

# Análise da aplicação do sistema de custeio baseado em atividades em hospitais públicos

*Miriam Aparecida Micarelli Struett, Antônio Artur de Souza, Simone Letícia Raimundini e Ernani Mendes Botelho \**

## INTRODUÇÃO

Mesmo com os investimentos realizados pelo governo brasileiro na área da saúde, tais como a implementação de programas de vacinação e de educação sanitária, a gestão financeira das organizações hospitalares, especialmente as públicas, continua apresentando problemas. Os mais comuns abrangem, conforme reconhece o Ministério da Saúde:<sup>1</sup> a redução do número de leitos, principalmente com o descredenciamento de hospitais privados conveniados pelo Sistema Único de Saúde – SUS, cuja demanda não foi absorvida pelos hospitais públicos; e a falta de políticas pú-

\* Miriam Aparecida Micarelli Struett é mestranda em administração, Universidade Estadual de Londrina (contato: rua Menotti Del Picchia, 110, Vila Esperança, 87020-700 Maringá-PR, e-mail: struettirelli@uol.com.br ou micarelli@uol.com.br). Antônio Artur de Souza é Ph.D., professor da Universidade de Brasília (contato: SQS 208, Bloco C, apto. 404, 70254-030 Brasília-DF, e-mail: aa\_de\_souza@uol.com.br). Simone Letícia Raimundini, mestre em administração, é professora da Faculdade de Filosofia, Ciências e Letras de Mandaguari (contato: rua Padre Antônio Lock, 797, Centro, 86975-000 Mandaguari-PR, e-mail: cssraimundini@bwnet.com.br). Ernani Mendes Botelho é professor da Universidade Estadual de Montes Claros (contato: rua Agapito dos Anjos, 240, apto. 104, Cândida Câmara, 39401-040 Montes Claros-MG, e-mail: ernanibotelho@starmedia.com).

1 Cf. Ministério da Saúde, Datasus, Brasil, disponível em <<http://tabnet.datasus.gov.br/cgi/idb2001>>, acesso em 18.07.2002.

blica que incentivem o atendimento ambulatorial e domiciliar. Além disso, – segundo Baer, Campino e Cavalcanti<sup>2</sup> – acrescenta-se a baixa remuneração paga pelo SUS, insuficiente para cobrir os custos; e o deficitário orçamento destinado à área da saúde. A gestão hospitalar brasileira é um dos setores mais defasados quanto à utilização das ferramentas de gestão, ocasionando baixa produtividade, elevados desperdícios de recursos e desconhecimento do custo real dos procedimentos, entre outros fatores.<sup>3</sup>

Problemas semelhantes ocorreram nos Estados Unidos e nos países desenvolvidos da Europa, entre as décadas de 1970 e 1980. A solução encontrada foi transformar as organizações genéricas em organizações especializadas, em busca da redução de custos, por meio da intensificação no atendimento de determinadas patologias. Buscou-se também implantar a administração profissional pela adoção de modelos de gestão financeira capazes de medir o desempenho, controlar os

custos e mensurar e reduzir os custos dos procedimentos.<sup>4</sup>

Tendo-se como referência os problemas associados à gestão financeira das organizações hospitalares públicas brasileiras, e com base nas experiências bem-sucedidas de vários países, este trabalho tem como objetivo avaliar a aplicabilidade do sistema de custeio baseado em atividades – ABC como ferramenta da gestão financeira. O estudo empírico foi realizado no setor de ginecologia e obstetrícia, levando-se em conta os custos dos procedimentos de parto normal e de parto cesárea em dois hospitais públicos de ensino: Hospital Universitário Regional de Maringá – HUM, no Paraná, e Hospital Universitário Clemente Faria – HUCF, em Montes Claros, Minas Gerais. Para o desenvolvimento da pesquisa, foram realizadas entrevistas, observação direta e pesquisa documental.

Este trabalho apresenta uma revisão da literatura sobre o sistema ABC e sua aplicação em atividades hospitalares. Em seguida, são apresentados os re-

- 
- 2 W. Baer, A. Campino e T. Cavalcanti, "Health in the development process: The case of Brazil", *The Quarterly Review of Economics and Finance*, Vol. 41, n. 3, Autumn 2001, pp. 405-425.
  - 3 J. N. C. Carpintéro, "Custos na área de saúde: Considerações teóricas", VI Congresso Brasileiro de Custos, São Paulo, FEA-USP, 29 jun-02 jul 1999.
  - 4 J. K. Greene e A. Metwalli, "The impact of activity based cost accounting on health care capital investment decisions", *Journal of Health Care Finance*, Vol. 28, n. 2, Winter, 2001, pp. 50-64.

sultados da pesquisa, que confirmam a real situação da gestão financeira das organizações hospitalares no Brasil: os dois hospitais estudados não utilizam ferramentas de gestão financeira e apresentam problemas financeiros. A

pesquisa demonstrou que o sistema ABC é aplicável a esse tipo de organização, gerando informações úteis e confiáveis quanto à tomada de decisão, ao controle dos custos e à medição do desempenho.



## SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

Um sistema de custeio tem a finalidade de atender às diversas necessidades associadas à tomada de decisão (controle, planejamento e desempenho, por exemplo), gerando informações úteis e confiáveis aos gestores. Esse sistema de custeio e as informações geradas devem proporcionar benefícios que superem os custos de implantação e de manutenção do sistema.<sup>5</sup> Desse modo, o sistema ABC procura atender a essas prerrogativas, aprimorando o processo de custeamento dos custos indiretos atribuídos aos produtos e/ou serviços, minimizando as distorções e as alocações arbitrárias que os sistemas de custeio tradicionais apresentam. Para isso, o sistema ABC pres-

supõe que os custos indiretos devem ser primeiramente atribuídos às atividades e, em seguida, aos produtos e/ou serviços que utilizam as atividades.<sup>6</sup>

Portanto, as atividades são a base do sistema ABC, sendo compreendidas como o meio pelo qual os funcionários realizam o trabalho e consomem recursos, permitindo traçar as inter-relações funcionais da cadeia produtiva. Em outra perspectiva, são os produtos e/ou serviços que consomem atividades, e as atividades consomem recursos, subentendendo que há um trabalho humano ou de uma máquina, por exemplo, na realização de uma atividade — logo, no consumo de recursos.<sup>7</sup> Assim, evidencia-se que para o

5 M. Maher, *Contabilidade de custos: Criando valor para a administração*, São Paulo, Atlas, 2001.

6 A. Atkinson *et alii*, *Contabilidade gerencial*, São Paulo, Atlas, 2000.

7 Cf. R. H. Garrison e E. W. Noreen, *Contabilidade gerencial*, 9. ed., Rio de Janeiro, LTC, 2001; J. K. Shank e V. Govindarajan, *Gestão estratégica de custos: A nova ferramenta para a vantagem competitiva*, Rio de Janeiro, Campus, 1995.

sistema ABC a causa do consumo de recursos são as atividades. Por essa razão, estas devem ser analisadas quanto à geração ou não de benefícios para a organização, por meio da análise do valor agregado. Tal procedimento possibilita que cada atividade seja controlada, a fim de eliminar aquelas que não geram benefícios ou aumentar o desempenho daquelas que geram benefícios, servindo de base para a tomada de decisão na gestão financeira de custos.<sup>8</sup>

No sistema ABC, juntamente com as atividades, há os direcionadores de custos, considerados como o fator que explica a relação entre o consumo de recursos – os custos – e a atividade, estando vinculado ao produto e/ou serviço produzido. Sua finalidade é medir o consumo médio de recursos em cada atividade; ou seja, atribuir os custos das atividades ao bem produzido.<sup>9</sup> Por isso, para a sua definição, considera-se:

- ✓ a relação causal: o direcionador de custo deve apresentar grau de correlação entre o fato que dá origem ao custo indireto e a atividade;
- ✓ os benefícios proporcionados: a influência na escolha do direcionador de custos está na informação que ele

gera. Um direcionador de custo mede o desempenho da atividade, observando a relação custo/benefício;

- ✓ quando os custos indiretos não podem ser associados à atividade por meio da relação causal e/ou dos benefícios gerados, necessita-se de atribuição prudente desse ao bem produzido.

Ao observar esses requisitos para a definição do direcionador de custos, o volume produzido não é considerado como o fato gerador de custos, como acontece nos sistemas de custeio tradicionais, mas busca-se compreender o comportamento dos custos com relação ao produto ou ao serviço, à organização e ao fato gerador. Essa diferença na compreensão do que causa o consumo de recursos é o fator principal quando se busca minimizar as distorções e os arbitramentos na alocação dos custos indiretos ao produto e/ou serviço. Além disso, os direcionadores de custos permitem uma gestão estratégica de custos, na medida em que relacionam a atividade ao direcionador de custos.<sup>10</sup> Essa relação permite a análise conjunta das atividades e dos direcionadores de custos com a gestão financeira, porque enfatiza o au-

8 J. K. Shank e V. Govindarajan, *Gestão estratégica de custos: A nova ferramenta para a vantagem competitiva*, Rio de Janeiro, Campus, 1995.

9 Cf. M. Maher, op. cit.; J. K. Shank e V. Govindarajan, op. cit.

10 Cf. R. S. Kaplan e R. Cooper, op. cit.

mento do desempenho das atividades com a redução de custos.

