

Custos dos Serviços Hospitalares: Análise na Maternidade de um Hospital da Região Metropolitana de Belo Horizonte, MG

Antônio Artur de Souza (UFMG) - antonioarturdesouza@gmail.com

Gustavo Ananias Cunha (FUMEC) - ananias.gustavo@gmail.com

Alisson Maciel de Faria Marques (SESMG) - amfmarques@yahoo.com.br

Ligiana Ferreira de Oliveira (UFMG) - lili_lfo@hotmail.com

Ewerton Alex Avelar (UFMG) - ewertonaavelar@gmail.com

Resumo:

Este artigo apresenta os resultados de uma pesquisa que objetivou propor melhorias para aprimorar as informações de custos de uma organização hospitalar (especialmente do setor de maternidade) com base nas informações de 2010. Essa pesquisa pode ser classificada como descritiva, na qual se empregou uma abordagem que utilizou métodos essencialmente qualitativos para o seu desenvolvimento, consubstanciada em um estudo de caso. Foram coletados dados primários e secundários de um hospital localizado na região metropolitana de Belo Horizonte, MG. Observou-se que o hospital estudado já apresenta, mesmo que de forma um pouco inadequada, um sistema para a gestão de custos, no qual se percebe como um ponto positivo para implementação de melhorias evolutivas. Acredita-se que, com a aplicação do custeio baseado em atividades (activity-based costing - ABC) e as devidas readequações, o sistema de custos do hospital poderá gerar informações de custos mais fidedignas, possibilitando assim, o desenvolvimento de novos controles e principalmente a possibilidade de se tomar decisões com maior confiança.

Palavras-chave: *Hospitais. Gestão de Custos. Custeio Baseado em Atividades.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Custos dos Serviços Hospitalares: Análise na Maternidade de um Hospital da Região Metropolitana de Belo Horizonte, MG

Resumo

Este artigo apresenta os resultados de uma pesquisa que objetivou propor melhorias para aprimorar as informações de custos de uma organização hospitalar (especialmente do setor de maternidade) com base nas informações de 2010. Essa pesquisa pode ser classificada como descritiva, na qual se empregou uma abordagem que utilizou métodos essencialmente qualitativos para o seu desenvolvimento, consubstanciada em um estudo de caso. Foram coletados dados primários e secundários de um hospital localizado na região metropolitana de Belo Horizonte, MG. Observou-se que o hospital estudado já apresenta, mesmo que de forma um pouco inadequada, um sistema para a gestão de custos, no qual se percebe como um ponto positivo para implementação de melhorias evolutivas. Acredita-se que, com a aplicação do custeio baseado em atividades (*activity-based costing* – ABC) e as devidas readequações, o sistema de custos do hospital poderá gerar informações de custos mais fidedignas, possibilitando assim, o desenvolvimento de novos controles e principalmente a possibilidade de se tomar decisões com maior confiança.

Palavras-chave: Hospitais. Gestão de Custos. Custeio Baseado em Atividades.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

As organizações hospitalares se destacam por enfrentarem problemas com a administração e a gestão de custos, necessitando de ferramentas gerenciais adequadas para orientá-los (STRUETT, 2005). Essas organizações usualmente devem reduzir os custos seus operacionais, sem que a qualidade dos produtos ou serviços prestados seja afetada. Contudo, conforme Alemi e Sullivan (2007), os gestores hospitalares, na maioria das vezes, por serem pessoas ligadas à área da saúde e não à área administrativa, não dispõem de conhecimento sobre os custos efetivos referentes aos serviços prestados o que de certa forma, pode prejudicar a gestão financeira e competitividade relacionada ao preço dos serviços prestados por esses hospitais.

De acordo com Abbas (2001), para auxiliar na tomada de decisão, em geral, faz-se necessário o uso de sistemas de custeio com foco gerencial e que ofereça informações adequadas para a tomada de decisão e para o controle das atividades. Ainda conforme o mesmo autor, a maioria dos hospitais não faz o uso desses sistemas para o controle das atividades. Os hospitais possuem sistemas de custeio tradicionais, mas nem sempre esses sistemas são atualizados e eficientes para a tomada de decisão. Assim, percebe-se que a qualidade das informações de custos depende diretamente do sistema de custeio utilizado e dos profissionais envolvidos (SOUZA et al., 2009).

