

Aplicabilidade das informações de custo em hospitais universitários: O caso do Hospital Universitário de Brasília

*Patrícia de Souza Costa &
Beatriz Fátima Morgan**

INTRODUÇÃO

O Brasil tem 150 hospitais de ensino – HEs integrados ao Sistema Único de Saúde – SUS, com responsabilidades e características peculiares,¹ sendo que destes, 45 são classificados como universitários – HUs por estarem ligados a Instituições Federais de Ensino Superior –

IFES.² Em junho de 2003, segundo dados do Datasus, os hospitais de ensino foram responsáveis por cerca de 9% dos leitos, 12% internações, 22% dos recursos do SUS destinados ao pagamento de internações³ e 5% dos recursos totais despendidos pelo SUS.⁴

* Patrícia Costa é mestranda em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFPB, UFPE, UFRN e UnB. E-mail: patricia.unb@bol.com.br; Beatriz Morgan é mestranda em Ciências Contábeis pela UnB, UFPB, UFPE e UFRN. E-mail: beatriz_fm@starmedia.com.

1 Cf. Departamento de Informática do SUS – Datasus, “Dados com data base em junho de 2003”, disponível: <<http://tabnet.datasus.gov.br/tabnet/tabnet.htm#IndicSaude>>, acesso em 25 mai 2004.

2 Ministério da Educação – MEC, Secretaria de Educação Superior, disponível em <http://www.mec.gov.br/Sesu/hospuni.shtm>, acesso em 24 mai 2004.

3 Fator de Incentivo ao Desenvolvimento de Ensino e Pesquisa em Saúde – Fideps não incluso.

4 Fideps não incluso.

A natureza da crise – ou das crises – que afetam os hospitais de ensino, apresentadas, em geral, por seu aspecto mais aparente, as dificuldades de financiamento, tem sido tema de amplo debate.⁵ O governo federal constituiu uma comissão interinstitucional, em 2003, com o objetivo de avaliar a atual situação dos hospitais universitários e de ensino no Brasil, visando subsidiar o processo de estabelecimento de políticas para o setor. A meta é encontrar uma solução para a amortização da dívida, que, no caso dos 45 HUs federais, está declarada em cerca de R\$ 380 milhões.⁶

A Associação Brasileira de Hospitais Universitários e de Ensino –

Abrahue divulgou documento contendo as perspectivas, para 2004, para os hospitais de ensino no Brasil.⁷ Entre as propostas, a prerrogativa é incluir indicadores de custo na avaliação de desempenho dos hospitais de ensino e – por meio do estabelecimento do ponto de equilíbrio financeiro – melhorar o processo de gerenciamento hospitalar. A Abrahue destaca que o fluxo de recursos

passa a seguir a lógica “do que rende mais”, do que implica em menos despesas.⁸

Outro fator que tem merecido debates na literatura científica é o comportamento dos custos nos hospitais

5 Cf. Abrahue, “Hospitais de ensino no Brasil: Perspectivas para 2004”, disponível em: http://www.abrahue.org.br/arquivos_pdf/perspequitivas_2004.pdf, acesso em 24 mai 2004; Abrahue, “Hospitais universitários e de ensino no Brasil: Desafios e soluções”, disponível em: http://www.abrahue.org.br/arquivos_pdf/hu_desafios_solucoes.pdf, acesso em 12 dez 2003; Abrahue, “Hospitais universitários e de ensino: Em busca de um futuro”, disponível em: http://www.abrahue.org.br/arquivos_pdf/hus_em_busca_de_futuro.pdf, acesso em 24 mai 2004; Folhaonline, “MEC libera recurso para hospitais universitários” Educação, 30 abr 2004, disponível em < <http://www1.folha.uol.com.br/folha/educacao/ult305u15448.shtml>>, acesso em 24 mai 2004; C. Levy, “Governo traça metas para os hospitais universitários”, *Jornal da Unicamp*, ed. 234, p. 6, 20-26 out 2003, disponível em < http://www.unicamp.br/unicamp/unicamp_hoje/jornalPDF/234pag06.pdf>, acesso em 24 mai 2004; R. Tonetti, “Portaria define normas para hospitais universitários”, Assessoria de Comunicação Social do MEC, disponível em < <http://www.mec.gov.br/acs/asp/noticias/noticiasDialmp.asp?id=5755>>, acesso em 24 mai 2004; D. Weber, “MEC libera R\$ 31 milhões para hospitais universitários” *O estado.com.br. Educação*, publicado em 23 abr 2004, disponível em: <<http://www.estado.com.br/educando/noticias/2004/abr/23/4.htm>>, acesso em: 24 mai 2004.

6 Abrahue, “Hospitais universitários e de ensino: Hora de ação” Brasília, 10 mar 2004, disponível em < http://www.abrahue.org.br/arquivos_pdf/hu_hora_de_acao.pdf>, acesso em 30 mai 2004.

7 Abrahue, “Hospitais de ensino no Brasil: Perspectivas para 2004”, op. cit.

8 Idem, p. 2.

universitários em decorrência da incorporação de atividades de ensino.⁹ A hipótese de que os hospitais universitários possuem custos mais elevados, por incorporem atividades de ensino, é aceita por Sloan, Feldman e Steinwald¹⁰ e pelo Ministério da Saúde, que, por meio do Fideps, diferencia o reembolso aos HUs.¹¹ Hosek e Palmer,¹² no entanto, questionam este posicionamento.

Diante das informações apresentadas nos parágrafos anteriores, o problema que, efetivamente, se apresenta

é: Qual a aplicabilidade das informações de custo na gestão dos hospitais universitários?

Assim, o objetivo geral da pesquisa é identificar a aplicabilidade das informações de custo na gestão dos hospitais universitários. Para alcançar o objetivo geral, são estabelecidos dois objetivos específicos:

1. identificar as particularidades dos hospitais universitários; e
2. apresentar a relevância e a aplicabilidade da contabilidade de custos no setor hospitalar.



FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

HOSPITAIS UNIVERSITÁRIOS: CARACTERÍSTICAS E CONTEXTO

Os hospitais universitários incorporam atividades assistenciais, de ensino e pesquisa. Estas funções fazem do hospital universitário uma organização constantemente

atualizada nas formas de tratamento em saúde, assim como nos meios tecnológicos.

Dentro de um sistema local de saúde, um hospital universitário é considerado uma referência, ou seja, um centro de atenção médica de alta complexidade que tem importante papel

9 Cf. J. R. Hosek e A. R. Palmer, "Teaching and hospital costs: The case of radiology", *Journal of Health Economics*, Vol. 2, 1983; R. F. Jones e D. Korn, "On the cost of educating a medical student", *Academic Medicine*, Vol. 72, n. 3, mar 1997; F. A. Sloan, R. D. Feldman e A. B. Steinwald, "Effects of teaching on hospital costs", *Journal of Health Economics*, Vol. 2, 1983.

10 F. A. Sloan, R. D. Feldman e A. B. Steinwald, op. cit.

11 Ministério da Saúde, Secretaria Nacional de Assistência à Saúde, Portaria MS/SNAS n. 15, 8 ago 1991.

12 A. C. Médici, "Hospitais Universitários: Passado, presente e futuro", *Revista Ass Med Brasil*, Vol. 47, n. 2, 2001.

no atendimento médico de nível terciário.¹³

Cientes deste destacado papel assistencial, esses hospitais respondem pela formação de praticamente todos os estudantes da área de saúde de nível superior, de boa parte dos residentes do país, além de sediar muitos cursos de pós-graduação.¹⁴ São responsáveis por boa parte dos projetos cadastrados na Comissão Nacional de Ética em Pesquisa, o que bem demonstra sua relevância neste campo.

No entanto, Ching afirma:

A desorganização do sistema de saúde brasileiro, em geral, faz com que o hospital universitário assuma papéis da unidade de saúde secundária, atendendo a muitos casos de complexidade inferior a que está propenso a atender, e até mesmo primária, quando realiza trabalhos de prevenção.¹⁵

O foco de atenção voltado para o nível de complexidade a que o hospital está propenso a atender implica em

economia de escala no atendimento. O atendimento primário é o de pronto socorro; o secundário o de cirurgias e exames mais comuns; o terciário envolve cirurgias e procedimentos mais sofisticados, como cirurgias cardíacas, neurocirurgias e exames de ressonância magnética.¹⁶ Assim, os hospitais universitários, por serem um ponto de referência em novas tecnologias de tratamento médico, devem priorizar os atendimentos de nível terciário e quaternário a fim de aumentar a produtividade e reduzir a subutilização dos recursos tecnológicos e humanos disponíveis.¹⁷

A priorização de atendimento envolve questões de difícil aceitação pela sociedade. Por exemplo, o Hospital Universitário da Universidade de São Paulo estabeleceu um programa de atendimento somente para casos de nível secundário – excluído trauma –, encaminhando os pacientes que necessitam de um atendimento do tipo terciário para os centros de referência do SUS.¹⁸ Po-

13 De acordo com a complexidade do atendimento, estes são classificados como de nível primário, secundário, terciário ou quaternário, respectivamente. Cf. Abrahue, "Hospitais universitários e de ensino no Brasil: Desafios e soluções", op. cit.; A. C. Médici, op. cit.