O sistema ABC – como sistema de custeio que dá suporte à tomada de decisão – apresenta a vantagem de fornecer informações detalhadas sobre o processo de custeamento, aumentando a capacidade de análise de custos, ao contrário dos sistemas de custeio tradicionais, que discriminam somente em custos variáveis ou somente em custos operacionais no processo de custeamento do produto e/ou serviço. O fato de os sistemas de custeio tradicionais considerarem apenas os custos variáveis ou os custos operacionais limita as informações para a tomada de decisão.<sup>11</sup> Desse modo, o sistema ABC apresenta informações mais precisas e confiáveis sobre o custo do produto e/ou do serviço, o processo de custeamento, o desempenho das atividades, o preço de venda e a

margem de lucratividade do produto e/ou do serviço aos gestores da organização.

Assim, o sistema ABC não se restringe somente ao processo de custeamento do produto e/ou serviço, mas minimiza as distorções quanto à alocação dos custos indiretos aos produtos e/ou serviços. O sistema ABC também serve para demonstrar como a organização utiliza-se dos recursos disponíveis para gerar receitas. As informações geradas não são apenas operacionais, mas também financeiras, permitindo o gerenciamento baseado em atividades, o orçamento com base nas atividades, o planejamento e o controle empresarial. Permitem, ainda, integrar o sistema de custeio aos demais sistemas financeiros da organização, tornando o processo de gestão empresarial mais dinâmico e voltado para resultados mais eficientes.



#### **CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES EM HOSPITAIS PÚBLICOS**

A aplicação do sistema ABC deu-se no setor de ginecologia e obstetrícia do Hospital Universitário Regional de Maringá – HUM, no Paraná, e do Hospital Universitário Clemente Farias – HUCF, em Montes Cla-

ros, Minas Gerais. Ambos são públicos e estão vinculados a uma instituição pública de ensino superior nas mesmas cidades. Esses hospitais têm como fonte de recursos as receitas provenientes do convênio com o SUS e do tesouro do

---

11 Cf. M. Maher, op. cit.; A. Atkinson *et alii*, op. cit.

estado aos quais pertencem, ficando este último responsável pelo pagamento dos custos com a folha de pagamento, faturas de água e de energia elétrica.

Analisou-se a aplicação do sistema ABC aos procedimentos de parto normal e de parto cesárea, com dados coletados referentes ao período de janeiro a junho de 2001, tanto no HUM como no HUCF. Neste período, no HUM, a média mensal de pacientes que realizaram parto normal foi de 36 e a de pacientes que realizaram parto cesárea foi de 33, totalizando 69 partos; no HUCF foram analisados 190 partos, sendo uma média de 158 partos normais e 32 partos cesárea. Assim, entre os dois hospitais foram analisados 259 partos (194 partos normais e 65 partos cesáreas).

A média de permanência das pacientes que realizam parto normal foi de 3 dias e a das pacientes que realizam parto cesárea foi de 4,2 dias, em ambos os hospitais. Foram analisados os procedimentos de parto normal e de parto cesárea das pacientes cujos prontuários tinham as seguintes características:

- a. a paciente esteve internada no setor de obstetrícia;
- b. o parto foi realizado no centro cirúrgico do hospital;
- c. no parto não houve óbito do bebê ou da mãe;
- d. os recém-natos permaneceram alojados com a mãe; e
- e. as parturientes permaneceram internadas no setor de ginecologia e

obstetrícia após o parto até a alta hospitalar.

Iniciou-se o custeamento dos procedimentos de parto normal e de parto cesárea identificando os processos de cada procedimento. Desse modo, foram identificados sete processos nos procedimentos de parto normal e de parto cesárea, desde a entrada da paciente no hospital até a sua alta. Em cada processo, foram identificados os subprocessos, conforme consta da Tabela 1.

A identificação dos processos e dos subprocessos permitiu observar e definir as atividades desenvolvidas em cada um desses momentos. A periodicidade de cada atividade no período de internação da paciente foi classificada como:

- ✓ *de hospitalização*: refere-se aos recursos que acontecem uma única vez, desde a entrada da paciente no hospital até a alta hospitalar;
- ✓ *de rotineiras diárias*: quando o número de ocorrência das atividades depende do tempo de permanência da paciente no hospital;
- ✓ *de cuidados clínicos*: são as atividades desenvolvidas pela equipe médica, de enfermagem e de auxiliares de enfermagem as quais variam de acordo com o tempo de permanência da paciente no hospital e com o tipo de procedimento de parto a que a mesma foi submetida.