O sistema de custos precisa ser entendido como uma ferramenta gerencial capaz de subsidiar a tomada de decisão. Alguns benefícios intrínsecos ao um bom sistema de custos podem ser citados, tais como: (a) acompanhamento dos resultados departamentalizados ou por atividades; (b) melhoria no processo de formação de preços; (c) evolução dos controles gerenciais; e (d) cálculo da rentabilidade por produto ou serviço (ATKINSON et al., 2008).

Dessa forma, percebe-se quanto é importante para a gestão hospitalar, que além do seu objetivo maior que é atender seus pacientes com qualidade, preservando sua saúde, precisa também atender ao objetivo de gerar resultados para, no mínimo, ter capacidade de se manter.

Existem várias ferramentas de gestão de custeio utilizadas em hospitais, entre elas pode ser destacado o custeio baseado em atividades (*activity-based costing* – ABC). Esse método de custeio é diferenciado dos demais, pois, nestes últimos, os custos indiretos são rateados para os produtos ou serviços, podendo causar distorções e poderá levar a tomada de decisões imprecisas (BOTELHO, 2006). O ABC rastreia os custos das organizações para analisar e monitorar as rotas de consumo dos recursos “diretamente identificáveis” com suas respectivas atividades (NAKAGAWA, 1994). No entanto percebe-se que para o adequado funcionamento de um sistema baseado no ABC em hospitais, é necessário uma completa revisão e mapeamento de seus processos, objetivando o entendimento e as relações das atividades, viabilizando, assim, o desenvolvimento dos direcionadores de recursos e atividades adequados a sua realidade.

Nesse contexto, este artigo apresenta os resultados de uma pesquisa que objetivou propor melhorias para aprimorar as informações de custos de uma organização hospitalar (especialmente do setor de maternidade) com base nas informações de 2010. Para tanto, foram propostos os seguintes objetivos específicos: (i) descrever o atual processo e sistema de custos adotado pelo hospital; (ii) descrever os principais problemas encontrados; (iii) calcular o custo unitário dos procedimentos do departamento de maternidade; e (iv) discutir os benefícios de se adotar um sistema de custeio ABC, em detrimento do sistema atual.

Este artigo está dividido em cinco seções, incluindo esta introdução. Na seção 2, apresenta-se uma revisão da literatura sobre gestão financeira das organizações em geral e, especificamente, dos hospitais. Na seção 3, detalha-se a metodologia de pesquisa utilizada. Em sequência, na seção 4, os resultados obtidos são destacados e analisados. Por fim, na seção 5, tecem-se as considerações finais acerca deste trabalho, bem como a exposição das limitações e sugestões para futuras pesquisas.

2 Revisão da literatura

Esta seção apresenta a revisão da literatura sobre a gestão dos custos em organizações, conferindo destaque para os hospitais. Argumenta-se que a gestão dos custos operacionais tem se tornado cada vez mais estratégica para a sobrevivência das organizações hospitalares e que ela depende de um sistema de custeio que forneça as informações de forma confiável e oportuna. Para isso, esta seção está dividida em duas subseções. A primeira (subseção 2.1) trata da gestão de custos como um importante fator de otimização da administração das organizações. Em seguida, na subseção 2.2, são tratados aspectos mais pertinentes a gestão dos custos em hospitais.

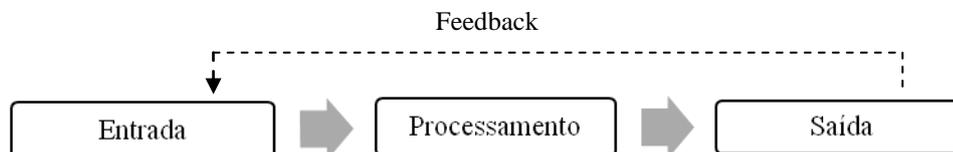
2.1 Gestão de custos

Pode-se dizer que a “matéria-prima” para a gestão de custos é a informação. Esta, de acordo com Stair (1998), pode ser entendida como o resultado do processo de transformação dos dados. Para esse autor, a informação é um conjunto de fatos organizados de modo que eles adquirem um valor adicional que supera o valor do fato em si. Assim, se esse modelo for transposto para todas as informações da organização, obtém-se os componentes de um sistema de informações (Figura 1).

Para Lima, Egito e Silva (2004), as informações sobre os custos se originam de dados provenientes da Contabilidade. Esta, como um subsistema de informações das organizações, constitui-se de operações que geram informações oportunas (desde que trabalhada corretamente) para dar retorno e agregar valor à tomada de decisão. O fornecimento das

informações de custo se dá por meio de um sistema de custeio.

