essai de positionnement. **Finance Contrôle Stratégie**, v. 10, n. 1, p. 149-182, 2007.

DEMEERE, N.; STOUTHUYSEN, K.; ROODHOOFT, F. Time-driven activity-based costing in an outpatient clinic environment: development, relevance and managerial impact. **Health policy**, v. 92, n. 2-3, p. 296-304, 2009.

DE SOUZA, A. A.; AVELAR, E. A.; BOINA, T. M.; RAIMUNDINI, S. L. Análise da aplicabilidade do Time-driven Activity-based Costing em empresas de produção por encomenda. **Revista Universo Contábil**, v. 6, n. 1, p. 67-84, 2010.

DE SOUZA, C. C.; TOLEDO, A. D.; TADEU, L. F. R.; CHIANCA, T. C. M. Classificação de risco em pronto-socorro: concordância entre um protocolo institucional brasileiro e Manchester. **Revista Latino-Americana de Enfermagem**, v. 19, n. 1, p. 26-33, 2011.

DOS SANTOS, M. E.; LEAL, E. A.; DA SILVA, D. A. Produção científica em gestão de custos em hospitais uma análise nos principais eventos acadêmicos na área contábil no período de 2007 a 2011. **RAHIS**, v. 11, n. 1, p. 8-13, 2014.

EVERAERT, P.; BRUGGEMAN, W. Time-driven activity-based costing: exploring the underlying model. **Journal of cost management**, v. 21, n. 2, p. 16-20, 2007.

FACHINI, G. J.; SPESSATTO, G.; SCARPIN, J. E. Utilização do time-driven activity-based costing como métrica do custo de processamento de pedidos de vendas. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. p. 8-15, 2008.

GERVAIS, M.; LEVANT, Y.; DUCROCQ, C. Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC): an initial appraisal through a longitudinal case study. **The Journal of Applied Management Accounting Research**, v. 2, n. 8, p. 11-20, fev. 2010.

GOSSELIN, M. A review of activity-based costing: technique, implementation, and consequences. **Handbooks of management accounting research**, v. 2, p. 641-671, 2006.

JIMÉNEZ CARABALÍ, Victor Javier. The dynamics of cost management practices in portuguese hospitals. 2018. **Tese** (Doctoral Program in Industrial and systems Engineering- PDEIS) – Escola de Engenharia, Universidade do Minho, Portugal, 2018.

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

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. Time-driven activity-based costing a simpler and more powerful path to higher profits. **Harvard business press**, 2007.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. The strategy-focused organization. **Strategy and Leadership**, v. 29, n. 3, p. 41-42, 2001.

KONT, K. R.; JANTSON, S. Activity-based costing (ABC) and time-based activity-based costing (TDABC): methods applicable to university libraries? **Evidence-Based Library and Information Practice**, v. 6, n. 4, p. 107-119, 2011.

LIMA, S. M. L.; PORTELA, M. C.; UGÁ, M. A. D.; BARBOSA, P. R.; GERSCHMAN, S.; VASCONCELLOS, M. M. Hospitais filantrópicos e a operação de planos de saúde próprios no Brasil. **Revista de Saúde Pública**, v. 41, n. 1, p. 116-123, 2007.

MARTINS, E.; ROCHA, W. Métodos de custeio comparados: custos e margens analisadas sob diferentes perspectivas. **São Paulo: Atlas**, p. 162, 2010.

MARTINS, V. F.; CARMO, C. R. S.; RIBEIRO, A. E.; PORTILHO, L. A. Gestão de custos em organizações hospitalares: uma necessidade no processo de gestão. **Revista de Administração**, v. 11, n. 20, p. 97-118, 2014.

NAKAGAWA, M. ABC custeio baseado em atividades. 2. ed. **São Paulo: Atlas**, p. 95, 2001.

OSTADI, B.; DALOIE, R. M.; SEPEHRI, M. M. A Combined Modelling of Fuzzy Logic and Time-Driven Activity-based Costing (TDABC) for Hospital Services Costing under Uncertainty. **Journal of biomedical informatics**, p. 19-27, 2018.