**TABELA 1**  
**ETAPAS E ATIVIDADES**  
**PROCEDIMENTOS DE PARTO NORMAL E PARTO CESÁREA**

Processos	Subprocessos
1 – Recepção	A paciente é recepcionada no Pronto Atendimento ou no Ambulatório do HUM ou HUCF e é encaminhada ao médico plantonista.
2 – Diagnóstico	A paciente é diagnosticada pelo médico ginecologista e obstetra ou pelos residentes da área de Ginecologia e Obstetrícia acompanhados ou não pelos internos (acadêmicos) de medicina.
3 - Admissão no Centro Obstétrico	A paciente é encaminhada à Central de Internação, onde completará os dados cadastrais e será informada sobre as normas do HUM ou do HUCF. A paciente é encaminhada a um leito de internação no setor de ginecologia e obstetrícia do HUM ou do HUCF. Ocorre a admissão da paciente pela Enfermagem.
4 – Pré Parto	O paciente é examinada e preparada pelo corpo médico e pelo corpo de enfermagem para a realização do parto.
5 - Realização do Parto no Centro Cirúrgico	A paciente é encaminhada ao centro cirúrgico para a realização do parto normal ou parto cesárea.
6 - Puerpério e Cuidados Clínicos do Recém-Nato	a) A paciente é examinada e medicada no puerpério. b) O bebê é examinado pelo corpo médico e pelo corpo de enfermagem. c) A paciente retorna ao setor de obstetrícia tendo consigo o bebê, recebendo alimentação, medicação (se necessário) e atendimento das enfermeiras, auxiliares de enfermagem e médico obstetra e pediatra.
7 - Alta Hospitalar	d) 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. e) Um familiar da paciente é avisado da alta da paciente.

Fonte: Pesquisa Direta HUM/HUCF período mar 2001 a jul 2002.

Depois de identificar, definir e classificar as atividades, coletaram-se os custos totais do HUM e do HUCF. A coleta dos custos totais de cada hospital foi realizada por setor; ou seja, coletaram-se os custos totais de cada setor envolvido no procedimento de parto normal e de parto cesárea. Nessa etapa da pesquisa, foi observado um fato importante: cada setor envolvido nos procedimentos de parto normal e de parto cesárea é responsável por uma atividade, a qual tem a mesma denominação do setor. Exemplificando: o setor de

portaria realiza a atividade de portaria para os visitantes das pacientes.

Para saber quanto o setor de ginecologia e obstetrícia consumiu dos custos totais de cada hospital, foi realizada uma aproximação de custos, porque tanto o HUM como o HUCF não dispunham de dados suficientes para definir os direcionadores de custos nesse momento. Essas aproximações basearam-se na justificativa da existência daquele setor para a organização hospitalar, no benefício gerado aos hospitais por atender parturientes e na rela-

ção causal dos custos entre o setor envolvido e o setor de ginecologia e obstetrícia. Assim, foram obtidos os custos totais do setor de ginecologia e obstetrícia para pacientes internadas que realizaram procedimentos ginecológicos (histerectomias, curetagens uterinas, falsos trabalhos de parto, nódulos em mama entre outros) e procedimentos obstétricos (parto normal e parto cesárea).

Quanto aos procedimentos obstétricos, observou que no HUCF estes têm maior participação nos custos totais do hospital do que no HUM. Essa relação é explicada pela seguinte proporção: no HUCF, as 190 internações de pacientes que realizaram parto normal ou parto cesárea representam 45,13% das internações do hospital, enquanto no HUM as 69 internações para procedimentos obstétricos representam 14,87% das internações do hospital.

Obtidos os custos totais do setor de ginecologia e obstetrícia, definiram-se os direcionadores de custos. A partir da definição dos direcionadores de custos, obteve-se o custo unitário dos procedimentos de parto normal e de parto cesárea. Desse modo, o direcionador de cada atividade foi definido com base na relação causal da atividade, como mostra a Tabela 2.

Observa-se, na Tabela 2, que algumas atividades – como o oxigênio e o médico anestesista – são consumidas

apenas pelo procedimento de parto cesárea, durante o período em que a paciente permanece no centro cirúrgico. Além disso, verificou-se que algumas atividades, como as de hospitalização, apresentam o mesmo valor para os dois procedimentos, por ocorrerem apenas uma única vez durante todo o período de permanência da paciente no hospital; que as atividades classificadas como “rotineiras diárias” variam de acordo com o tempo de permanência da paciente no hospital; e que as atividades classificadas como “cuidados clínicos” dependem do tempo que os médicos, as enfermeiras e os auxiliares de enfermagem dedicam às pacientes.