Figura 1 – Componentes dos Sistemas de Informações.



Fonte: Adaptado de Stair (1998).

Para Raimundini et al. (2006), um sistema de custeio tem diversas finalidades. A primeira é servir como ferramenta de gestão financeira para o planejamento e o controle dos recursos disponíveis. Além disso, ele serve como uma forma de mensurar o desempenho operacional e financeiro, possibilitando comparar o custo com o valor recebido. Ademais, pode servir de base para um correto planejamento e controle orçamentário, subsidiar a formação de preço e fornecer informações para se calcular a rentabilidade de produtos e serviços. Ele ainda funciona como identificador de custos desnecessários e de atividades e departamentos ineficientes.

Os custos de uma organização são definidos por métodos de custeio. Segundo Motta (2000), esses métodos visam determinar os critérios para apuração dos custos dos fatores produtivos a determinando níveis de interesse das organizações (por exemplo, produto, atividade, departamento, empresa, dentre outros). Existem vários métodos de custeio, sendo que cada um deles apresenta vantagens e desvantagens. Sem a preocupação com o esgotamento do assunto, serão descritos os métodos mais discutidos na literatura.

O método de estimativa de custos mais difundido no Brasil é o custeio por absorção. Esse método é derivado dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e é critério legal exigido pela Receita Federal Brasileira. Por esse método, todos os custos são apropriados aos bens elaborados (FREGA; LEMOS; SOUZA, 2007). Os custos diretos são apropriados diretamente aos produtos e os indiretos são apropriados por algum critério de rateio. A principal vantagem desse método é a facilidade de cálculo. Entretanto, o custeio por absorção nem sempre constitui uma ferramenta robusta para a análise e a gestão dos custos. Isso porque ele pode apresentar distorções no rateio, encobrindo ineficiências produtivas e fornecendo informações de custos detalhadas por produtos ou serviços, que podem levar a uma incorreta tomada de decisões (KAPLAN; COOPER, 1998).

Outro método de custeio comumente discutido na literatura é o custeio direto (ou custeio variável). Sob a lógica desse método, os custos são inicialmente segregados em fixos e variáveis e apropriados de formas distintas. Os custos fixos são aqueles que não variam com o montante produzido, enquanto os custos variáveis acompanham esse montante (MOTTA, 2000). Os custos variáveis são alocados diretamente aos produtos. Por sua vez, os custos fixos são tidos como inevitáveis e são tratados como despesas do período. Cabe ressaltar, que esse método de custeio é pouco adotado pelas empresas, pelo fato de não ser aceito pelos Princípios Contábeis, dessa forma, sua aplicação é estritamente gerencial.

Por fim, o terceiro método de custeio é denominado como custeio ABC. Esse método pressupõe que os custos indiretos devem ser primeiramente atribuídos às atividades para, em seguida, serem apropriados aos serviços que utilizam tais atividades (ATKINSON et al., 2008). Nesse sentido, as atividades são o fator chave do método. Portanto, as atividades constituem a base do custeio ABC e assume-se que todo custo tem uma causa. Em outras palavras, o custeio ABC apresenta as atividades como consumidoras de recursos, no qual são

levadas até elas por meio dos direcionadores de recursos, entendendo-se como primeiro estágio do processo, em sequencia, com os custos alocados nas atividades, por meio dos direcionadores de atividades, chega-se ao custo dos produtos e serviços (KAPLAN; COOPER, 1998).

Frega, Lemos e Souza (2007) argumentam que, auxiliada pelas informações fornecidas pelos sistemas de controle, a gestão de custos monitora o comportamento da estratégia implementada na organização. Propiciando a utilização de informações no controle dos objetivos estratégicos traçados, na forma relatórios gerenciais e indicadores de desempenho. Isso não é diferente para os hospitais, assunto que será abordado na seção seguinte.

2.2 Gestão de custos hospitalares

Os hospitais são usualmente caracterizados como uma das organizações mais complexas da sociedade moderna. O contexto de gestão dessas organizações tem se tornado cada vez mais competitivo, fazendo com que a gestão profissionalizada se torne cada vez mais um fator diminuidor de risco das suas operações (BONACIM et al., 2010). Nesse sentido, geralmente, a adoção de métodos de custeio mais eficazes para o controle e a redução de custos desnecessários desempenha um papel fundamental.