14 Abrahue, "Hospitais universitários e de ensino no Brasil: Desafios e soluções", op. cit.

15 H. Y. Ching, *Manual de custos de instituições de saúde: Sistemas tradicionais de custos e sistemas de custeio baseado em atividades – ABC*, São Paulo, Atlas, 2001, p. 40.

16 W. Sidney e A. Sanches, "Hospitais Universitários agonizam por falta de recursos", Revista Adusp, p. 6-17, ago 1996, disponível em: <http://www.adusp.org.br/revista/07/r07a01.pdf>, acesso em 24 mai 2004.

17 Cf. H. Y. Ching, op. cit.; A. C. Médici, op. cit.

18 Cf. W. Sidney e A. Sanches, op. cit.

rém, o hospital foi acusado de negar socorro às vítimas da explosão no Osasco Plaza Shopping, em junho de 2003. O professor Erasmo Magalhães Castro de Tolosa explica que o HU normalmente não atende acidentados e afirma que “a organização de um hospital de trauma é diferente da nossa”. Assim, a missão dos hospitais universitários deve ser definida com clareza e divulgada para toda a sociedade, bem como o sistema de saúde público deve estar preparado para atender os casos de complexidade não condizente com a missão dos hospitais universitários.

Sloan; Feldman e Steinwald apresentam a comparação dos custos de hospitais de ensino com hospitais puramente assistenciais como uma metodologia para apurar os custos com o ensino. O estudo concluiu que os hospitais que incorporam atividades de ensino possuem os custos elevados em 20% quando comparados com hospitais apenas assistenciais.¹⁹ O Ministério da Saúde, por meio do Fideps, diferencia o reembolso aos hospitais universitários, através do SUS, por incorporarem atividades de ensino e pesquisa, conforme define Portaria da Secretaria Nacional de Assistência à Saúde:

- a. Adicional sobre receita das internações a nível de 25% para Hospitais Universitários que acolham Curso de Medicina e pelo menos mais um Curso da área de saúde da própria instituição universitária e Residência Médica reconhecida pelo MEC, funcionando há mais de dois anos, de forma regular e ininterrupta;
- b. Adicional sobre receita das internações a nível de 50% para Hospitais Universitários que, além dos quesitos acima, acolham pelo menos um Curso de Pós-Graduação *stricto sensu* (mestrado ou doutorado) da própria instituição universitária, reconhecido pelo MEC, funcionando há mais de dois anos, de forma regular e ininterrupta, e estejam integrados a algum Sistema Integrado de Procedimentos de Alta Complexidade – Siqac do MS, como centro de referência nacional.²⁰

A Seguridade considera que o Fideps representa um aumento de, aproximadamente, 25% no faturamento global dos hospitais universitários.²¹

O Tribunal de Contas da União – TCU adotou um percentual de 35% das despesas correntes dos hospitais universitários como custo do ensino na

19 Cf. F. A. Sloan, R. D. Feldman e A. B. Steinwald, op. cit.

20 Ministério da Saúde, Secretaria Nacional de Assistência à Saúde, Portaria MS/SNAS n. 15, 8 ago 1991.

21 Cf. Andes, “Seguridade debate crise dos hospitais universitários”, disponível em: <http://www.andes.org.br/hu4.htm>, acesso em 15 jun 2003.

Decisão Plenária 408/2002, que solicita às Ifes a apuração do custo corrente por aluno.²² O TCU não apresenta referência quanto à acurácia deste percentual. Em pesquisa bibliográfica, encontrou-se que a Comissão de Financiamento da Educação Médica da *Association of American Medical Colleges* realizou, em 1972, estudos de custos em 12 escolas médicas, sendo seis públicas e seis privadas.²³ Esta comissão definiu, sem a realização de estudos empíricos, um percentual de 35% de dedicação dos profissionais ao ensino. Todos os demais custos das atividades de suporte foram alocados com base neste percentual.

O estudo de Hosek e Palmer questiona as alegações de que os hospitais de ensino teriam custos mais elevados por incorporarem atividades de ensino. Segundo este estudo, os hospitais de ensino podem ter custos menores que os demais em decorrência dos estudantes serem substitutos de médicos. Porém, o contrário pode ocorrer devido a diferenças de mix de serviços, técnicas médicas ou qualidade do

atendimento.²⁴ É alegado que residentes e internos pedem exames e utilizam materiais em excesso e que hospitais de ensino enfatizam excessivamente equipamentos e técnicas sofisticadas.

Portanto, uma metodologia para apuração de custos em HUs deve considerar e evidenciar os custos decorrentes da escolha do foco de complexidade de atendimento e da incorporação de atividades de ensino.

PRINCIPAIS DESAFIOS PARA OS HOSPITAIS UNIVERSITÁRIOS

A crise financeira vivenciada por HUs é decorrente de quatro principais fatores. O primeiro é a defasagem da tabela de remuneração do SUS dos custos reais.²⁵ Os HUs têm a maior parcela de seus recursos oriunda do financiamento do SUS, sendo o reembolso realizado com base em tabela de preços única para cada procedimento, não importando o tempo de permanência no hospital ou os custos reais incorridos com os pacientes. Este sistema de reembolso, teoricamente, não admite

22 Tribunal de Contas da União – TCU, Decisão 408 – Plenário. Relatório Consolidado de Auditoria Operacional, Brasília, 24 abr 2002.

23 Cf. R. F. Jones e D. Korn, op. cit.

24 J. R. Hosek e A. R. Palmer, op. cit.

25 Abrahue, “Hospitais universitários e de ensino no Brasil: Desafios e soluções”, op. cit.; Abrahue, “Hospitais de ensino no Brasil: Perspectivas para 2004”, op. cit.; R. N. Anthony e V. Govindarajan, *Sistemas de controle gerencial*, São Paulo, Atlas, 2001.

ineficiência, exigindo dos HUs um alto grau de eficácia e eficiência na gestão dos recursos escassos. A Abrahue divulgou que alguns estudos realizados em hospitais universitários, em 2003, indicaram que a tabela do SUS sub-remunera muitos procedimentos.²⁶

O segundo fator que agrava a situação financeira dos hospitais universitários é a terceirização de pessoal. O custo com mão-de-obra dos hospitais universitários, que, teoricamente, seria de responsabilidade das Ifes, está também sendo custeado com parcela significativa do valor oriundo do SUS – em média 36%.²⁷ A contratação de aproximadamente 20 mil profissionais pelos 45 HUs das Ifes é justificada – segundo a Abrahue – pela escassez de concursos públicos para admissão de pessoal nos hospitais universitários.

O terceiro fator é a necessidade de investimentos em equipamentos e infra-estrutura. A condição de unidades de referência terciária e quaternária, com forte demanda por atualização tecnológica, faz com que os HUs tenham grande necessidade de investir em equipamentos e espaços físi-

cos.²⁸ No entanto, a maioria dos HUs e das Ifes não realiza projetos de investimento integrados ao orçamento. Muitas oportunidades surgem de iniciativas nacionais – por exemplo, Reforço à Reorganização do Sistema Único de Saúde, Programa de Modernização dos Hospitais Universitários e Projeto Expande –, recursos federais na forma de emendas parlamentares ou da articulação com o planejamento das necessidades locais do SUS.²⁹

Finalmente, o último fator agravante da situação financeira dos HUs é a demanda social por atenção hospitalar de alta complexidade. A pirâmide populacional brasileira está em pleno processo de alargamento em seus segmentos superiores.³⁰ Como os idosos são a principal clientela da assistência hospitalar, especialmente a de alta complexidade, a perspectiva é de crescimento dos custos de assistência pública.

Diante da necessidade de alcançar o equilíbrio entre disponibilidade e acesso à assistência médica de qualidade *versus* financiamento adequado, o governo federal e os hospitais universitários enfrentam o desafio de

26 Abrahue, "Hospitais universitários e de ensino no Brasil: Desafios e soluções", op. cit.

27 Idem.

28 Cf. Abrahue, "Hospitais de ensino no Brasil: Perspectivas para 2004", op. cit.; R. N. Anthony e V. Govindarajan, op. cit.

29 Abrahue, "Hospitais universitários e de ensino no Brasil: Desafios e soluções", op. cit.

30 Idem.

prestarem serviços de assistência, ensino e pesquisa com qualidade e baixo custo.

PERSPECTIVAS PARA OS HOSPITAIS UNIVERSITÁRIOS

Dois portarias interministeriais foram instauradas pelo governo federal com o objetivo de definir ações voltadas para a melhoria da atual situação financeira, estrutural, organizacional e de gestão por que passam os hospitais universitários e de ensino, no Brasil. Por meio da Portaria Interministerial nº 562, de 2003, os ministérios da Saúde, Planejamento, Orçamento e Gestão, da Educação e da Ciência e Tecnologia resolveram constituir a Comissão Interinstitucional de Reestruturação dos Hospitais de Ensino com o objetivo de avaliar e diagnosticar a atual situação dos hospitais universitários e de ensino, no Brasil. Esta comissão se reuniu, durante o ano de 2003, mas os resultados não serão divulgados, segundo informações prestadas por Patrícia Cunha, do Departamento de Atenção Especializada do Ministério da Saúde:

— Eles foram apenas base para reorientar e reformular a política nacional do setor.