Nesses dois últimos grupos de atividades – rotineiras diárias e cuidados clínicos – ocorre maior custo ao atender as pacientes que realizaram parto cesárea, porque a média de permanência dessas é de 4,2 dias, enquanto a das pacientes que realizam parto normal é de 3 dias. Essa diferença de 1,2 dia de permanência é justificada pelo fato de o período de recuperação ser maior, devido à necessidade de anestesia e de abertura e sutura dos planos anatômicos. Além disso, as pacientes de parto cesárea apresentam um tempo médio de pré-parto de 7 horas e 30 minutos, enquanto para as pacientes de parto normal esse tempo médio é de 6 horas. As pacientes de parto cesárea também permanecem maior



TABELA 2

CUSTO UNITÁRIO DAS ATIVIDADES PARA PARTO NORMAL E PARTO CESÁREA (EM R\$)

Atividades	Direcionadores de Custos	HUM		HUCF	
		Parto Normal	Parto Cesárea	Parto Normal	Parto Cesárea
<b>Hospitalização</b>		<b>58,29</b>	<b>58,29</b>	<b>67,72</b>	<b>67,72</b>
Recepção	Nº de atendimentos	1,78	1,78	2,09	2,09
Exame de ultrassonografia	Nº de exames	-	-	12,45	12,45
Central de Internação	Nº de internações	5,13	5,13	-	-
S.P.P. <sup>1</sup>	Nº de internações	4,09	4,09	10,47	10,47
Finanças e Contabilidade	Nº de internações	6,29	6,29	6,85	6,85
Serviço Social	Nº de atendimentos	7,68	7,68	2,39	2,39
S.C.I.H. <sup>2</sup>	Nº de internações	9,84	9,84	1,45	1,45
Banco de Leite	Nº de orientações	6,45	6,45	-	-
Departamento Pessoal	Nº de internações	2,61	2,61	1,56	1,56
Secretarias Administrativas	Nº de internações	14,42	14,42	30,46	30,46
<b>Rotineiras Diárias</b>		<b>391,47</b>	<b>618,40</b>	<b>255,99</b>	<b>390,69</b>
Portaria	Nº de internações x permanência	16,18	22,65	6,68	9,35
Vigilância	Nº de internações x permanência	2,48	3,47	1,64	2,30
Farmácia	Nº de internações x permanência	105,97	148,35	27,51	38,51
Laboratório	Nº de internações x permanência	31,58	44,22	11,20	14,93
Central de Materiais	Nº de internações x permanência	9,71	13,59	29,63	41,49
Centro Cirúrgico	Tempo (min.) no centro cirúrgico	98,93	174,58	34,29	60,51
Higiene e Limpeza	Nº de internações x permanência	30,58	42,82	26,70	37,37
S.N.D. <sup>3</sup> – refeições	Nº de refeições por paciente x permanência	26,18	45,70	15,76	20,25
S.N.D. – lanches	Nº de lanches por paciente x permanência	21,84	38,12	14,46	22,07
P.M.S. <sup>4</sup>	Nº de internações x permanência	-	-	7,58	10,62
Lavanderia	Kg. de roupa lavada por paciente x permanência	15,80	22,13	40,24	56,34
Almoxarifado	Nº de internações x permanência	16,47	23,06	21,07	29,50
Manutenção e Patrimônio	Nº de internações x permanência	3,47	4,86	16,36	22,91
Telefonia	Nº de internações x permanência	1,28	1,79	1,40	1,96
Oxigênio	Tempo permanência no centro cirúrgico	-	17,69	-	20,53
Água e esgoto	Nº de internações x permanência	2,32	3,23	-	-
Energia elétrica	Nº de internações x permanência	6,86	9,60	1,47	2,05
Ginecologia e obstetrícia	Nº de internações x permanência	1,82	2,54	-	-
<b>Cuidados Clínicos</b>		<b>360,24</b>	<b>527,12</b>	<b>338,19</b>	<b>522,99</b>
Médico Obstetra	Índice de atenção	174,05	243,66	165,75	221,37
Médico Pediatra	Índice de atenção	45,59	54,28	29,40	35,00
Enfermagem	Índice de atenção	65,21	89,94	48,32	89,94
Auxiliar de Enfermagem	Índice de atenção	75,39	104,74	94,72	136,19
Médico Anestesiologista	Índice de atenção	-	34,50	-	40,49
<b>Total Custos Indiretos</b>		<b>810,00</b>	<b>1.203,81</b>	<b>661,90</b>	<b>981,40</b>
<b>Custos Diretos</b>		<b>55,59</b>	<b>138,22</b>	<b>29,05</b>	<b>29,05</b>
Medicamentos (farmácia)	Alocação direta	2,96	15,97	29,05	40,68
Materiais e Medicamentos	Alocação direta	52,63	122,25	-	-
<b>Custo Unitário Total</b>		<b>865,59</b>	<b>1.342,03</b>	<b>690,95</b>	<b>1.022,08</b>

1 S.P.P. – Serviço de Pronto-atendimento do Paciente; 2 S.C.I.H. – Serviço de Controle de Infecção Hospitalar; 3 S.N.D. – Serviço de Nutrição e Dietética; 4 P.M.S. – Programa Maternidade Segura.

