

GESTÃO DE CUSTOS APLICADA À HOSPITAIS UNIVERSITÁRIOS-ABSORÇÃO VERSUS ABC: A EXPERIÊNCIA DO HCFMRP-USP

Maria Eulália Lessa do Valle Dallora

Carlos Alberto Crespan Bonacim

Carmem Silvia Figueiredo Tanaka

Luciane Silva

Resumo:

O enfoque desse trabalho é a Gestão de Custos no Hospital das Clínicas da FMRP-USP. Para cumprir esse propósito, elaborou-se um estudo de caso que realiza um comparativo entre o método de custeio tradicionalmente utilizado (absorção) e os resultados da aplicação da metodologia do sistema ABC em um projeto piloto, desenvolvido no Centro de Informações e Análises (CIA). Avaliou-se as peculiaridades de sua aplicação, sendo evidenciados os critérios adotados para custeamento dos serviços prestados, justificando a necessidade de reformulação na gestão de custos do Hospital, mesmo diante das dificuldades na implantação. As instituições de saúde convivem com os mesmos desafios de uma crescente demanda de gestão profissional, sem a qual não se conseguirá sua viabilização, para não dizer sua própria manutenção e sobrevivência. Com esse objetivo, desenvolveu-se o estudo analisando a implantação do sistema ABC no HCFMRP-USP, os desafios e as vantagens enquanto ferramenta de gestão.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

GESTÃO DE CUSTOS APLICADA À HOSPITAIS UNIVERSITÁRIOS- ABSORÇÃO VERSUS ABC: A EXPERIÊNCIA DO HCFMRP-USP

Resumo

Maria Eulália Lessa do Valle Dallora

Hosp. das Clín. da Fac. de Medicina de Rib. Preto

meulalia@hcrp.fmrp.usp.br

Carlos Alberto Grespan Bonacim

Faculdade de Economia, Administração e Contabil

Carmen Silvia Figueiredo Tanaka

Hosp. das Clín. da Fac. de Medicina de Rib. Preto

Luciane Silva

Hosp. das Clínicas da Fac. de Medicina de Rib. Preto

O enfoque desse trabalho é a Gestão de Custos no Hospital das Clínicas da FMRP-USP. Para cumprir esse propósito, elaborou-se um estudo de caso que realiza um comparativo entre o método de custeio tradicionalmente utilizado (absorção) e os resultados da aplicação da metodologia do sistema ABC em um projeto piloto, desenvolvido no Centro de Informações e Análises (CIA). Avaliou-se as peculiaridades de sua aplicação, sendo evidenciados os critérios adotados para custeamento dos serviços prestados, justificando a necessidade de reformulação na gestão de custos do Hospital, mesmo diante das dificuldades na implantação. As instituições de saúde convivem com os mesmos desafios de uma crescente demanda de gestão profissional, sem a qual não se conseguirá sua viabilização, para não dizer sua própria manutenção e sobrevivência. Com esse objetivo, desenvolveu-se o estudo analisando a implantação do sistema ABC no HCFMRP-USP, os desafios e as vantagens enquanto ferramenta de gestão.

Gestão de Custos no Setor Governamental

GESTÃO DE CUSTOS APLICADA A HOSPITAIS UNIVERSITÁRIOS- ABSORÇÃO VERSUS ABC: A EXPERIÊNCIA DO HCFMRP-USP

1 - Introdução

A economia em saúde vem ganhando papel extremamente relevante em todo o mundo. Os recursos utilizados na prestação da assistência médica que, por um lado, apresentam demanda crescente em função das novas opções que a tecnologia oferece e, por outro, a insuficiência de recursos do setor público e da população justificam a necessidade de estudos e práticas nesta área.

Em meio a um cenário empresarial mais competitivo, os gestores das organizações passam a ter necessidade de instrumentos gerenciais adequados à administração dos recursos utilizados na consecução de suas atividades.

As instituições de saúde convivem com os mesmos desafios de uma crescente demanda de gestão profissional, sem a qual não se conseguirá sua viabilização, para não dizer sua própria manutenção e sobrevivência.

Os sistemas de informações de custos hospitalares, indiscutivelmente, assumem papel de extrema importância como ingrediente fundamental nesse contexto.

As informações de custos eram, tradicionalmente, utilizadas apenas para o inventário da mensuração dos produtos acabados e outros relatórios que compunham a contabilidade de custos.

À essa preocupação inicial, outros objetivos foram agregados, com interesse nas informações de custos como instrumento de planejamento, controle, e tomada de decisão. Assim, a gestão de custos assume especial relevância na busca da eficiência gerencial e da excelência institucional, aliada obviamente, à qualidade dos serviços prestados e conseqüente satisfação dos clientes.

A eficiência e a eficácia gerencial envolvem necessariamente a questão do custo. A excelência hospitalar, portanto, exige eficácia em custos aliada à qualidade do serviço prestado e conseqüente satisfação do paciente (cliente).

Em se tratando do planejamento econômico-financeiro das instituições de saúde, a análise de custos ainda pode auxiliar no gerenciamento dos resultados, cálculo das margens por procedimento, direcionamento do trabalho, na identificação de instalações e espaços ociosos e até mesmo no nível de atividade de um hospital.

A apuração dos custos em estabelecimentos hospitalares é um trabalho complexo, conseqüência direta da diversidade de serviços prestados e que exige, entre outras condições, a delimitação dos centros de custos e um eficiente sistema de informações.

2 - Objetivo

O objetivo deste trabalho é analisar a situação atual do sistema de custos do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (HCFMRP-USP), bem como avaliar a proposta de mudança de metodologia de custeio: do método absorção para o custeio baseado em atividades. Para auxiliar na análise, apresentamos de forma detalhada o método atualmente utilizado (custeio por absorção), suas particularidades e limitações.

Em seguida, realizamos uma avaliação do processo de implantação do novo sistema de custeio (ABC), suas vantagens, as dificuldades e os desafios.

Foram objetivos específicos do estudo:

- Revisão conceitual dos sistemas de custeio por absorção e ABC;
- Análise do sistema de custeio atual quanto ao controle e suporte para tomada de decisões;
- Apresentar os resultados do projeto piloto desenvolvido no Centro de Informações e Análises (CIA), bem como os benefícios gerados (suporte para decisão);
- Verificação da aplicabilidade do sistema de custeio ABC para um Hospital Universitário do porte do HCFMRP-USP.