Acrescenta que serão lançados vários projetos e programas de governo, em 2004, para cumprir estes objetivos.

Diante disso, em abril de 2004, foi publicada a Portaria nº 1.000, com o intuito de estabelecer critérios para a certificação e reconhecimento dos hospitais de ensino.³¹ De acordo com os critérios de avaliação definidos no Art. 6º, incisos I a XVII, os seguintes fatores serão avaliados no processo de certificação:

- ✓ Abrangência e qualidade das atividades curriculares de internato, graduação, pós-graduação e residência médica desenvolvidas na instituição;
- ✓ Regularidade das atividades de pesquisa;
- ✓ Qualidade das instalações de ensino;
- ✓ Existência e funcionamento das Comissões de Ética em Pesquisa, de Documentação Médica e Estatísticas e de Óbitos;
- ✓ Participação ativa nas políticas do SUS e do Pólo de Educação Permanente em Saúde;
- ✓ Dedicção ao SUS (mínimo de 70% da totalidade dos leitos ativos e do total dos procedimentos praticados). Este percentual deve ser ampliado, nos hospitais públicos, até

31 Ministério da Saúde, Portaria Interministerial n. 1.000, de 15 abr 2004, disponível em http://www.cmconsultoria.com/legislacao/portarias/2004/por_2004_1000_interministerial.pdf, acesso em 24 mai 2004.

- atingir 100% num prazo de quatro anos;
- ✓ Condições e obrigatoriedade de funcionamento dos serviços de Atendimento às Urgências e Emergências;
- ✓ Estrutura mínima de gestão hospitalar, incluindo rotinas e técnicas operacionais, sistema de avaliação de custos, sistema de informação e sistema de avaliação de satisfação do usuário.

A Abrahue elaborou documento contendo duas propostas para desenvolvimento institucional dos hospitais universitários, com base nos consensos emitidos pela Comissão Interinstitucional de Reestruturação dos Hospitais de Ensino. A primeira proposta é alterar o modelo atual de relacionamento entre os gestores do SUS e os hospitais de ensino.

QUADRO 1

MODELOS DE RELACIONAMENTO ENTRE GESTORES DO SUS E HOSPITAIS DE ENSINO

Modelo Atual	Modelo Proposto
Remuneração por procedimentos e Tabela do SUS defasada dos custos reais; FIDEPS calculado em base histórica.	Contrato de gestão, com financiamento global anual, baseado em estrutura de custos.
Ausência de indicadores de eficiência e eficácia, inclusive de custos.	Acompanhamento regular de desempenho, com previsão de ajustes conforme a necessidade.
Dissociação das metas assistenciais das de ensino e pesquisa.	Previsão de metas assistenciais, de ensino e pesquisa.
Dissociação de custeio, investimentos e necessidades de pessoal.	Plano de investimentos e de estruturação de pessoal compatíveis com as metas pactuadas, e obrigatoriamente examinado pela Comissão Intergestores Bipartite.
	Integração assistencial completa ao SUS, que deve ter seus gestores local e regional responsáveis por toda a capacidade instalada do HE disponível pelo contrato.

Fonte: Abrahue, "Hospitais universitários e de ensino: Em busca de um futuro", op. cit.

A Abrahue acrescenta que:

A meta imediata deve ser o equilíbrio financeiro anual, sem aumento de dívidas, a ser alcançado com o esforço de cada segmento envolvido (os três entes federativos, a instituição responsável pela gestão do Hospital de Ensino).³²

O modelo proposto pode ser resumido no conceito de contrato global

ou de gestão, que visa alterar a relação existente entre os gestores do SUS e os hospitais de ensino, incluindo indicadores de desempenho para as atividades de assistência, ensino e pesquisa, assegurando a compatibilidade entre receitas e custos.³³

A segunda proposta elaborada pela Abrahue para desenvolvimento institu-

32 Abrahue, "Hospitais universitários e de ensino: Em busca de um futuro", op. cit., p. 2.

33 Abrahue, "Hospitais universitários e de ensino: Hora de ação", op. cit.

cional dos HEs é a reforma administrativa do setor público,

por meio do aumento da autonomia de instituições tais como universidades e os hospitais de ensino.³⁴

A autonomia sugerida inclui a liberdade para cada instituição fixar e executar o seu próprio orçamento e deve ser pautada em rigorosa obediência aos princípios da Lei de Responsabilidade Fiscal e na preocupação com o *accountability*. Jacobs considera que a corporatização das empresas de saúde é uma tendência mundial com o objetivo de introduzir políticas para reduzir custos e aumentar a eficiência sem prejudicar a qualidade.³⁵ Esta tendência tem sido chamada *new public management* e introduz reformas na Inglaterra, Nova Zelândia, e Austrália como exemplos de corporatização na administração pública.³⁶

Portanto, a Portaria nº 1.000 e as propostas da Abrahue tentam estabe-

lecer critérios que avaliem o custo e a qualidade das atividades de ensino, pesquisa e assistência desenvolvidas pelos hospitais de ensino.

RELEVÂNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos – que tinha como primeira função a mensuração de estoques e resultados – migrou o foco de atuação para o auxílio ao planejamento, ao controle e a ajuda à tomada de decisão, durante todo o ciclo de planejamento e controle – planejamento, implantação e avaliação de desempenho.³⁷ Assim, o papel da contabilidade de custos é fornecer informações que subsidiem a tomada de decisão em todas estas fases.

Os gerentes necessitam de informações acuradas e adequadas sobre custos para tomar decisões tanto estratégicas, como operacionais.³⁸ Porém, as informações de custo somente agre-

-
- 34 Abrahue, "Hospitais universitários e de ensino: Em busca de um futuro", op. cit., p. 2.
- 35 K. Jacobs, "Costing health care: A study of the introduction of cost and budget reports into a GP association", *Management Accounting Research*, Vol. 9, 1998.
- 36 J. E. de M. Moura, "O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras", Brasília, Universidade de Brasília, 2003, dissertação de mestrado em contabilidade, mimeo.
- 37 Cf. A. A. Atkinson *et alii*, *Contabilidade gerencial*, São Paulo, Atlas, 2000; R. H. Garrison e E. W. Noreen, *Contabilidade gerencial*, 9. ed., Rio de Janeiro, LTC, 2001; D. R. Hansen e M. M. Mowen, *Gestão de custos: Contabilidade e controle*, São Paulo, Pioneira, 2001; E. Martins, *Contabilidade de custos*, 9. ed., São Paulo, Atlas, 2003.
- 38 R. S. Kaplan e R. Cooper, *Custo e desempenho: Administre seus custos para ser mais competitivo*, São Paulo, Futura, 1998.

gam valor à medida que há uma melhora nas decisões tomadas pelos gestores que têm a posse da informação contábil.³⁹ Assim, a principal finalidade das informações de custo é melhorar o processo decisório.

Estas funções da contabilidade de custos podem ser aplicadas no setor público, sem substanciais modificações.⁴⁰ Ela desempenha um papel importante à medida que fornece informações relevantes para auxiliar na melhoria das funções do governo, suprimindo uma variedade de necessidades gerenciais, do setor público, com informações relevantes para o processo decisório. A *International Federation of Accounting* destaca seis funções sociais para a contabilidade de custos que, por analogia, podem ser aplicadas aos hospitais universitários:

1. **Orçamento:** as informações de custo podem auxiliar no processo de decisão de alocação de recursos entre várias atividades, individualmente importantes, cujos objetivos são complexos e, muitas vezes, ori-

entados para finalidades não-lucrativas. Os custos dos programas de governo incorridos no passado podem ser utilizados para preparar as estimativas orçamentárias de custos futuros.

2. **Redução e controle de custos:** a análise do comportamento dos custos pode auxiliar na tomada de ações apropriadas para eliminar ineficiências.

3. **Ajuste de preços e tarifas:** as informações de custo são relevantes no processo de tomada de decisão para estabelecimento de cenários de preços e tarifas para bens e serviços fornecidos pelo governo, especialmente, quando estes são fornecidos a um preço inferior ao custo como um resultado de políticas governamentais, ou quando preços e taxas dos usuários são estabelecidos com base nos preços de mercado. Custos são também, frequentemente, a base para preços de transferência entre unidades governamentais.

39 Cf. M. S. Azevedo, "Sistemas de custeio e avaliação de empresa", Brasília, Universidade de Brasília, 2002, dissertação de mestrado em administração, mimeo; J. A. Brimson, *Contabilidade por atividades: Uma abordagem de custeio baseado em atividades*, São Paulo, Atlas, 1996; C. T. Horngren, G. Foster e S. M. Datar, *Contabilidade de custos*, 9. ed., Rio de Janeiro, ITC, 2000; R. S. Kaplan, "In defense of activity-based cost management", *Strategic Finance*, Vol. 74, n. 5, 1992; B. Maskell e B. Baggaley, "The future of management accounting", *Journal of Cost Management*, set-out 2000.

40 International Federation of Accounting – Ifac, "Perspectives on cost accounting for government – International Public Sector Study", Study 12, set 2000, disponível em: www.ifac.org, acesso em 14 abr 2004.