Fonte: Pesquisa Direta HUM/HUCF período mar 2001 a jul 2002

tempo no centro cirúrgico – 90 minutos, em média, contra 50 minutos das pacientes de parto normal.

Outro aspecto importante observado entre os dois hospitais refere-se ao índice de atenção no grupo de atividades classificadas como cuidados clínicos, que abrange médicos (obstetra, pediatra e anestesista), enfermeiras e auxiliares de enfermagem. No HUCF, esses profissionais dedicam tempo integral de trabalho para atender as parturientes e os recém-natos, já considerando os períodos de descanso e repouso. No HUM, os médicos, além de atenderem as parturientes e recém-natos, atendem no pronto atendimento, no ambulatório, na UTI neonatal e na UTI semi-intensiva do hospital, conforme manda a escala de trabalho. Além disso, os médicos prestam orientações aos médicos residentes. No caso do médico anestesista do HUM, esse participa de cirurgias de outras patologias. Quanto à equipe de enfermagem do HUM – enfermeiras e auxiliares de enfermagem –, o tempo dedicado às parturientes e aos recém-natos é de 80% do tempo total de trabalho, ficando os 20% restante para outras atividades não relacionadas à maternidade.

Tal fato foi constatado na mensuração do tempo efetivamente dedicado ao atendimento às pacientes. Assim, obteve-se um indicador de aproveita-

mento da mão-de-obra dos profissionais médicos, enfermeiras e auxiliares de enfermagem tanto no HUM quanto no HUCF. No HUM, esse índice de aproveitamento da mão-de-obra foi de 48,47% para o médico obstetra, 7,63% para o médico pediatra, 5,48% para o médico anestesista, 50,82% para as enfermeiras e 21,46% para auxiliares de enfermagem. No HUCF, os índices de aproveitamento da mão-de-obra foram de 66,30%, 100,00%, 5,71%, 62,17% e 30,03%, respectivamente. Desse modo, observa-se que quanto maior o aproveitamento da mão-de-obra disponível, maior a produtividade por funcionário, uma vez que o tempo ocioso não gera benefício à organização.

Finalizou-se o sistema de custeamento dos procedimentos de parto normal e parto cesárea, tanto no HUM como no HUCF, verificando os custos diretos para os procedimentos de parto normal e parto cesárea. Esses custos são mais onerosos nos procedimentos de parto cesárea do que nos procedimentos de parto normal. Essa diferença no total de custos diretos é novamente justificada pelo fato de as pacientes que realizam parto cesárea consumirem maior quantidade de medicamentos (durante o período de pré-parto, de parto e de pós-parto) e de materiais no centro cirúrgico.

**ANÁLISE DOS RESULTADOS FINANCEIROS**

Concluído o processo de custeamento no HUM e no HUCF, uma vez que as atividades ocorridas nesses hospitais são idênticas – fato verifica-

do mediante coleta de dados – foi possível adotar os mesmo direcionadores de custos. A Tabela 3 compara os custos dos procedimentos de parto normal e de parto cesárea entre o HUM e o HUCF.

**TABELA 3**  
**COMPARAÇÃO DO CUSTO UNITÁRIO DO**  
**PARTO NORMAL E DO PARTO CESÁREA ENTRE O HUM E O HUCF (EM R\$)**

Grupos de Atividades	HUM		HUCF	
	Parto Normal	Parto Cesárea	Parto Normal	Parto Cesárea
Hospitalização	58,29	58,29	67,72	67,72
Rotineiros Diários	391,47	618,40	255,99	390,69
Cuidados Clínicos	360,24	527,12	338,19	522,99
<b>Total Custos Indiretos</b>	<b>810,00</b>	<b>1.203,81</b>	<b>661,90</b>	<b>981,40</b>
<b>Custos Diretos</b>	<b>55,59</b>	<b>138,22</b>	<b>29,05</b>	<b>40,68</b>
<b>Custo Unitário Total</b>	<b>865,59</b>	<b>1.342,03</b>	<b>690,95</b>	<b>1.022,08</b>

Fonte: Pesquisa Direta HUM/HUCF período mar 2001 a jul 2002

Nota-se que o custo unitário tanto do procedimento de parto normal como de parto cesárea no HUM são superiores aos mensurados no HUCF. Retomando a discussão sobre o índice de aproveitamento das atividades classificadas como “cuidados clínicos”, é possível verificar que nesse aspecto o HUM não apresenta resultados satisfatórios. AO comparar os índices de aproveitamento da equipe médica e de enfermagem do HUM com os do HUCF, confirma-se que o desempenho desses profissionais minimiza custos. Associado a esse desempenho, o fato de os procedimentos do parto normal e do parto cesárea do HUCF representarem 45,13% das internações desse

hospital, contra 14,87% das internações do HUM, demonstra que a especialização dos hospitais reduz os custos totais da organização.