3 - Metodologia

Para a elaboração deste trabalho foi utilizado o método de estudo de caso, coletando dados e informações através de uma pesquisa de campo, que envolve análise de dados e o relato dos resultados. A maior utilidade do estudo de caso é verificada nas pesquisas exploratórias.

Para Goulart (2000) o estudo de caso pode ser caracterizado como um estudo profundo de uma parte, de maneira a permitir conhecimento amplo e detalhado. Quanto à avaliação do método de custeio baseado em atividades, a metodologia utilizada foi a pesquisa-ação, que é realizada em associação com uma ação ou com a resolução de um problema.

Trata-se de um tipo de pesquisa social com base empírica, citada por Fachin (1993), realizada com a estreita associação entre participantes e os pesquisadores do projeto de implantação do custeio baseado em atividades (ABC).

A intenção da pesquisa em aprofundar os conceitos da aplicação do ABC, caracteriza-a como um estudo exploratório.

4 – Referencial Teórico

Martins (2003), preocupado com as expectativas de resultados imediatos esperados para o controle e decisão, faz uma advertência quanto aos sistemas de custos. Sistema não é somente um conjunto de normas, fluxos, papéis e rotinas, mas um conjunto de pessoas; muitas vezes, entretanto, esquecemo-nos disso. Sistemas de custos não são exceções e dependem primordialmente das pessoas, não de números, papéis e rotinas.

A nova visão da Contabilidade de Custos evoluindo para a Gestão de Custos, não data de mais que algumas décadas, e por essa razão, ainda há muito a ser desenvolvido. É importante também ser constatado que as regras e os princípios geralmente aceitos na contabilidade de custos foram criados e mantidos com a finalidade básica de avaliação de estoques e dos resultados e não para controle e decisões gerenciais. Por essa razão são necessárias certas adaptações quando se deseja desenvolver bem esse seu outro potencial.

A tecnologia da informação possibilita resultados bastantes satisfatórios e abre um vasto campo de evolução da área, visto que um sistema de custeio completo e eficaz, em geral, é fruto da informática.

Para atender diferentes necessidades foram desenvolvidos alguns sistemas de custeio sendo os principais: custeio por absorção, custeio direto e custeio baseado em atividades. É possível a adoção simultânea e harmoniosa das

alternativas, visto que não são excludentes entre si, cada qual com um conjunto de informações específicos às funções de controle e planejamento das atividades de uma instituição de saúde.

Segundo Horngren, Foster e Datar (2000), gerenciamento de custos é o conjunto de ações que os gestores tomam para satisfazer os clientes enquanto, continuamente, reduzem e controlam os custos.

Conforme Matos (2002), as expectativas em relação a um sistema de custos são maiores do que as condições existentes na maioria das organizações, em especial do setor saúde.

As dificuldades para a implementação de um sistema de custos e a correspondente geração de informações relevantes ao processo de gestão compreende fatores de naturezas diversas ressaltando o fator humano como elemento fundamental para o sucesso.

A implementação de um sistema de custos não poderá prescindir de uma conscientização de todos os níveis de responsabilidades envolvidos no processo de coleta, processamento e análise dos resultados. Baixa qualidade de dados levará a resultados ainda piores, ao mesmo tempo que informações geradas e não utilizadas por todos que tenham a correspondente responsabilidade sob sua gestão representam um ônus sem qualquer justificativa.

A seguir, faremos um breve apanhado a respeito dos sistemas de custeio por absorção (atualmente utilizado) e do custeio baseado em atividades, ou ABC (proposto).

4.1 - Custeio por Absorção

Martins (2000) define o custeio por absorção como uma metodologia de custeio onde todos os custos e despesas operacionais são rastreados às unidades de serviços.

Martins (2003) complementa que o custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, consagrado pela Lei 6.404/76, fator determinante para sua enorme difusão no meio empresarial.

Para a distribuição dos custos, o método de custeio por absorção segue algumas etapas conforme Martins (2003) e Riccio (2000), a saber: separação entre custos e despesas, seguida pela apropriação de custos diretos ao produto e a atribuição dos custos indiretos aos produtos segundo bases de rateio previamente estabelecidas.

Os critérios de rateio devem permitir a distribuição dos custos indiretos e sob um grau de consistência razoável. A utilização dos critérios de rateio tem sido objeto de discussão sob sua validade pelo grau de arbitrariedade que eles compreendem, coloca Martins (2003).

Cabe ressaltarmos alguns aspectos pertinentes para a definição dos critérios de rateio, em especial bom senso e uniformidade ao longo do tempo pois uma mudança de critério de rateio altera por consequência os resultados. Por sua vez, os gastos irrelevantes não necessitam de rateio.

Por sua vez, a criação, classificação e identificação dos centros de custos é de importância vital para o Sistema de Apuração de Custos Hospitalares (SACH), como defendem Falk (2001) e Beulke & Bertó (1997). A combinação de funções, rotinas, atividades, insumos e serviços determinam 'grupos' de centros de custos. Então, unidades de produção com características de representar a localização onde os serviços estão sendo elaborados ou prestados e unidades de apoio e

administração como complementação imprescindível à consecução das atividades de prestação de um serviço de assistência médica.

O conjunto de centros forma o plano de centros de custos de uma organização, e requer uma contínua adequação do plano de centros, impondo acréscimos, junções ou supressões conforme for a circunstância motivadora da mudança proposta. Este varia de um hospital ou estabelecimento para outro, complementa o autor.

O custeio hospitalar por absorção pressupõe que a causa de custos é função do volume de procedimentos médicos produzidos. Nesta lógica os custos diretos são apropriados diretamente aos procedimentos médicos prestados, ao passo que os indiretos são rateados conforme determinadas bases, segundo Ching (2001). Neste contexto o hospital é dividido em centros de custos que refletem departamentos especializados (administração, ambulatório, laboratório, nutrição, lavanderia, etc.).

O sistema de custeio absorção controla o custo e o desempenho de uma unidade especializada (departamento) e possibilita a confrontação dos custos reais com os orçados. A avaliação será positiva se os reais não excederem os orçados, pondera Martins (2000).