4. *Avaliação de desempenho*: a mensuração do desempenho inclui mensuração financeira e não-financeira e é, geralmente, mais efetiva quando estas mensurações estão inter-relacionadas. Os esforços e resultados dos serviços de uma entidade podem ser avaliados com as seguintes mensurações:

- a. custos dos recursos e insumos usados para fornecer os serviços;
- b. resultados e,
- c. mensuração dos esforços relacionados aos resultados (os custos unitários dos vários serviços de uma entidade).

Enquanto é possível alocar os custos dos insumos aos produtos, é muito mais difícil – mas não impossível – alocar o custo dos produtos aos resultados de uma maneira racional. Por exemplo, é possível calcular o custo de um produto como intervenção cirúrgica, mas não é claro como este custo pode ser atribuído aos diferentes resultados, tais como melhoria da qualidade de vida, aumento da expectativa de vida, redução dos custos de medicação. Em alguns casos, o resultado não pode ser conhecido por um considerável pe-

ríodo de tempo.

5. *Avaliação de programas*: as informações de custo podem auxiliar nas decisões políticas relacionadas à autorização, à modificação e à descontinuidade destes.
6. *Outras decisões de escolha econômica*: a escolha entre alternativas de ações requer comparações de custo ou receitas incrementais como, por exemplo, decisões de privatização, aceitar ou rejeitar uma proposta de projeto governamental, continuar ou descontinuar um produto ou serviço.

No setor hospitalar, a relevância da contabilidade de custos é abrangente, e pode ser destacada nos seguintes pontos:

- ✓ No Brasil, os hospitais são reembolsados por empresas privadas de convênio – ou o governo federal, no caso do SUS – com base em um valor fixo por tipo de procedimento, independente do custo efetivo de tratamento do paciente. Com receitas fixas – e determinadas pelas companhias de seguro –, os hospitais podem obter lucratividade, ou alcançar o ponto de equilíbrio, gerenciando efetivamente os cus-

41 L. Eldenburg, "The use of information in total cost management", *The Accounting Review*, Vol. 69, n. 1, jan 1994; J. H. Evans III, Y. Hwang e N. J. Nagarajan, "Management control and hospital cost reduction: Additional evidence", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 20, 2001; J. A. Falk, "Gestão de custos para hospitais: Conceitos, metodologias e aplica-

tos.⁴¹ Assim, as informações de custo podem ser úteis para o conhecimento da rentabilidade dos diversos procedimentos e serviços, a identificação da rentabilidade dos diversos grupos de fontes pagadoras, o estabelecimento de tabelas de preços diferenciadas, a comparação e determinação da correta alocação dos recursos entre os diversos serviços de um mesmo hospital.⁴²

- ✓ De modo geral, os custos hospitalares variam por paciente dependendo, por exemplo, da severidade da doença e do prazo médio de permanência.⁴³ Assim, os hospitais precisam entender os custos de fornecer os vários serviços para seus pa-

cientes para melhorar a qualidade, pontualidade, a efetividade e eficiência de seus processos. Adicionalmente, os hospitais devem gerenciar os seus volumes de produção visto que grande proporção de seus custos tende a ser indireta e aparentemente fixa.⁴⁴

- ✓ A relação dos financiadores com as instituições hospitalares constitui hoje uma enorme fonte de pressão, principalmente nos momentos de reajuste de tabelas, podendo as informações de custo subsidiar o processo de negociação.⁴⁵
- ✓ Análise do impacto do progresso tecnológico nos custos hospitalares.⁴⁶ O intensivo progresso tecnológico pode provocar o excesso de

ções”, São Paulo, Atlas, 2001; T. M. Orloff *et alii*, “Hospital cost accounting: Who’s doing what and why”, *Health Care Management Review*, Vol. 15, n. 4, 1990.

42 Cf. H. Y. Ching, *op. cit.*

43 Cf. R. Ingram, T. Albright e J. Hill, *Managerial accounting: Information for decisions*, Cincinnati, South-Western, 1997.

44 Cf. R. S. Kaplan e R. Cooper, *op. cit.*

45 Cf. J. L. O. Bertucci e R. Meister, “Efetividade organizacional e estratégias de gestão em burocracias profissionais na perspectiva dos gestores: Avaliação da performance da rede hospitalar privada de Belo Horizonte”, São Paulo, Enanpad, *Anais*, 2003, CD-ROM; R. H. Lee e D. M. Waldman, “The diffusion of innovations in hospitals”, *Journal of Health Economics*, Vol. 4, 1985.

46 Cf. A. P. Barbosa e A. M. Malik, “O perfil de utilização de tecnologia médica em hospitais filantrópicos: Análise da experiência de quatro hospitais em São Paulo”, São Paulo, Enanpad, *Anais*, 2003, CD-ROM; L. Eldenburg, *op. cit.*; J. A. Falk, *op. cit.*; T. M. Orloff *et alii*, *op. cit.*; S. L. Raimundini e A. A. Souza, “Análise do estado atual da gestão financeira em hospitais públicos no Brasil”, IX Congresso Brasileiro de Custos, São Paulo, Unifecap, *Anais*, 2002, CD-ROM; D. R. Wholey *et alii*, “The diffusion of information technology among health maintenance organizations”, *Health Care Management Review*, Vol. 25, n. 2, 2000.

capacidade de atendimento.⁴⁷ Este é considerado o principal problema da indústria de saúde, nos Estados Unidos⁴⁸ e, estudos realizados no Brasil revelam que apenas 45% da capacidade instalada no setor hospitalar seria suficiente para atender à demanda.⁴⁹ A segregação dos custos da capacidade instalada em capacidades utilizada e não utilizada na operação, por meio da utilização da capacidade prática, é relevante para um adequado gerenciamento da capacidade hospitalar.⁵⁰

- ✓ Guiar políticas públicas, bem como gerenciar hospitais.⁵¹ Informações acuradas podem auxiliar no processo de tomada de decisão, bem como reduzir custos mediante a melhoria dos processos.

No entanto, o gerenciamento financeiro e as iniciativas de custo na saúde

pública têm enfrentado dificuldades de informações inadequadas, problemas computacionais e resistência de médicos.⁵² R. Ingram, T. Albright e J. Hill consideram que muitas decisões e avaliações clínicas só podem ser tomadas por aqueles que têm conhecimentos médicos e não financeiros.⁵³ Somente os médicos podem tomar decisões sobre a relação custo-benefício dos testes de laboratório. Eles podem reduzir o número de testes laboratoriais desnecessários especificando somente os testes necessários, ao invés de solicitar uma lista de testes. Estes autores apresentam o caso do Stonebrook Medical Center, que formou um grupo de indivíduos com diversas especialidades para trabalhar em uma comissão para melhorar os resultados clínicos e financeiros da empresa. O grupo consiste em um gerente administrativo, um gerente de custos, uma enfermeira e um

47 Cf. S. B. Foote, "Technology and health reform", *Progress in Pediatric Cardiology*, Vol. 4, 1995; M. McClellan, "Uncertainty health-care technologies, and health-care choices", *The American Economic Review*, Vol. 85, n. 2, mai 1995.

48 P. R. Sopariwala, "How much does excess inpatient capacity really cost?", *Healthcare Financial Management*, Vol. 51, n. 4, abr 1997.

49 Cf. J. L. O. Bertucci e R. Meister, op. cit.

50 L. Hall e J. Lambert, "Cummins engine changes its depreciation", *Management Accounting*, jul 1996; R. S. Kaplan e R. Cooper, op. cit.; P. R. Sopariwala.

51 M. A. Lewis, G. M. La Forgia e M. B. Sulvetta, "Measuring public hospital costs: empirical evidence from the Dominican Republic", *Soc. Sci. Med.*, Vol. 43, n. 2, 1996.

52 D. Northcott e S. Llewellyn, "The 'ladder of success' in healthcare: the UK national reference costing index", *Management Accounting Research*, Vol. 14, 2003.

53 R. Ingram, T. Albright e J. Hill, op. cit.

médico. A troca de experiências entre os membros do grupo foi benéfica para o processo de controle de custos e melhoria da qualidade. Jacobs verificou que os médicos concordam e colaboram com a implantação de sistemas de custo somente se o gerente for um médico com conhecimentos contábeis.⁵⁴ Eles consideram que contadores e administradores não irão entender que o paciente está em primeiro lugar. Anthony e Govindarajan,⁵⁵ Eldenburg,⁵⁶ Coombs⁵⁷ descrevem um hospital como “duas empresas em uma”. Uma parte é administrada por médicos e outra por administradores. A relação médico-paciente é uma prática separada do resto do hospital. Assim, a cooperação entre médicos e hospital é necessária para o sucesso do controle de custos.

Diante deste contexto, a implantação de custo padrão ou protocolos de atendimento em hospitais parece ser a metodologia mais adequada.⁵⁸ A forte ética médica sugere que o médico deve fazer o que for necessário para o bem estar do paciente. A resposta do paciente ao tratamento médico é altamente subjetiva, sendo, às vezes, impossível verificar posteriormente se o tratamento médico foi apropriado.⁵⁹ A identificação das etapas e a padronização de cada procedimento podem auxiliar na redução de ineficiências e custos.⁶⁰

Portanto, a aplicabilidade da contabilidade de custos no setor hospitalar é vasta e sua relevância significativa, sendo algumas destacadas na análise empírica realizada na próxima seção.⁶¹



54 K. Jacobs, op. cit.

55 R. N. Anthony e V. Govindarajan, op. cit.

56 L. Eldenburg, op. cit.

57 R. W. Coombs, “Accounting for the control of doctors: Management information systems in hospital”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, n. 4, 1987.