Quanto aos custos diretos, como os de medicamentos e de materiais utilizados no centro cirúrgico, é necessário discutir os valores encontrados. Há medicamentos que fazem o mesmo efeito no tratamento e podem ter preços diferentes, o mesmo acontecendo com os materiais utilizados no centro cirúrgico. Enfim, o custo do procedimento depende do preço de compra dos materiais consumidos, do índice de desempenho da mão-de-obra, do número de funcionários por leito e do valor da remuneração dos funcionários.

Desse modo, pôde-se verificar como o HUM e o HUCF desconhecem o custo dos procedimentos de parto que realizam e, também, a falta de controle dos custos. Essa situação ocorre por não terem um sistema de custeio que demonstre esses valores e atenda às necessidades da organização. Com

isso, a situação financeira desses hospitais passa por problemas porque os custos estão acima da receita recebida pelo repasse do SUS. A Tabela 4 demonstra o valor do repasse do SUS para os procedimentos de parto normal e de parto cesárea ao HUM e ao HUCF.

**TABELA 4**  
**REPASSE DO SUS PARA O PARTO NORMAL E PARTO CESÁREA (EM R\$)**

Recursos	HUM		HUCF	
	Parto Normal	Parto Cesárea	Parto Normal	Parto Cesárea
S.H. <sup>1</sup>	90,00	230,00	110,00	250,00
S.P. <sup>2</sup>	102,00	102,00	110,00	102,00
S.A.D.T. <sup>3</sup>	5,00	5,00	5,00	5,00
R.N. <sup>4</sup>	25,00	25,00	35,00	35,00
<b>Total</b>	<b>222,00</b>	<b>362,00</b>	<b>260,00</b>	<b>392,00</b>

1 S.H. - Serviços Hospitalares; 2 S.P. - Serviços Profissionais; 3 S.A.D.T. - Serviço Auxiliar Diagnóstico Terapêutico; 4 R.N. - Recém-nato.

Fonte: Pesquisa Direta HUM/HUCF período mar 2001 a jul 2002

A diferença do valor para os procedimentos de parto normal e de parto cesárea entre o HUM e o HUCF, uma vez que ambos os hospitais são públicos e de ensino, verifica-se devido ao fato de este último estar credenciado como Hospital Amigo da Criança, razão pela qual é acrescido o repasse do SUS. Mas os recursos recebidos do SUS são insuficientes para cobrir os custos tanto no HUM como no HUCF. No HUM, o repasse do SUS para o procedimento de parto normal representa apenas 25,65% do custo unitário total e o repasse para o procedimento de parto cesárea represen-

ta 26,97% do custo unitário total, enquanto no HUCF esses percentuais são de 37,63% e 38,35%, respectivamente. Observa-se que nos custos unitários totais estão incluídos os custos que o Estado paga (folha de pagamento, energia elétrica e água).

Assim pode-se estabelecer um percentual, com base nos custos totais dos procedimentos de parto (normal e cesárea), do quanto representa os custos que o Estado assume em cada um dos hospitais estudados. Esse percentual no HUM é de aproximadamente 40% e no HUCF é de aproximadamente 50%.



## CONCLUSÕES

Conclui-se que a situação observada no HUM e no HUCF representa a realidade brasileira, de acordo com Carpintéro,<sup>12</sup> sobre a gestão financeira de organizações hospitalares: os dois hospitais não utilizam as ferramentas de gestão financeira e apresentam problemas financeiros. Tanto no HUM quanto no HUCF, a contabilidade dessas organizações gera relatórios que não atendem às necessidades dos tomadores de decisão. Esses relatórios constituem-se basicamente de dados que expõem apenas o faturamento da organização, quanto cada setor consumiu, qual a situação histórica de caixa da organização, quantos internamentos foram realizados no período e quantos atendimentos foram realizados, sem internação.

No HUM, há um sistema de custeio baseado no método tradicional de custeamento. Entretanto, esse sistema não proporciona benefícios ao hospital, porque as informações geradas são incompletas e imprecisas para a tomada de decisão. Essas limitações do sistema de custeio que o HUM possui ocorre devido à falta de dados e por não haver um sistema de informações integrado aos demais sistemas financeiros do hospital.

Quanto à situação financeira, tanto o HUM quanto o HUCF apresentam problemas, entre estes o excesso de custos, os quais estão além da receita auferida, provocando déficits de caixa. Além disso, há a falta de controle dos custos – saber como, onde e quando ocorre o custo. Portanto, confirma-se a necessidade de essas organizações adotarem ferramentas de gestão financeira.