Martins (2003) ressalta que, ao longo do tempo, o sistema de custeio por absorção demonstrou algumas falhas na sua utilização para fins gerenciais, dentre elas a desconsideração ou falta de distinção clara entre custos fixos e variáveis, além da distorção provocada pelo rateio arbitrário das componentes indiretas do custo. Estes são elementos de custos importantes no controle de produtividade e precificação do produto ou serviço.

Embora essa conceituação corresponda aos fundamentos da contabilidade de custos, a abordagem de custeio por absorção, largamente utilizada para o processo de operação dos custos hospitalares, corresponde a uma adaptação a essa versão básica e estende o cálculo dos custos para a totalidade dos insumos, independente da classificação de custos ou despesas, descreve Matos(2002). Sob esta orientação, a expressão de custeio por absorção passa por uma adaptação e denomina-se "custeio por absorção pleno".

A metodologia de custeio por absorção pleno é utilizada nos hospitais para o cálculo dos custos sob a segmentação de centros de custos, bem como sob a unidade de custeio de procedimentos hospitalares, ainda segundo Matos (2002).

4.2 - Custeio Baseado em Atividades - ABC

A visão tradicional de custos é que serviços ou produtos consomem recursos. A visão do Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC – Activity Based Costing é que serviços ou produtos consomem atividade e as atividades consomem recursos.

Atividade é uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É composta de um conjunto de tarefas necessárias para seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização do processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas.

Para Martins (2003) o ABC promove a redução das distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, verificadas no método de custeio por absorção.

Conforme Goulart (2000), as organizações de saúde utilizam o ABC devido às diversidades dos serviços oferecidos buscando a melhoria dos controles existentes.

Então o custo de mão-de-obra direta diminuiu drasticamente enquanto que os custos indiretos (overhead) têm crescido vertiginosamente. Com isso, observa-se que os sistemas tradicionais, que utilizam bases de rateio relacionadas ao volume, já não mais atendem aos usuários.

Nakagawa (1994) e Brimson (1996) complementam a idéia de que o ABC pode subsidiar informações com maior exatidão para a tomada de decisões, por ser mais preciso na identificação de quais processos, atividades (ou até procedimentos, por exemplo) são mais dispendiosos.

De acordo com Catelli & Guerreiro (1993) o sistema ABC – Activity Based Costing parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela instituição geram custos, e que os serviços consomem ou utilizam essas atividades. Assim, na operacionalização desse sistema, procura-se estabelecer a relação entre atividades e serviços, utilizando-se o conceito de “cost drivers” ou direcionadores de custos.

O ABC é uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividade, estabelecendo relações entre as atividades e o consumo de recursos, independentemente de fronteiras departamentais (comum no Absorção).

Pattio (2001) e Lima (1997) concordam que os pontos fortes do ABC são: rastrear os custos de um departamento para as atividades realizadas e, principalmente, de verificar como estas atividades estão relacionadas com o consumo de recursos e a geração de receitas. Trata-se de uma importante ferramenta de controle e gestão de custos para serviços, complementa Vatan (2003).

Assim, o primeiro passo no custeio ABC é relacionar quais as atividades relevantes dentro de cada centro de custo, uma vez que o custo da atividade compreende todos os sacrifícios de recursos necessários para desempenhá-la: salários com encargos, materiais de consumo, depreciação, água, energia etc.

A atribuição dos custos às atividades deve ser feita da forma mais criteriosa possível, de acordo com a seguinte ordem de prioridade: alocação direta, seguida do rastreamento e, em condições em que não haja outra possibilidade, o rateio. O rastreamento é uma alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração do custo.

Essa relação é expressa através dos direcionadores de custos. Porém, pode acontecer de um centro de custo executar parte da atividade. Neste contexto, ao invés de centro de custo, o ideal seria trabalhar com "centro de atividade".

Conforme Martins (2003), no custeio ABC foi concebido a possibilidade de trabalhar a análise de custo sob duas visões:

- Visão econômica: que é a visão vertical, no sentido de que apropria os custos aos objetos de custos através das atividades realizadas dentro do centro de custo.
- Visão de aperfeiçoamento dos processos: que é a visão horizontal, no sentido de captar os custos dos processos através das atividades realizados nos vários centros de custos, através de um fluxo seqüencial.

Entretanto, faz-se necessário considerarmos que este sistema de custeio é de difícil implantação nas organizações prestadoras de serviços hospitalares em função de seu alto grau de detalhamento. Cabe ressaltarmos que no desenvolvimento do projeto de implantação deve-se realizar uma análise de relevância para determinar o nível de detalhamento que será empregado, como pondera Ching (2001).

Outro ponto que merece cuidado, decorrente do alto nível de detalhamento, é o fato da dificuldade de controle em empresas que possuem muitas atividades, caso

da instituição hospitalar quando consideramos os inúmeros processos e procedimentos que compõe a prestação dos serviços.

A metodologia empregada no custeio ABC também apresenta certo grau de arbitrariedade conseqüência do fato dos cost drivers serem subjetivos.

Então o aprimoramento dos direcionadores, o nível de detalhamento das atividades e o controle são fatores que devem ser trabalhados para que as informações provenientes do sistema sejam confiáveis, pelo menos á médio prazo.

5 - Custeio por Absorção: Experiência do HCFMRP-USP

Sendo o Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto - USP um hospital universitário caracterizado como nível terciário no SUS, voltado para o atendimento de alta complexidade, com 847 leitos e com uma variedade de cerca de 10.500 procedimentos, a aplicação de uma metodologia de custeio é complexa.

Atualmente é aplicado o sistema de custeio por absorção pleno, adaptado para a realidade da instituição, que será detalhando sistematicamente a seguir.

Os centros de custos do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo são divididos em 4 grupos, a saber:

a) Centros de Custos de Base: Transportes, Almoxarifado, Nutrição, Lavanderia, Higiene e Limpeza, Engenharia, Arquivo Médico, Controle de Leitos, etc.

b) Centros de Custos Intermediários: são os Laboratórios Clínicos e os Serviços Auxiliares de Diagnóstico e Terapia.

c) Centros de Custos Especiais: são as unidades que atendem os pacientes, desempenham as atividades fins do HCFMRP-USP. São eles: Ambulatórios, Enfermarias de Clínica Médica, Pediatria, Cirurgia, Ortopedia, Oftalmologia, Ginecologia e Obstetrícia, Centro Cirúrgico, Centro Obstétrico, etc.

d) Centros de Custos de Produção – constituem as pequenas indústrias subsidiárias de um hospital. São elas: Gráfica, Farmácia Industrial e Rouparia e Costura.