58 J. A. Falk, op. cit.; R. Ingram, T. Albright e J. Hill, op. cit.

59 L. Eldenburg, op. cit.

60 R. Ingram, T. Albright e J. Hill, op. cit.

61 L. C. Baker, “Managed care and technology adoption in health care: Evidence from magnetic resonance imaging”, *Journal of Health Economics*, Vol. 20, 2001, A. P. Barbosa e A. M. Malik, op. cit.; H. Y. Ching, op. cit.; J. A. Falk, op. cit.; S. L. Raimundini *et alii*, “Aplicabilidade do custeio baseado em atividades e análise de custos em hospitais públicos”, São Paulo, Enanpad, *Anais*, 2003, CD-ROM; D. R. Wholey *et alii*, op. cit.

CASO:

HOSPITAL UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA – HUB

DADOS E METODOLOGIA

Para o alcance do objetivo proposto, a pesquisa utiliza o método dedutivo, sendo do tipo exploratória, realizada por meio de um estudo de caso no Hospital Universitário de Brasília, com abordagem qualitativa.

A definição da metodologia para apuração dos custos requer a definição da finalidade dessas informações e dos objetos de custos. Os hospitais universitários podem possuir diversos objetos de custo como, por exemplo, o paciente, um departamento, o ensino, a residência médica e projetos de investimento em nova tecnologia. Como a assistência, o ensino e a pesquisa são produtos conjuntos em hospitais de ensino, a metodologia para apuração dos custos deve contemplar critérios de segregação destes custos. Existem várias metodologias para identificar o montante de tempo e recursos dedicados a cada um, como, por exemplo, questionários, registro de desempenho diário, comparação entre hospitais de ensino e demais hospitais, estabelecer uma função de produção.⁶²

Diante disso, foram apurados o custo total do hospital, o custo de cada centro e o custo com o ensino, nos anos de 2002 e 2003. A base de dados para apuração dos custos foi o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – Siafi, relatórios gerenciais do Hospital Universitário de Brasília – HUB, Universidade de Brasília – UnB, Ministério da Saúde, Secretaria de Estado da Saúde do Distrito Federal. Os dados foram atualizados pelo índice de inflação INPC-IBGE, na data base de 31.12.2002 e 31.12.2003 para as apurações nos anos de 2002 e 2003, respectivamente.

A metodologia estabelecida para apuração dos custos com o ensino, no HUB, foi a do custo incremental com base no trabalho de R. F. Jones e D. Korn.⁶³ Apesar de o HUB não possuir uma missão formalmente definida, foi considerado que, na prática, a primeira missão do hospital é a assistência. Isto se deve, principalmente, ao fato de o HUB atender casos desde o nível primário até o quaternário, não selecionando casos específicos para o ensino – o ensino tem de se adaptar à estrutu-

62 Cf. R. Hosek e A. R. Palmer, op. cit.; F. A. Sloan, R. D. Feldman e A. B. Steinwald, op. cit.

63 R. F. Jones e D. Korn, op. cit.

ra estabelecida para a assistência. Assim, considerando como primeira alternativa a realização apenas de atividades assistenciais no HUB e, como segunda, a realização tanto de atividades assistenciais como de ensino, a diferença entre essas alternativas seria considerada como custo do ensino.

Foi utilizado o método de entrevistas para segregar os custos com assistência e ensino. Este método estima as funções de custo com base em análises e opiniões sobre os custos e seus direcionadores obtidas de vários departamentos da organização através de entrevistas estruturadas com os profissionais envolvidos diretamente com as atividades.⁶⁴ Para apurar o custo total do HUB e o custo com o ensino, foi necessário incluir elementos de despesa que não constam no orçamento do HUB, como, por exemplo, as folhas de pagamento do Ministério da Saúde e da Secretaria de Saúde do Distrito Federal e a depreciação de bens móveis e imóveis. Estas inclusões aumentam a acurácia do custo apurado, visto que existem profissionais de todos os vínculos empregatícios exercendo atividades de ensino no HUB, bem como equipamentos exclusivos para as atividades de ensino e outros que se desgastam com maior rapidez em decorrência destas.

Foram visitados os 105 centros de custo do HUB e realizadas entrevistas e/ou aplicados questionários em cada um destes locais para identificar os custos incrementais decorrentes da incorporação das atividades de ensino em cada setor. Isto foi importante devido às diferentes atividades desenvolvidas por alunos e residentes em cada setor. Foram entrevistados diretores, médicos, enfermeiros, profissionais da área administrativa, residentes e alunos. Dentro de um mesmo centro de custo eram entrevistados dois ou mais profissionais com o objetivo de confrontar os resultados das entrevistas.

Durante o processo de entrevistas e aplicação de questionários foram identificadas outras demandas por informações de custo no HUB.

O HOSPITAL UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA

O HUB iniciou a prestação de serviços à comunidade em agosto de 1972, porém, somente em maio de 1990, tornou-se um órgão complementar da Universidade de Brasília – UnB vinculado ao Ministério da Educação, com função básica de apoiar o ensino de graduação e pós-graduação da Faculdade de Saúde da UnB. É uma organização hospitalar pública que atua como hospital-escola e centro de pes-

64 C. T. Horngren, G. Foster e S. M. Datar, op. cit.

quisa científica em todas as áreas da medicina, orientado, operacionalmente, para o ensino, a pesquisa e a extensão, e voltada à assistência à população, desempenhando, assim, importante papel na região.

No âmbito da assistência, o hospital integra o SUS do Distrito Federal, que representa cerca de 80% do faturamento total, prestando serviços médico-hospitalares à população do Distrito Federal, desde o atendimento ambulatorial, até os serviços de maior especialização.

O HUB é um hospital geral de grande porte,⁶⁵ que atende, anualmente, cerca de 200 mil consultas, 10 mil internações, 5 mil cirurgias, 1,5 mil partos, 900 mil exames, 70 mil procedimentos odontológicos e conta com 302 leitos ativos. Possui um programa de residência médica em 18 especialidades para 80 residentes. É campo de ensino para cerca de 100 alunos de pós-

graduação, 2,3 mil alunos de graduação e 70 de nível médio. Conta com mais de 2 mil funcionários e servidores de quatro vínculos trabalhistas distintos.

A estrutura formal está dividida em, basicamente, quatro grandes áreas: Diretoria Geral, Diretoria Adjunta de Serviços Assistenciais (área médica), Diretoria Adjunta de Assuntos Administrativos e Diretoria Adjunta de Apoio ao Ensino e Pesquisa. Subordinados às Diretorias encontram-se cerca de 34 centros e mais de 50 serviços.

RESULTADOS E DISCUSSÕES

Custo Total

O total de despesa e receita executadas no orçamento do HUB, nos anos de 2002 e 2003, é apresentado na Tabela 1. As despesas com as folhas de pagamento do pessoal cedido pelo MS,

TABELA 1
RECEITA E DESPESA EXECUTADA NO ORÇAMENTO DO HUB (EM R\$)

	2002	2003
Despesas Correntes	17.114.424	21.029.492
Despesas Capital	312.604	233.910
Total de Despesas	17.427.028	21.263.402
Receitas	16.263.808	21.263.402

Fonte: Siafi, 2004.

65 Ministério da Saúde, disponível em: <http://dtr2001.saude.gov.br/bvs/terminologia.asp#>, acesso em 20 fev 2004.

SESEDF e UnB constam no orçamento dos respectivos órgãos, não estando inclusos nos valores divulgados na Tabela 1. Porém, foram incluídas, na apuração de custos, as folhas de pagamen-

to de todos os quatro vínculos empregatícios do HUB.

A Tabela 2 apresenta o custo total do HUB apurado para os anos de 2002 e 2003 por fonte de recursos.

TABELA 2
CUSTO TOTAL DO HUB NOS ANOS DE 2002 E 2003 (EM R\$)

Recursos	Custo 2002	Custo 2003
Folha de Pagamento - MS	12.955.017	12.177.282
Folha de Pagamento - UnB	11.265.934	13.591.696
Folha de Pagamento - HUB	8.167.639	8.197.506
Folha de Pagamento - SESEDF	2.133.618	1.676.574
Folha de Pagamento - Residência - MEC	1.824.022	1.889.272
<i>Sub-total Folha de Pagamento</i>	<i>36.346.230</i>	<i>37.532.329</i>
Material Médico	4.955.710	5.249.939
Medicamentos	3.424.261	3.847.314
Depreciação Predial	2.881.900	2.881.900
Manutenção	1.553.133	1.619.052
Material Administrativo	1.133.727	1.350.686
Depreciação	830.079	1.548.294
Gêneros Alimentícios	536.051	492.055
Material Manutenção	294.761	282.669
Telefone	209.946	157.590
<i>Sub-total</i>	<i>15.819.567</i>	<i>17.429.498</i>
Custo Total	52.165.797	54.961.827

Fonte: Elaboração própria.