Como o propósito deste trabalho foi de analisar a aplicabilidade do sistema ABC no setor de ginecologia e obstetria desses hospitais, constatou-se que esse sistema é aplicável às organizações hospitalares e apresenta benefícios à gestão financeira. Entre os benefícios proporcionados pelo sistema ABC destacam-se a descrição e análise do processo produtivo dos serviços e a mensuração dos custos, que é realizada com base no fator de maior correlação com a atividade. Além disso, o sistema ABC mensura informações financeiras e operacionais úteis e confiáveis para a tomada de decisão e exige um sistema de informações integrado em toda a organização e infra-estrutura para implantá-lo.

Quanto à descrição e análise do processo produtivo na prestação dos serviços, o sistema ABC possibilita o

---

12 J. N. C. Carpintéro, op. cit.

mapeamento dos processos e dos subprocessos, inclusive com as atividades ocorridas no decorrer de todo o procedimento. Esse mapeamento permite que a administração exerça maior acompanhamento, controle e análise dos resultados e dos recursos disponíveis mediante a gestão de atividades que agregam valor ou que não agregam valor ao serviço prestado. Além disso, quanto à cada atividade, indica qual é o seu desempenho e como está sendo realizada.

O sistema ABC necessita das informações prestadas pelos funcionários da organização e requer que esses estejam engajados para prestarem informações com maior grau de precisão. É a partir dessas informações que se identificam as atividades a serem realizadas e definem-se os direcionadores de custos. As informações constituem o escopo do sistema ABC e reduzem a subjetividade e a arbitrariedade na alocação dos custos indiretos aos procedimentos.

O terceiro benefício que o custeio ABC apresenta é a possibilidade de gerar informações financeiras e operacionais úteis para a tomada de decisão. Esse fato é de grande importância para gestão financeira porque, geralmente, apenas informações financeiras não são suficientes para a tomada de decisão quando se considera o processo operacional. Nesse caso, as informações financeiras são comple-

mentares às informações operacionais, demonstrando quanto e como são consumidos os recursos disponíveis na organização, fato observado principalmente nas atividades de cuidados clínicos, na qual ao medir o tempo dedicado a cada paciente foi observado que a mão-de-obra – médicos, enfermeiras e auxiliares de enfermagem – do HUCF é mais eficiente que a mão-de-obra do HUM, pois apresenta maior aproveitamento, ou seja, maior produtividade.

É importante mencionar que o custeio ABC terá restrições na implantação e nas informações geradas se a organização hospitalar não dispuser de recursos, como: sistema de informações; infra-estrutura em equipamentos de informática; e profissionais especializados em gestão financeira e em sistemas de custos. É necessário também que a organização desenvolva um modelo de gestão profissional que abranja desde estrutura organizacional definida, participação efetiva dos funcionários em prestar informações durante o desenvolvimento e manutenção do sistema de custeio.

É importante que esses fatores mencionados, entre outros de menor relevância, não restrinjam à implantação e à manutenção do sistema de custeio. Se a organização não dispuser dessas condições, a implantação do sistema ABC pode ser prejudicada quanto à precisão no processo de

custeamento. Além disso, caso a organização não tenha profissionais especializados em sistemas, o mau gerenciamento na implantação e na manutenção do sistema de custeio ABC limita a confiabilidade das informações geradas pelo sistema para a tomada de decisão.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATKINSON, A. *et alii*. *Contabilidade gerencial*, São Paulo, Atlas, 2000.
- BAER, W.; CAMPINO, A. & CAVALCANTI, T. "Health in the development process: The case of Brazil", *The Quarterly Review of Economics and Finance*, Vol. 41, n. 3, Autumn 2001, pp. 405-425.
- CARPINTÉRO, J. N. C. "Custos na área de saúde: Considerações teóricas", VI Congresso Brasileiro de Custos, São Paulo, FEA-USP, 29 jun-02 jul 1999.
- GARRISON, R. H. & NOREEN, E. W. *Contabilidade gerencial*, 9. ed., Rio de Janeiro, LTC, 2001.
- GREENE, J. K. & METWALLI, A. "The impact of activity based cost accounting on health care capital investment decisions", *Journal of Health Care Finance*, Vol. 28, n. 2, Winter, 2001, pp. 50-64.
- 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.
- MINISTÉRIO DA SAÚDE. *Datasus*. disponível em <<http://tabnet.datasus.gov.br/cgi/idx2001>>, acesso em 18.07.2002.
- SHANK, J. K. & GOVINDARAJAN, V. *Gestão estratégica de custos: A nova ferramenta para a vantagem competitiva*, Rio de Janeiro, Campus, 1995.