Em síntese a metodologia de apuração dos custos, conforme a estrutura do Custeio por Absorção: são levantados os custos gerais do Hospital, como pessoal (salário, vale-alimentação, vale-transporte), energia elétrica, água/esgoto, telefone, manutenção de equipamentos e instalações, materiais de consumo e medicamentos e gerais como aluguel e locação de aparelhos. O consumo de água e energia elétrica corresponde às expressões percentuais da distribuição da utilização desses insumos sob a orientação de estudos realizados.

Uma vez totalizados os 'gastos' (aqui custos e despesas), é então avaliada a produção/desempenho de cada grupo de centro de custo, através de relatórios, encaminhados à Seção de Custos, contendo as atividades desempenhadas no período. Estes relatórios têm por finalidade fornecer informações estatísticas destinadas ao processo de rateio dos custos indiretos e dos centros de custos de base e intermediários, por departamentalização.

A soma dos custos diretos e do rateio dos custos indiretos forma o total dos custos de cada grupo dos centros de custo.

Apurado o custo total do centro de custo, é possível então chegar ao custo da atividade principal desempenhada pelo centro de custo como, por exemplo, o quilo de roupa lavada pelo Centro de Processamento de Roupas Hospitalar, um exame realizado pelo laboratório ou uma internação, sintetizado em um relatório final.

A seguir, exemplificamos o cálculo do custo médio de algumas unidades que compõem os Centros de Custos Especiais como Hora Cirúrgica, Leito-Dia e Paciente-Dia, veja:

Quadro 1:
Sistema por absorção (cálculo do custo médio)

$\text{Custo Médio da Hora Cirúrgica} = \frac{\text{Total das Despesas do Centro Cirúrgico}}{\text{Total de horas utilizadas no período}}$
$\text{Custo Médio do Leito-Dia} = \frac{\text{Total das Desp.da Enferm.-(Gasto c/ pcte.)}}{\text{N.º de leitos x dias do mês}}$
$\text{Custo Médio do Paciente-Dia} = \frac{\text{Total das Despesas da Enfermaria}}{\text{N.º de pacientes-dia no mês}}$

Fonte: Seção de Custos do HCFMRP-USP.

5.1 - A formulação do Índice HC para exames laboratoriais e procedimentos diagnósticos

A complexidade dos exames laboratoriais é medido pelo índice HC que, podemos fazer uma associação ao CH (Coeficiente de Honorário) estabelecido pela Associação Médica Brasileira.

Assim, para cada laboratório/serviço de atendimento diagnóstico e terapêutico, calculamos o valor do índice HC e, a partir deste, o custo médio do exame.

O custo do índice HC é a relação entre o total de custos e despesas do centro de custo pela quantidade de exames multiplicada pelas respectivas quantidades de CH (Tabela da AMB). Veja:

Quadro 2:
Sistema por absorção (cálculo do índice HC)

$\text{Índice HC} = \frac{\text{Total das Despesas do Centro de Custo "A"}}{\text{Quantidade de Exames x C.H. respectivos}}$
--

Fonte: Seção de Custos do HCFMRP-USP.

5.2 - Custos dos Procedimentos

Embora as informações de custos, por centro de custo, sejam de grande importância, faz-se necessária a complementação com o custo dos procedimentos realizados que significa o custo do serviço prestado ao paciente. Ao longo de sua estadia no hospital, o paciente percorre vários centros de custos e o custo do procedimento representa uma combinação dos custos incorridos nestes locais.

Quadro 3:

Exemplo do Serviços demandados para realização de Parto Normal no Hospital.

Unidade de internação => 2 diárias (leito dia)
+
Centro obstétrico => 3 horas
+
Laboratórios => exames (qu岸tos e quais)
+
Ultra-sonografia

Fonte : Seção de Custos do HCFMRP-USP.

Assim, o custeio por procedimentos corresponde a uma seqüência de apropriação de custos por centro de custos.

Tabela 1:

Exemplo: Serviços utilizados para realização de Parto Normal no Hospital.

APROPRIAÇÃO DE CUSTOS POR CENTROS DE CUSTOS	CUSTEIO DE PROCEDIMENTOS HOSPITALARES
Unidade de Internação	
Unidade de Terapia Intensiva	Colecistectomia
Centro Cirúrgico	Parto Cesárea
Pronto Socorro	Angioplastia
Ambulatório	Transplante Renal
Laboratório de Análises Clínicas	Transplante de Córnea
Radiologia	

Fonte: Seção de Custos do HCFMRP-USP.

6 - Objeto do estudo de caso: Projeto Piloto no Centro de Informações e Análises (CIA)

O Centro de Informações e Análises é responsável pelo desenvolvimento, gerenciamento e suporte do sistema de informações interno utilizado pelo Hospital das Clínicas da FMRP-USP, além de prestar gerenciamento de manutenção de equipamentos de informática e gerenciamento da intranet.

Os setores do CIA: Diretoria (supervisão de projetos), Gerenciamento de Redes, Administração de Banco de Dados (operacionalização do sistema de informações), Análise e Desenvolvimento (aplicativos), Suporte Técnico e Manutenção. A equipe do CIA é constituída por 25 profissionais e conta com um Diretor, 13 funcionários que respondem pelo Desenvolvimento e Administração de Banco de Dados e outros 11 que dividem a Manutenção e o Suporte Técnico.

O relatório do custo médio do Centro de Informações e Análises (CIA), segundo o Custeio por Absorção.

Tabela 2:

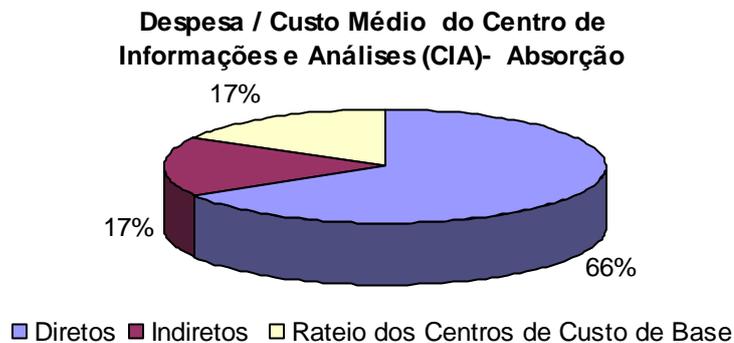
Custeio por Absorção aplicado no Centro de Informações e Análises HCFMRP-USP.