A informação do custo total do HUB pode ser útil para uma análise geral da eficiência na utilização dos recursos. A inclusão dos custos com folha de pagamento dos funcionários/servidores da Secretaria de Saúde do Distrito Federal, Ministério da Saúde, Ministério da Educação e Universidade de Brasília lotados no HUB e da depreciação dos bens móveis e imóveis justifica-se

no entendimento de custo como “[...] recurso sacrificado ou de que se abre mão para um determinado fim”.⁶⁶ Este procedimento visa a geração de informações adequadas de custo, sendo responsabilidade da contabilidade

“determinar os critérios a serem utilizados na alocação de maneira clara e consistente temporalmente”.⁶⁷

66 C. T. Horngren, G. Foster e S. M. Datar, op. cit., p. 19.

67 Conselho Federal de Contabilidade, *Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social*, Brasília, CFC, 2003.

Incluindo o custo destes recursos, o custo total do HUB é quase três vezes maior do que o orçamento executado no mesmo período. Sendo custo um recurso sacrificado, este não apresenta relação com o dispêndio financeiro ocorrido no período. Isto explica a discrepância de valores entre o total das despesas orçamentárias do HUB, obtidas no Siafi, para o ano de 2003 (R\$ 21.263.402,27) e o custo total apurado para o mesmo ano (R\$ 54.679.158,10).

O contrário ocorre na República Dominicana. O estudo realizado em um hospital dominicano de ensino constatou que o orçamento é 50% maior que o custo atual dos serviços prestados, refletindo maiores custos de desperdício, tempo ocioso, ineficiência, falta de gerenciamento hospitalar e menor produtividade.⁶⁸ O maior distúrbio encontrado no estudo foi que embora os médicos representassem a maior parte do gasto com pessoal (84% do orçamento total), apenas 12% do tempo dos médicos contratados é fornecido ao hospital, incluindo todas as atividades – assistência, supervisão, administração e ensino. Assim, a informação de custo pode ser útil no processo de alocação de recursos, quando da elaboração do orçamento, e no processo de *accountability*.

No gerenciamento hospitalar, as informações de custo por centro de custo também podem desempenhar um papel relevante. A descentralização do processo decisório exige o estabelecimento de critérios para avaliação do desempenho dos tomadores de decisão.⁶⁹ A estrutura de centro de responsabilidade é mais adequada neste contexto por exigir de cada gestor a postura de “dono do negócio”, respondendo pelos resultados da área sob sua gerência. A Tabela 3 apresenta o custo total do HUB por centro de custo nos anos de 2002 e 2003. Nesta tabela são apresentados somente os custos para os centros de custo de primeira e segunda hierarquia (Diretoria e Divisão).

Custos com o ensino

Ao final das entrevistas e aplicação dos questionários, apurou-se que o custo com o ensino representaram 14% dos custos totais, no ano de 2002, e 13%, no ano de 2003. Este percentual variou de 0% a 51% entre os centros de custo. O Centro de Hematologia e Hemoterapia, por exemplo, não recebeu nenhum aluno ou residente, no ano de 2003, e ainda não teve nenhum custo adicional referente a atividade de ensino. Já o Centro de Endoscopia teve um custo incremental de 51% devido,

68 M. A. Lewis, G. M. La Forgia e M. B. Sulvetta, op. cit.

69 A. A. Atkinson *et alii*, op. cit.

TABELA 3
CUSTO POR CENTROS DE CUSTO
DE PRIMEIRA E SEGUNDA HIERARQUIA (EM R\$)

Centro de Custo	Custo Total 2002	Custo Total 2003
Gabinete do Diretor	391.701	501.935
Diretoria Adjunta de Serviços Assistenciais (DASA)	589.358	496.810
Divisão Médica	27.475.546	28.192.516
Divisão de Enfermagem	9.031.022	9.325.169
Divisão de Odontologia	773.453	639.774
Divisão de Nutrição	1.894.185	2.056.101
Divisão de Farmácia	1.040.955	1.175.928
Divisão de Psicologia	108.271	111.315
Total DASA	40.912.790	41.997.613
Diretoria Adjunta de Ensino e Pesquisa	180.464	205.497
Diretoria Adjunta de Assuntos Administrativos (DAAD)	61.951	67.758
Divisão de Engenharia Clínica	726.967	780.677
Divisão de Orçamento e Finanças	602.644	604.412
Divisão de Recursos Humanos	266.504	321.481
Divisão de Suprimento Hospitalar	446.730	414.884
Divisão de Administração	2.761.949	2.930.903
Divisão de Hotelaria e Lavanderia	2.266.004	2.637.066
Total DAAD	7.132.748	7.757.181
Sub-total GERAL	48.617.703	50.462.227
Outros Custos	666.194	1.617.701
Depreciação Predial	2.881.900	2.881.900
TOTAL	52.165.797	54.961.827

Fonte: Elaboração própria

TABELA 4
CUSTO COM O ENSINO NO HUB POR CURSO (EM R\$)

Curso	2003	2002
Medicina	2.048.217	2.203.236
Odontologia	176.728	154.385
Nutrição	147.055	167.023
Farmácia	23.815	14.811
Enfermagem	1.370.949	1.390.526
Psicologia	9.732	-
Pós-graduação	140.779	142.214
Residência	3.096.291	3.143.301
Custo total ensino	7.013.567	7.215.497
Custo Total HUB	54.961.827	52.165.797

Fonte: Elaboração própria

principalmente, ao custo com salário dos residentes, depreciação e manutenção de equipamentos e gasto de material médico. Foram também reali-

zadas entrevistas nos centros de custo que não receberam alunos no período para identificar se o setor não teve custo incremental decorrente das ati-

vidades de ensino desenvolvidas em outros setores. Por exemplo, o Centro de Patologia Clínica não recebeu nenhum aluno no ano de 2003, mas teve custo incremental com o ensino de 10% devido a pedidos incrementais de exames decorrentes das atividades de ensino. Os custos com o ensino por curso estão relacionados na Tabela 4.

Os elementos de maior representatividade, no custo total com o ensino, são a folha de pagamento dos residentes (35%), as folhas de pagamentos dos demais profissionais dos quatro vínculos trabalhistas (31%) e material médico (20%). Os custos incrementais surgem quando as atividades de ensino provocam: aumento da duração de uma cirurgia aumentando o gasto de material médico, medicamentos, depreciação, tempo do médico,

aumento do número de exames médicos, aquisição de equipamentos apenas para atividades de ensino.

O custo do ensino pode ser utilizado no processo de alocação de recursos para realização destas atividades. As fontes de recurso específicas para financiar as atividades de ensino no HUB são: Ministério da Educação (pagamento da folha de pagamento de residentes) e Ministério da Saúde (fator Fideps). O Hospital Universitário de Brasília recebeu, no ano de 2003, R\$ 1.889.271,54 do Ministério da Educação, para pagamento da folha de residentes, e R\$ 2.506.608,00 do Ministério da Saúde por meio do Fideps. Somando estes dois valores tem-se um total de R\$ 4.395.879,54 para financiar as atividades de ensino. Este valor cobre 63% do custo com o ensino no

TABELA 5
CUSTO TOTAL E CUSTO COM O ENSINO NO HUB EM 2003 (EM R\$)

Elementos de Custo	Custo total com o HUB	Custo com o ensino	%
Folha de Pagamento			
Secretaria de Estado de Saúde do Distrito Federal (SESDF)	1.676.574	247.006	15%
Ministério da Saúde (MS)	12.177.282	732.995	6%
Universidade de Brasília (UnB)	13.591.696	902.568	7%
Ministério da Educação (MEC) - Pagto de residentes	1.889.272	1.889.272	100%
Hospital Universitário de Brasília (HUB)	8.197.506	380.914	5%
Total Folha de Pagamento	37.532.329	4.152.755	11%
Demais recursos			
Material Médico	5.249.939	1.554.746	30%
Medicamentos	3.847.314	739.347	19%
Material Administrativo	1.350.686	141.887	11%
Gêneros Alimentícios	492.055	8.497	2%
Depreciação	4.430.194	184.873	4%
Manutenção	1.619.052	230.357	14%
Telefone	157.590	1.105	1%
Total demais recursos	17.146.829	2.860.812	17%
TOTAL	54.679.158	7.013.567	13%

Fonte: Elaboração própria

HUB no mesmo período (R\$ 7.013.567,00). A Tabela 5 apresenta o custo das atividades de ensino por recurso e fonte de financiamento.

De acordo com os dados apresentados na Tabela 5, 15% do custo total da Secretaria de Saúde do Distrito Federal, no ano de 2003, com a folha de pagamento do pessoal cedido para o HUB, é com o ensino. Do custo total do Ministério da Saúde e da Universidade de Brasília, no mesmo período, com

pessoal cedido para o HUB, 6% e 7%, respectivamente, são custos com o ensino. Assim, pode-se concluir que o custo com o ensino no HUB é totalmente coberto por recursos oriundos de orçamentos de outros órgãos – Ministério da Saúde, Ministério da Educação, Universidade de Brasília, Secretaria de Saúde do Distrito Federal – conforme Tabela 6, restando ainda parcela significativa que foi utilizada em outras atividades do hospital.