PACASSA, F.; SCHULTZ, C. A. TDABC: uma proposta para implementação em um frigorífico de pequeno porte. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. p. 8-14, 2012.

PAMPLONA, V.; PFITSCHER, E. D.; UHLMANN, V. O.; LIMONGI, B. Gestão e contabilidade ambiental: estudo de caso em instituição hospitalar. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 14, n. 2, p. 7-15, 2011.

PEREIRA, S. I. M. **Custeio por atividades (ABC) e unidade de esforço de produção (UEP): similaridades, diferenças e complementaridades**. Dissertação (Mestrado). PPGCC. Universidade de São Paulo - USP, p. 57-121, 2015.

PINZAN, A. F. **Métodos de custeio e seus propósitos de uso: análise por meio de estudo de casos múltiplos**. Dissertação (Mestrado). PPGCC. Universidade de São Paulo - USP, p. 57-88, 2013.

PIRES, M. B. N.; OLIVEIRA, R.; ALCANTARA, C. C. V.; ABBAS, K. Relação entre a Remuneração do Sistema Único de Saúde, os Custos dos Procedimentos Hospitalares e o Resultado: Estudo nas Santas Casas de Misericórdia do Estado de São Paulo. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, v. 14, n. 3, p. 16-33, 2017.

POPESKO, B. Specifics of the activity-based applications in hospital management. **International Journal of Collaborative Research on Internal Medicine & Public Health**, v. 5, n. 3, p. 179-186, 2013.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. Disponível em: <<http://portalms.saude.gov.br/sistema-unico-de-saude>>. Acesso em: 16 jan. 2019.

PORTER, M. E.; TEISBERG, E. O. How physicians can change the future of health care. **Jama**, v. 297, n. 10, p. 1103-1111, 2007.

PRESTON, A. M.; COOPER, D. J.; COOMBS, R. W. Fabricating budgets: a study of the production of management budgeting in the National Health Service. **Accounting, Organizations and Society**, v. 17, n. 6, p. 561-593, 1992.

RATNATUNGA, J.; MICHAEL, S. C.; BALACHANDRAN, K. R. Cost management in Sri Lanka: A case study on volume, activity and time as cost drivers. **The International Journal of Accounting**, v. 47, n. 3, p. 281-301, 2012.

SAROKOLAEI, M. A.; SAVIZ, M.; MARADLOO, M. F.; DAHAJ, N. S. Time Driven Activity based Costing by Using Fuzzy Logics. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, v. 75, p. 338-345, 2013.

SIGÜENZA GUZMÁN, L.; VAN DEN ABEELE, A.; CATTRYSSE, D. Time-driven activity-based costing systems for cataloguing processes: a case study. p. 172-183, 2014.

SMITH, M.; ABDULLAH, Z.; ABDUL RAZAK, R. The diffusion of technological and management accounting innovation: Malaysian evidence. **Asian Review of Accounting**, v. 16, n. 3, p. 197-218, 2008.

SOUZA, A. A.; AVELAR, E. A.; SILVA, E. A.; TORMIN, B. F.; GERVÁSIO, L. R. Uma análise financeira dos hospitais brasileiros entre os anos de 2006 a 2011. Sociedade, **Contabilidade e Gestão**, v. 9, n. 3, p. 6-23, 2014.

SOUZA, P. C.; SCATENA, J. H. Apuração do custo da diária de internação hospitalar: um estudo de caso. **RAHIS**, v. 11, n. 2, p. 127-133, 2014.

THYSSEN, J.; ISRAELSEN, P.; JORGENSEN, B. Activity-based costing as a method for assessing the economics of modularization—A case study and beyond. **International journal of production economics**, v. 103, n. 1, p. 252-270, 2006.

TURNER, P.B.B.. **Common Cents: The ABC Performance Breakthrough**. Hillsborough, OR: **Cost Technology**; p. 881, 1992.

YAN, Y. H.; YANG, C. W.; FANG, S. C. Agency problems of global budget system in Taiwan's National Health Insurance. **Health policy**, v. 116, n. 1, p. 37-50, 2014.