Despesa / Custo Médio (CIA)	Valores (R\$)
Diretos	
Salários	48.809,78
Vale-Alimentação	6.600,00
Vale-Transporte	750,00
Material de Consumo	2.199,31
Telefone	287,66
Contrato de Manutenção (Oracle)	2.463,00
Locação de Bip's	70,00
Indiretos	
Água	6,56
Energia Elétrica	711,61
Despesa Prodesp (Folha de Pagamento)	146,15
Locação de Equipamentos	14.702,00
Higiene e Limpeza	787,32
Almoxarifado	65,98
Nutrição e Dietética	800,00
Despesas de depreciação	13.903,47
TOTAL	92.302,84

Fonte: Seção de Custos do HCFMRP-USP.

O gráfico abaixo demonstra a estrutura de custos do CIA. Pode-se verificar a proporção dos 'gastos' indiretos sobre o total. Vale a pena ressaltar que a metodologia do custeio por absorção não é conveniente para ser aplicado em estruturas de custos com alta proporção de overheads (custos indiretos, que inclui o rateio dos Centros de Custo de Base).

Gráfico 1: A estrutura de custos do CIA (exemplo de caso).



Fonte: Seção de Custos do HCFMRP-USP.

6.1 - Um Modelo do Sistema Baseado em Atividades para o Centro de Informações e Análises do HCFMRP-USP

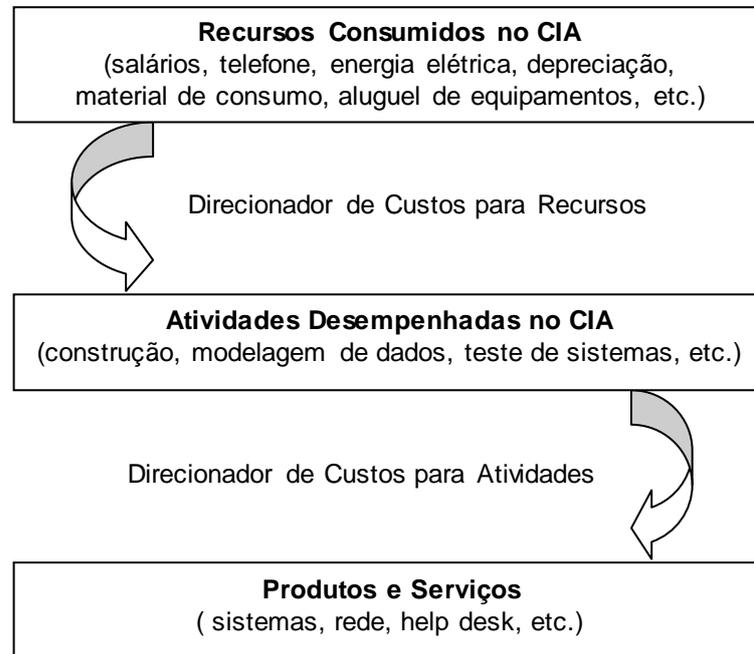
O HCFMRP-USP optou por implantar o método de custeio ABC em unidades piloto como forma de delinear um modelo, ou seja, uma estruturação ou exemplo que pudesse ser seguido com pequenos ajustes, para as demais áreas.

Escolhemos assim, o Centro de Informações e Análises, entendendo que o Sistema de Custeio ABC, para uma instituição de grande porte como o Hospital das Clínicas da FMRP-USP, é fruto de um sistema de informações complexo e conseqüentemente, dependente da informática.

O piloto no CIA, além do objetivo acima descrito de estruturação de um modelo, tinha também o propósito de "aculturar" os analistas de sistemas para que, todo e qualquer sistema de informática tenha o princípio, além de outros (confiabilidade, segurança, rastreabilidade, integração, etc.), da valorização ou mensuração financeira das informações.

Conforme Martins (2003), a proposta do modelo de Custeio Baseado em Atividades pressupõe:

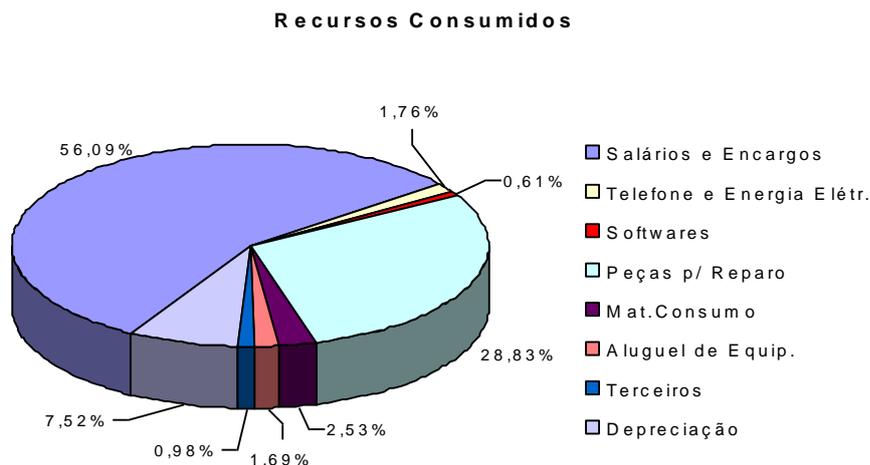
Figura 1: Modelo Conceitual do Método ABC.



Fonte: Adaptado de Martins (2003).

Portanto, fizeram-se necessários: o levantamento dos recursos demandados, bem como o apontamento das atividades que ocorreram simultaneamente durante o mês de novembro de 2003.

Gráfico 2: Recursos Consumidos pelo CIA.