TABELA 6
CUSTO DOS RECURSOS ORIUNDOS DE OUTRAS INSTITUIÇÕES
PARA FINANCIAMENTO DAS ATIVIDADES DO HUB EM 2003 (EM R\$)

Instituição	Custo Total dos recursos oriundos de outras instituições no ano de 2003 (2)	Custo dos Recursos dedicados a atividade de ensino (1)	Custo dos Recursos de outras instituições utilizados nas demais atividades do HUB (1) - (2)
SESDF (folha de pagamento)	1.676.574	247.006	1.429.568
MS			
Folha de pagamento	12.177.282	732.995	11.444.287
FIDEPS	2.506.608	2.506.608	-
UnB (folha de pagamento)	13.591.696	902.568	12.689.128
MEC (folha de pagamento)	1.889.272	1.889.272	-
Total	31.841.431,47	6.278.448,90	25.562.982,57

Fonte: Elaboração própria

Algumas entidades como, por exemplo, o Ministério da Saúde, a Secretaria de Saúde do Distrito Federal e a Universidade de Brasília não enviam recursos monetários para o HUB, mas auxiliam através da cessão de recursos humanos. Assim, o custo da Universidade de Brasília com a folha de pagamento do pessoal cedido ao HUB (R\$ 13.591.696,20) é superior ao custo do HUB com o ensino (R\$

7.013.567,00) indicando utilização dos recursos humanos que, teoricamente, estariam destinados a apoiar as atividades acadêmicas no desenvolvimento de atividades de atendimento a saúde da população.

A especificidades de cada hospital universitário e as diferentes metodologias de apuração de custo tornam as comparações de custo difíceis. Na literatura encontra-se desde de custo zero

com o ensino em hospitais universitários até custo total do hospital direcionado às atividades de ensino. Apesar das limitações, as informações de custo podem ser utilizadas como instrumento de comparação entre os hospitais universitários.

Outras demandas por informações de custo

Durante o processo de pesquisa – entrevistas e aplicação de questionários – foram detectadas outras demandas do HUB por informações de custo, conforme será descrito nas próximas seções.

INVESTIMENTO EM NOVAS TECNOLOGIAS

A informação de custos pode ser um fator chave na decisão sobre compra de novas tecnologias, onde são comparados os resultados clínicos atuais com aqueles prometidos pela nova tecnologia.⁷⁰

O Centro de Urologia do HUB sentiu a necessidade de comparar os resultados obtidos com cirurgias para cálculo renal com os resultados obtidos com o procedimento de litotripsia. O apa-

relho de litotripsia custou cerca de R\$ 2 milhões e foi incorporado no ano de 2002. Esta análise pode auxiliar o hospital a tomar decisões quanto a capacidade utilizada e a capacidade não utilizada do equipamento. A análise custo-benefício da incorporação de tecnologia é bastante complexa e a metodologia do custo diferencial pode ser adequada para esta situação, podendo auxiliar também no estabelecimento de políticas nacionais, visto que a atuação normativa do Estado, ou sua atuação direta por meio de alocação de recursos ou de prestação de serviços é um dos fatores determinantes do processo de investimento em capital fixo.⁷¹

No entanto, analisando dois projetos do governo federal para desenvolvimento do setor de saúde – Reforço à Reorganização do Sistema Único de Saúde e Programa de Modernização dos Hospitais Universitários e Projeto Expande –, percebe-se a falta de exigência de informações de custo na análise dos projetos.⁷² Estes programas do governo federal exigem, em geral,

70 R. Ingram, T. Albright e J. Hill, op. cit.

71 A. Marinho *et alii*, “Os determinantes dos investimentos em capital fixo no sistema hospitalar brasileiro: Um guia metodológico integrado com bases de dados e fontes de informações”, Rio de Janeiro, IPEA, texto para discussão n. 972, 2003, disponível em: http://www.ipea.gov.br/pub/td/2003/td_0972.pdf, acesso em 12 abr 2004.

72 Ministério da Saúde, “Projeto expande”, Brasília, 2004, disponível em http://www.inca.gov.br/conteudo_view.asp?id=126, acesso em 10 mai 2004; Universidade de Brasília, Circular MRT nº 026/96, “Programa de modernização e consolidação da infra-estrutura acadêmica

que os projetos dos hospitais contenham informações sobre a demanda, características técnicas dos equipamentos, instalações apropriadas para o recebimento do bem. A. Marinho destaca a necessidade de incorporar análises de custo e benefício nos programas de governo relacionados a investimentos em novas tecnologias na assistência médica à população.⁷³

Fica evidente a necessidade de análises complementares que possam mesmo indicar o efeito dos investimentos aqui analisados sobre o custeio e sobre os pagamentos permanentes no interior do SUS, diante da pressão hoje aplicada no conjunto do teto físico-orçamentário dos estados e dos municípios do país.

PROTÓCOLOS DE PROCEDIMENTOS

Durante a realização do estudo, foi identificada a necessidade do estabelecimento de protocolos de procedimento para apuração do custo por

paciente. No entanto, este trabalho exige comprometimento e participação do "corpo médico" devido às particularidades de cada tratamento. O estabelecimento de protocolos médicos envolve a especificação das atividades necessárias para tratamento do paciente desde a sua chegada no hospital até a alta. Além disso, alguns tratamentos podem ter variações de atividades em virtude da complexidade do diagnóstico.

A apuração de custos por paciente é uma demanda do HUB, porém, primeiramente, é necessário despertar todos os funcionários envolvidos para a importância da colaboração dos vários setores durante todo o processo. Essas informações podem ser utilizadas para negociação de reembolso com empresas de convênio e órgão federais, controle dos custos de agência, identificação do impacto do ensino em cada tratamento, análise do ponto de equilíbrio, entre outros.



CONCLUSÕES

As evidências teóricas e o estudo de caso apresentados no presente estudo ressaltam a aplicabilidade e a relevância das informações

de custo para a gestão dos hospitais universitários.

O processo decisório subsidiado por informações de custo pode trazer

das Ifes e hospitais universitários: Orientação para elaboração da proposta", Brasília, Universidade de Brasília-MRT, 10 set 1996; A. Marinho *et alii*, op. cit.

73 A. Marinho *et alii*, op. cit.

benefícios para os órgãos e indivíduos envolvidos com as operações dos hospitais universitários. O governo, por meio dos órgãos reguladores e fiscalizadores, pode utilizar as informações de custo para direcionar a distribuição de recursos, bem como avaliar a utilização destes nos hospitais universitários. Junta-se a isto, a possibilidade destas informações guiarem as políticas públicas no setor hospitalar.

O estudo realizado no HUB identificou diversas funções para as informações de custo. Foram apurados os custos totais, por centro de custo, do ensino, bem como apuradas outras demandas para as informações de custo como, por exemplo, o impacto de investimentos em novas tecnologias nos custos dos tratamentos e o estabelecimento de protocolos de atendimento.

As informações de custo são relevantes para o processo de tomada de decisão operacional e estratégico, bem como para o processo de gerenciamento dos vários objetos de custo como, por exemplo, o ensino, os departamentos e novas tecnologias. As informações históricas de custos podem ser úteis no processo de estimativa orçamentária. O estabelecimento do ponto de equilíbrio representa outra função das informações de custo.

A inclusão de informações de custo no processo decisório do governo e dos hospitais universitários pode resultar numa variedade de benefícios para a sociedade. A melhoria do atendimento, devido a disponibilização adequada de recursos, e da qualidade do ensino é exemplo destes prováveis benefícios.



REFERÊNCIAS

- ABRAHUE. "Hospitais de ensino no Brasil: Perspectivas para 2004", disponível em: http://www.abrahue.org.br/arquivos_pdf/perspequitivas_2004.pdf, acesso em 24 mai 2004.
- . "Hospitais universitários e de ensino no Brasil: Desafios e soluções", disponível em: http://www.abrahue.org.br/arquivos_pdf/hu_desafios_solucoes.pdf, acesso em 12 dez 2003.
- . "Hospitais universitários e de ensino: Em busca de um futuro", disponível em: http://www.abrahue.org.br/arquivos_pdf/hus_em_busca_de_futuro.pdf, acesso em 24 mai 2004.
- . "Hospitais universitários e de ensino: Hora de ação", Brasília, 10 mar 2004, disponível em < http://www.abrahue.org.br/arquivos_pdf/hu_hora_de_acao.pdf>, acesso em 30 mai 2004.