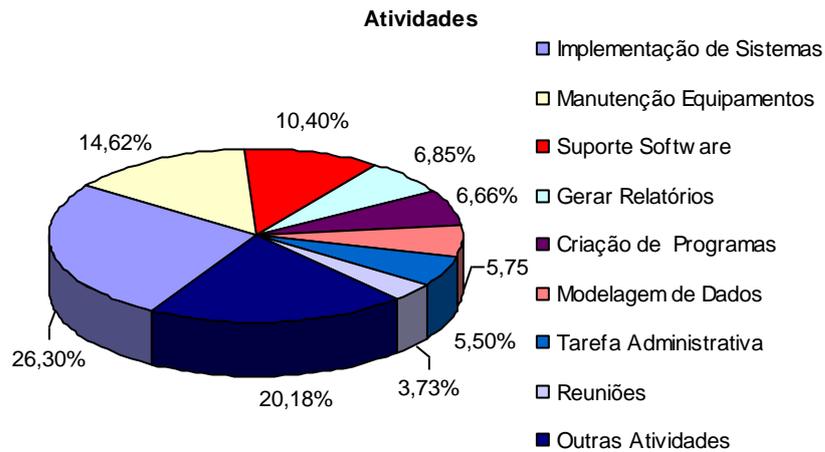


Fonte: Projeto Piloto aplicado no Centro de Informações e Análises.

O apontamento das atividades e seus respectivos tempos feito pelos próprios funcionários da área, foram descritos em um software desenvolvido dentro do próprio Centro de Informações e Análises (CIA), com uma listagem de atividades pré-estabelecidas, porém, aberta a novas inclusões que viessem a ocorrer durante o período.

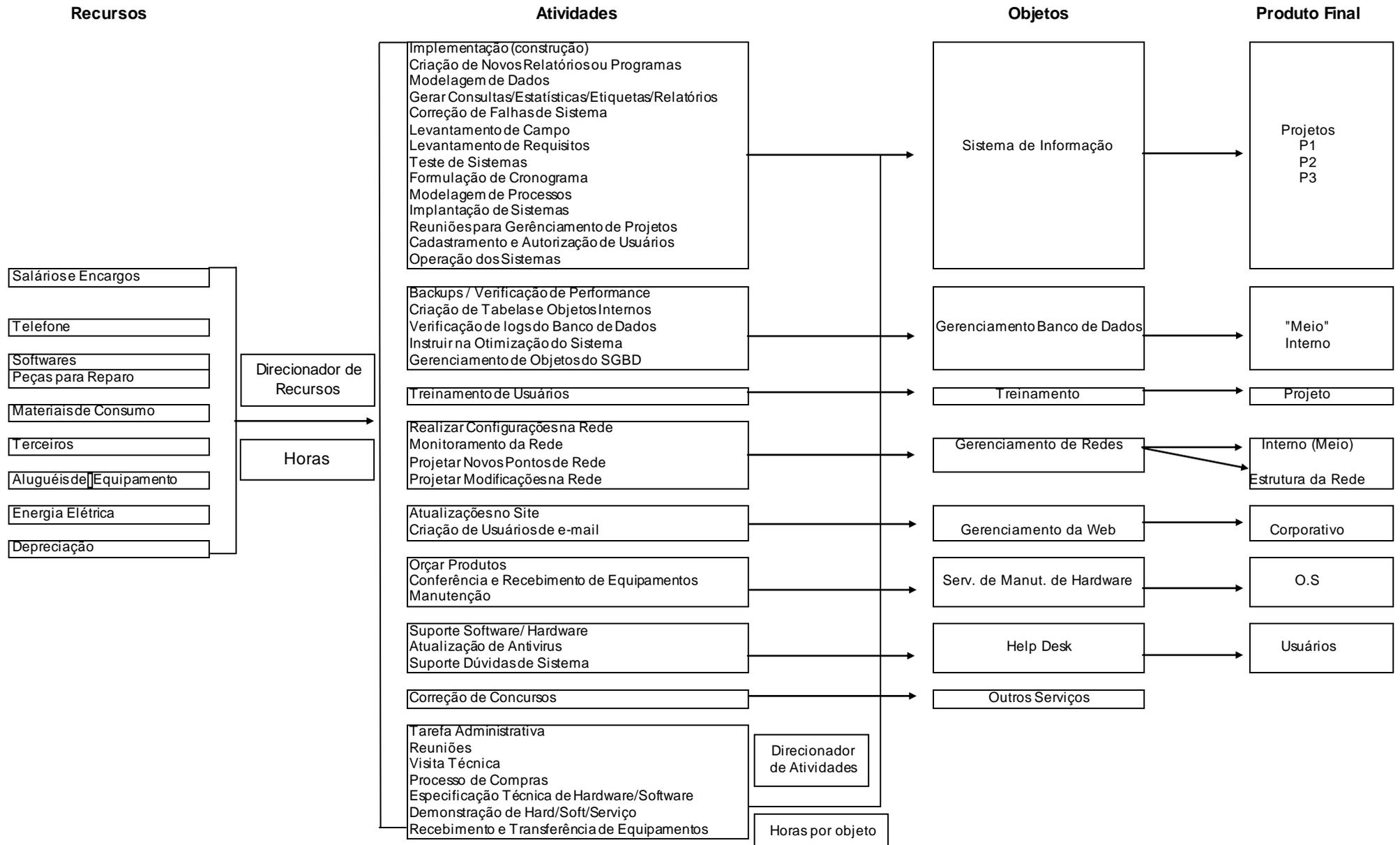
O levantamento de recursos se deu em paralelo com o apontamento das atividades e com o auxílio, em sua grande maioria, de um sistema de informações integrado (ERP) com banco de dados ORACLE, também desenvolvido dentro do CIA.

Gráfico 3:
Apontamento do tempo por Atividades: o Diretor de Recursos (horas).



Fonte: Projeto Piloto aplicado no Centro de Informações e Análises.

Figura 2 : Custeio ABC no Centro de Informações e Análises do HCFMRP-USP



Fonte: Projeto Piloto aplicado no Centro de Informações e Análises.

6.2 - Análise dos resultados do Projeto Piloto no Centro de Informações e Análises

Cabem algumas considerações quanto ao resultado do projeto piloto:

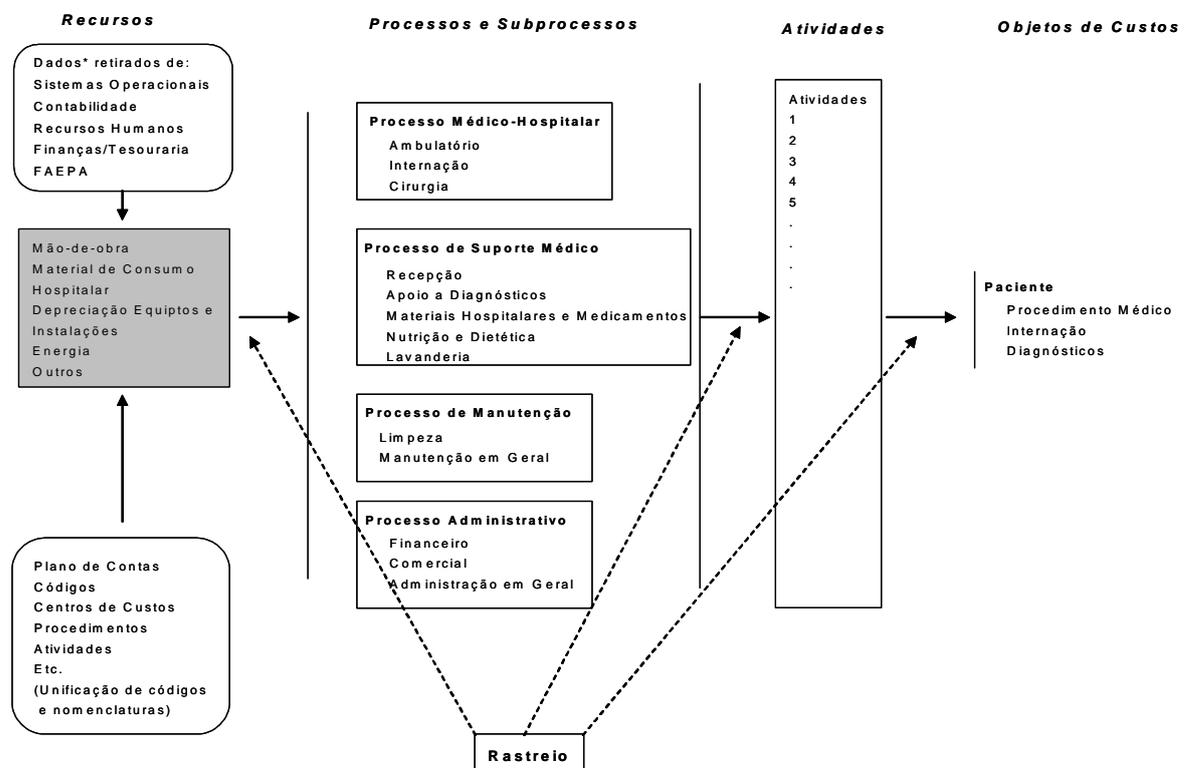
Devido ao alto grau de detalhamento deste método de custeio, foi necessário o agrupamento das atividades inicialmente levantadas em grupos maiores, ou seja, macroatividades, para a própria implementação prática e operacional do sistema e evitando que o apontamento seja trabalhoso e com custos relevantes.

Sendo um projeto piloto, utilizou-se a visão de uma empresa prestadora de serviços, deste modo, pode-se chegar aos objetos de custos, porém, por se tratar de um departamento dentro do Hospital, os custos são repassados aos usuários através das Ordens de Serviço, pelas quais o usuário recebe serviços de suporte, manutenção, redes, Web, etc), lembrando que as peças utilizadas para serviços de reparo foram excluídas da atividade de manutenção, pois estão inclusas nos custos que são repassados pelas ordens de serviços.

7 - Desenvolvimento de um Modelo do Sistema ABC para o HCFMRP-USP

A estrutura e modelo de custos apresentados no projeto piloto servem de base para o desenvolvimento de um módulo de custos mais amplo, capaz de gerar informações pertinentes, no ponto de vista gerencial, de toda a instituição.

Figura 3:
Modelo conceitual do Sistema de Custos Baseado em Atividades para o HCFMRP-USP.

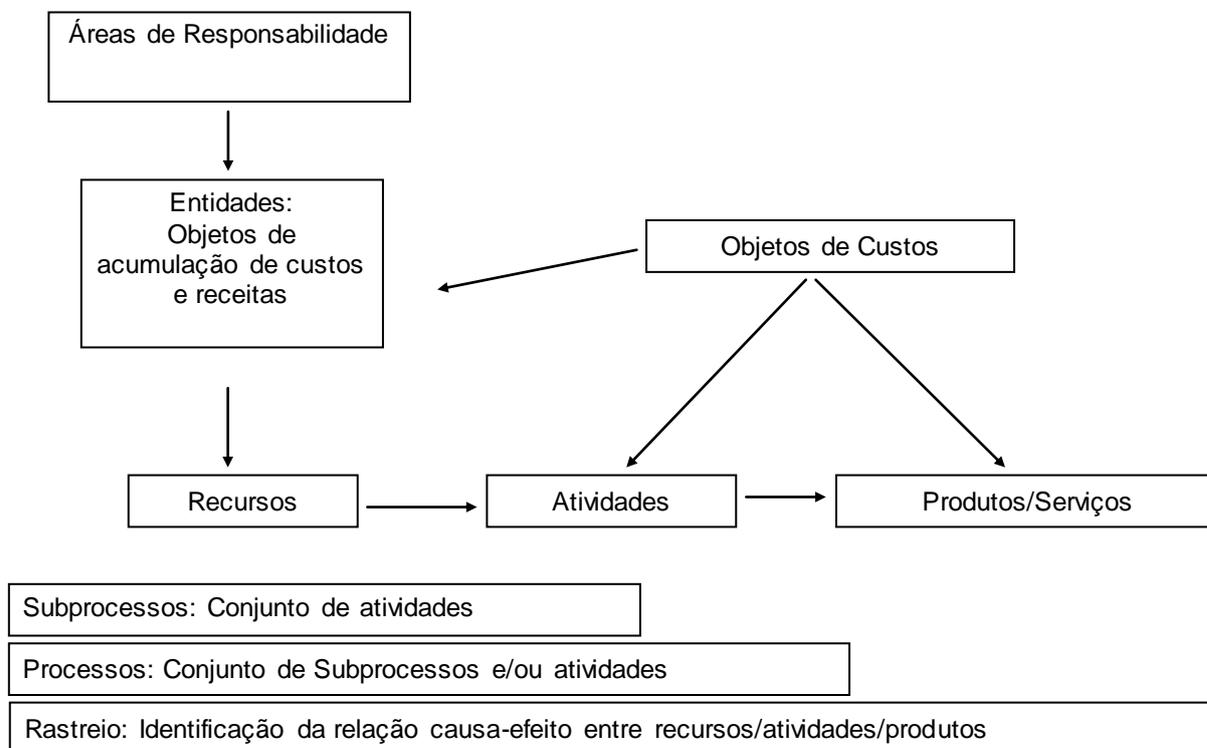


Fonte: Projeto Piloto aplicado no Centro de Informações e Análises.