- ANDES. "Seguridade debate crise dos hospitais universitários", disponível em: <http://www.andes.org.br/hu4.htm>, acesso em 15 jun 2003.
- ANTHONY, R. N. & GOVINDARAJAN, V. *Sistemas de controle gerencial*, São Paulo, Atlas, 2001.
- ATKINSON, A. A. *et alii. Contabilidade gerencial*, São Paulo, Atlas, 2000.
- AZEVEDO, M. S. "Sistemas de custeio e avaliação de empresa", Brasília, Universidade de Brasília, 2002, dissertação de mestrado em administração, mimeo.
- BAKER, L. C. "Managed care and technology adoption in health care: Evidence from magnetic resonance imaging", *Journal of Health Economics*, Vol. 20, 2001.
- BARBOSA, A. P. & MALIK, A. M. "O perfil de utilização de tecnologia médica em hospitais filantrópicos: Análise da experiência de quatro hospitais em São Paulo", in Enanpad, São Paulo, *Anais*, 2003, CD-ROM.
- BERTUCCI, J. L. O. & MEISTER, R. "Efetividade organizacional e estratégias de gestão em burocracias profissionais na perspectiva dos gestores: Avaliação da performance da rede hospitalar privada de Belo Horizonte", Enanpad, São Paulo, *Anais*, 2003, CD-ROM.
- MINISTÉRIO DA SAÚDE. Secretaria Nacional de Assistência à Saúde, Portaria MS/SNAS n. 15, 8 ago 1991.
- . Portaria Interministerial nº 562, 12 mai 2003, disponível em <http://dtr2001.saude.gov.br/sas/PORTARIAS/Port2003/GM/GM-562.htm>, acesso em 24 mai 2004.
- . Portaria Interministerial nº 1.000, 15 abr 2004, disponível em http://www.cmconsultoria.com/legislacao/portarias/2004/por_2004_1000_interministerial.pdf, acesso em 24 mai 2004.
- . "Projeto expande", Brasília, 2004, disponível em http://www.inca.gov.br/conteudo_view.asp?id=126, acesso em 10 mai 2004.
- BRIMSON, J. A. *Contabilidade por atividades: Uma abordagem de custeio baseado em atividades*, São Paulo, Atlas, 1996.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social*, Brasília, CFC, 2003.
- CHING, H. Y. *Manual de custos de instituições de saúde: Sistemas tradicionais de custos e sistemas de custeio baseado em atividades – ABC*, São Paulo, Atlas, 2001.
- COOMBS, R. W. "Accounting for the control of doctors: Management information systems in hospital", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, n. 4, 1987.
- DEPARTAMENTO DE INFORMÁTICA DO SUS – DATASUS. "Dados com data base em junho de 2003", disponível: <<http://tabnet.datasus.gov.br/tabnet/tabnet.htm#IndicSaude>>, acesso em 25 mai 2004.
- ELDENBURG, L. "The use of information in total cost management", *The Accounting Review*, Vol. 69, n. 1, jan 1994.

- EVANS III, J. H.; HWANG Y. & NAGARAJAN, N. J. "Management control and hospital cost reduction: Additional evidence", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 20, 2001.
- FALK, J. A. "Gestão de custos para hospitais: Conceitos, metodologias e aplicações", São Paulo, Atlas, 2001.
- FOLHAONLINE. "MEC libera recurso para hospitais universitários" Educação, 30 abr 2004, disponível em < <http://www1.folha.uol.com.br/folha/educacao/ult305u15448.shtml>>, acesso em 24 mai 2004.
- FOOTE, S. B. "Technology and health reform", *Progress in Pediatric Cardiology*, Vol. 4, 1995.
- GARRISON, R. H. & NOREEN, E. W. *Contabilidade gerencial*, 9. ed., Rio de Janeiro, LTC, 2001.
- HALL, L. & LAMBERT, J. "Cummins engine changes its depreciation", *Management Accounting*, jul 1996.
- HANSEN, D. R. & MOWEN, M. M. *Gestão de custos: Contabilidade e controle*, São Paulo, Pioneira, 2001.
- HORNGREN, C. T.; FOSTER G. & DATAR, S. M. *Contabilidade de custos*, 9. ed., Rio de Janeiro, LTC, 2000.
- HOSEK, J. R. & PALMER, A. R. "Teaching and hospital costs: The case of radiology", *Journal of Health Economics*, Vol. 2, 1983.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTING – IFAC. "Perspectives on cost accounting for government – International Public Sector Study", Study 12, set 2000, disponível em: www.ifac.org, acesso em 14 abr 2004.
- INGRAM, R.; ALBRIGHT, T. & HILL, J. *Managerial accounting: Information for decisions*, Cincinnati, South-Western, 1997.
- JACOBS, K. "Costing health care: A study of the introduction of cost and budget reports into a GP association", *Management Accounting Research*, Vol. 9, 1998.
- JONES, R. F. & KORN, D. "On the cost of educating a medical student", *Academic Medicine*, Vol. 72, n. 3, mar 1997.
- KAPLAN, R. S. "In defense of activity-based cost management", *Strategic Finance*, Vol. 74, n. 5, 1992.
- KAPLAN, R. S. & COOPER, R. *Custo e desempenho: Administre seus custos para ser mais competitivo*, São Paulo, Futura, 1998.
- LEE, R. H. & WALDMAN, D. M. "The diffusion of innovations in hospitals", *Journal of Health Economics*, Vol. 4, 1985.
- LEVY, C. "Governo traça metas para os hospitais universitários", *Jornal da Unicamp*, ed. 234, p. 6, 20-26 out 2003, disponível em < http://www.unicamp.br/unicamp/unicamp_hoje/jornalPDF/234pag06.pdf>, acesso em 24 mai 2004.
- LEWIS, M. A.; LA FORGIA, G. M. & SULVETTA, M. B. "Measuring public hospital costs: empirical evidence from the Dominican Republic", *Soc. Sci. Med.*, Vol. 43, n. 2, 1996.

- McCLELLAN, M. "Uncertainty health-care technologies, and health-care choices", *The American Economic Review*, Vol. 85, n. 2, mai 1995.
- MARINHO A. *et alii*. "Os determinantes dos investimentos em capital fixo no sistema hospitalar brasileiro: Um guia metodológico integrado com bases de dados e fontes de informações", Rio de Janeiro, IPEA, texto para discussão n. 972, 2003, disponível em: http://www.ipea.gov.br/pub/td/2003/td_0972.pdf, acesso em 12 abr 2004.
- MARTINS, E. *Contabilidade de custos*, 9. ed., São Paulo, Atlas, 2003.
- MASKELL, B. & BAGGALEY, B. "The future of management accounting", *Journal of Cost Management*, set-out 2000.
- MÉDICI, A. C. "Hospitais Universitários: Passado, presente e futuro", *Revista Ass Med Brasil*, Vol. 47, n. 2, 2001.
- MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO – MEC. Secretaria de Educação Superior, disponível em <http://www.mec.gov.br/Sesu/hospuni.shtm>, acesso em 24 mai 2004.
- MINISTÉRIO DA SAÚDE. disponível em: <http://dtr2001.saude.gov.br/bvs/terminologia.asp#>, acesso em 20 fev 2004.
- MOURA, J. F. de M. "O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras", Brasília, Universidade de Brasília, 2003, dissertação de mestrado em contabilidade, mimeo.
- NORTHCOTT, D. & LEWELLYN, S. "The 'ladder of success' in healthcare: the UK national reference costing index", *Management Accounting Research*, Vol. 14, 2003.
- ORLOFF, T. M. *et alii*. "Hospital cost accounting: Who's doing what and why", *Health Care Management Review*, Vol. 15, n. 4, 1990.
- RAIMUNDINI, S. L. *et alii*. "Aplicabilidade do custeio baseado em atividades e análise de custos em hospitais públicos", São Paulo, Enanpad, *Anais*, 2003, CD-ROM.
- RAIMUNDINI, S. L. & SOUZA, A. A. "Análise do estado atual da gestão financeira em hospitais públicos no Brasil", IX Congresso Brasileiro de Custos, São Paulo, Unifecap, *Anais*, 2002, CD-ROM.
- SIDNEY, W. & SANCHES, A. "Hospitais Universitários agonizam por falta de recursos", *Revista Adusp*, p. 6-17, ago 1996, disponível em: <http://www.adusp.org.br/revista/07/r07a01.pdf>, acesso em 24 mai 2004.
- SLOAN, F. A.; FELDMAN, R. D. & STEINWALD, A. B. "Effects of teaching on hospital costs", *Journal of Health Economics*, Vol. 2, 1983.
- SOPARIWALA, P. R. "How much does excess inpatient capacity really cost?", *Healthcare Financial Management*, Vol. 51, n. 4, abr 1997.
- TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU. Decisão 408 – Plenário. Relatório Consolidado de Auditoria Operacional, Brasília, 24 abr 2002.

TONETTI, R. "Portaria define normas para hospitais universitários", Assessoria de Comunicação Social do MEC, disponível em < <http://www.mec.gov.br/acs/asp/noticias/noticiasDiaImp.asp?id=5755>>, acesso em 24 mai 2004

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA. Circular MRT nº 026/96, "Programa de modernização e consolidação da infra-estrutura acadêmica das Ifes e hospitais universitários: Orientação para elaboração da proposta", Brasília, Universidade de Brasília-MRT, 10 set 1996.

WEBER, D. "MEC libera R\$ 31 milhões para hospitais universitários" *O estadao.com.br. Educação*, publicado em 23 abr 2004, disponível em: <<http://www.estadao.com.br/educando/noticias/2004/abr/23/4.htm>>, acesso em: 24 mai 2004.

WHOLEY, D. R. *et alii*. "The diffusion of information technology among health maintenance organizations", *Health Care Management Review*, Vol. 25, n. 2, 2000.