Acima apresentamos um modelo conceitual, desenvolvido através do Projeto Piloto, que atende aos propósitos da instituição.

Porém, para o desenvolvimento do modelo proposto, é necessário o conhecimento de conceitos relevantes por todos envolvidos no sistema de implantação.

Figura 4: Conceitos relevantes.



Fonte: Projeto Piloto aplicado no Centro de Informações e Análises.

Assim apresentamos, no quadro 4, o modelo proposto para o relatório final e sucinto do custo de um paciente no Hospital.

Quadro 4:
Exemplo do resultado final: Planilha de cálculo de custos.

Paciente: João da Silva		número: 001	
• Datas:			
• Custo do Prodimento Médico:			
• Nr.	Descrição	Quant.	Valor
• 023	xxxxx.....xxxxxxx	1	\$\$\$
• Custo de Internação:			
• Cod.	Descrição	Quant.	Valor
• 051	Diárias	1	\$\$\$
• 023	Refeições	1	\$\$\$
• Custo de Diagnósticos:			
• Cod.	Descrição	Quant.	Valor
• 045	Raio X	1	\$\$\$
Custo Total _____			\$\$\$

Fonte: Projeto Piloto aplicado no Centro de Informações e Análises.

8 - Conclusão

Durante o trabalho, pudemos verificar algumas dificuldades (restrições) na execução dos sistemas de custeio (por absorção e ABC) no HCFMRP-USP.

A dificuldade na obtenção de dados financeiros e estatísticos, consequência da incompatibilidade dos sistemas existentes (principalmente de layout, algumas áreas ainda não foram totalmente informatizadas), aliada à ausência de confiabilidade das informações fornecidas são o grande desafio de qualquer sistema de apuração de custos. Trata-se da realidade do Hospital.

Para melhorar a qualidade das informações, faz-se necessária a conscientização da organização sobre a importância de um sistema de custeio e o envolvimento dos responsáveis das unidades com relação ao fornecimento de dados referentes à produção do setor sob sua responsabilidade.

Além disso, o custeio por absorção não permite uma análise clara do comportamento dos custos e da real contribuição de cada serviço prestado em função de sua receita e custos diretamente relacionados. Outra deficiência desta metodologia: o tratamento, muitas vezes, arbitrário dos custos indiretos gera distorções que podem comprometer a qualidade da informação.

A partir do estudo, pode-se verificar na prática, as dificuldades de implantação do sistema ABC em um órgão prestador de serviços hospitalares do setor público. Porém, demonstrou, também, as vantagens de se ter um custo mais adequado à realidade e com maiores perspectivas para a gestão de recursos.

Numa visão mais abrangente, mesmo se tratando de uma instituição pública, os pacientes (clientes) estão demandando níveis de desempenho cada vez mais altos. Hoje, uma instituição hospitalar deve manter um nível de qualidade elevado, incluindo questões como segurança do paciente e do trabalhador, além do tempo na fila de espera, velocidade das respostas frente às necessidades e a confiabilidade no cumprimento dos prazos.

Como se não bastasse, a instituição, por ser um Hospital–Escola, preza pela vanguarda na pesquisa em diversas áreas e deve estar sempre atenta às inovações: existe um elevado reconhecimento de que prestar serviços novos ou fazer as mesmas atividades de maneira nova é um pré-requisito para as organizações desta natureza.

Tudo isso tem um custo. A tônica no setor de saúde está sendo ditada pela restrição de recursos frente à uma demanda cada dia maior e mais exigente.

Com efeito, a gestão de custos ganha um contexto fundamental, principalmente se considerarmos que recursos escassos bem gerenciados podem render mais. A consequência imediata e mais importante é uma maior abrangência com qualidade do sistema público de saúde. Este talvez seja o melhor índice que qualquer sistema de custeio possa produzir, seja qual for.

9 - Bibliografia

BEULKE, R. & Bertó, J. **Gestão de Custos e Resultado na Saúde**. São Paulo: Saraiva, 1997.

BRIMSON, James A. - **Contabilidade por Atividades**. São Paulo, Atlas, 1996.

CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo. **Mensuração de atividades: comparando “ABC” X “GECON”**. Caderno de Estudos, n.º 08. São Paulo. FIPECAFI, pp. 1-9, abril/1993.

CHING, Hong Yuh. **Manual de custos de instituições de saúde: Sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC)**. São Paulo: Atlas, 2001.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. São Paulo: Atlas, 1993.

FALK, James Anthony. **Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2001.

GOULART, Rosângela L.. **Custeio Baseado em Atividade (ABC) aplicado em um serviço de radiologia em unidade hospitalar**. Florianópolis, 2000. Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção / UFSC.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M.. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro, LTC – Livros Técnicos e Científicos, 2000.

LIMA, Carlos R. M. de. **Activity-Based Costing para hospitais**. São Paulo, 1997. Dissertação de Mestrado em Administração Contábil e Financeira. EASP/FGV.

MARTINS, Domingos. **Custos e orçamento hospitalar**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

MATOS, Afonso José de. **Gestão de Custos Hospitalares**. São Paulo: Editora STS, 2002.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

PATTIO, Maria Luiza Pimenta. **O Impacto do Sistema ABC no Controle Organizacional da Casa de Saúde Santa Maria**. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, 2001.

RICCIO, Edson L. Saka. **Um estudo sobre a pesquisa em custos no Brasil**. Revista Brasileira de Contabilidade, n 124, p.68-75, jul./ago. 2000.

SANTOS, Roberto Vatan dos. **Gestão de Custos: Implantação do Sistema de Custeio ABC no HCFMRP-USP - um estudo de caso**. In: X Congresso Brasileiro de Custos. Guarapari-ES; out. 2003. Anais.