O método ABC vem se destacando de modo crescente como ferramenta de gestão financeira para os hospitais. Raimundini et al. (2006) analisando essa questão na maternidade de dois hospitais públicos concluiu, dentre outros pontos, que o ABC oferece informações úteis e confiáveis à administração financeira, mas a implantação de um sistema de custeio baseado nesse método obriga que os hospitais públicos tenham infra-estrutura adequada e mão-de-obra especializada que, atualmente, não está disponível para essas organizações de uma maneira geral.

Na mesma linha, Bittencourt (1999), procurando compreender o processo produtivo, avaliar e custear os procedimentos de câncer de esôfago da especialidade de cirurgia geral em um hospital universitário, concluiu que o ABC oferece níveis mais elevados de detalhamento do processo de prestação de serviço hospitalar que os tradicionais métodos de custeio. Além disso, essa metodologia permite compreender melhor o uso dos recursos durante o atendimento e, por conseguinte, auferir o custo de cada paciente com maior precisão. Além disso, possibilita a análise do valor agregado de todo o processo produtivo, ajudando a organização a alcançar seus objetivos e permitindo enfrentar em melhores condições as alterações no ambiente interno e externo.

Segundo Bonacim et al. (2010) uma das críticas ao uso do custeio ABC em organizações hospitalares refere-se à abrangência da sua utilização. Segundo os autores, “não se verificada na literatura a descrição de casos de aplicação deste sistema de custeio com sucesso em um hospitalar inteiro, observando-se sua aplicação apenas em setores ou unidades isoladas”. Esse ponto será retomando mais adiante nesse trabalho.

Fato é que o controle de custos tem aumentado nas organizações hospitalares, porém, segundo Silva, Costa e Morgan (2004), ainda é mitigada a utilização de informações de custo para efeito de tomada de decisão. Para os autores, a informação de custo é relevante quando se faz útil no processo decisório. Isso porque a qualidade da decisão “está associada a utilização racional dos recursos disponíveis, mediante uma administração segura do endividamento e da expansão das operações de forma sustentável” (SILVA; COSTA; MORGAN, 2004, p. 3).

3 Metodologia

A pesquisa, cujos resultados são destacados neste trabalho, pode ser classificada como descritiva, na qual se empregou uma abordagem que utilizou métodos essencialmente

qualitativos para o seu desenvolvimento, consubstanciada em um estudo de caso. O estudo de caso se caracteriza pela observação dos acontecimentos contemporâneos, dentro do seu contexto da vida real, principalmente quando os limites entre o contexto prático (real) e o fenômeno (teoria) ainda não são bem definidos (YIN, 2005). A pesquisa descritiva é aquela cujo principal objetivo é a descrição de determinado(s) fenômeno(s) (MALHOTRA, 2006). Por fim, de acordo com Alvesson e Deetz (2000), a pesquisa qualitativa é um tipo de pesquisa indutiva, pois o pesquisador desenvolve conceitos, ideias e entendimentos a partir de padrões encontrados nos dados, considerando significados e práticas locais.

A pesquisa foi desenvolvida em um hospital da região metropolitana de Belo Horizonte, MG. Para resguardar informações sigilosas da referida organização, ela não foi identificada neste artigo. Os dados utilizados para o desenvolvimento da pesquisa foram essencialmente secundários. Segundo Cooper e Schindler (2003), os dados secundários são aqueles que têm pelo menos um nível de interpretação, inserido entre o fato e o seu registro. Nesse sentido, os dados secundários utilizados na pesquisa foram provenientes de fontes de evidências distintas: relatórios financeiros, relatórios de controle interno de contas e demonstrações contábeis do hospital estudado.

Salienta-se que também foram analisados alguns dados primários na pesquisa. Esses podem ser compreendidos como aqueles coletados para o fim específico de uma pesquisa (COOPER; SCHINDLER, 2003). Tais dados foram coletados junto aos funcionários responsáveis pela elaboração dos relatórios supracitados por meio de entrevistas não estruturadas. Nas entrevistas não estruturadas, de acordo com Hair Jr. et al. (2005), o entrevistado tem liberdade para interpretar determinados acontecimentos e opinar sobre os eventos (não há uma estrutura pré-determinada a seguir).

Para a análise dos dados, empregaram-se as técnicas de análise de conteúdo e análise documental. Esta, conforme Creswell (1998), pode ser realizada a partir de qualquer registro escrito ou em meio magnético usado como fonte de informação. Esses documentos podem evidenciar e esclarecer princípios e normas que regem o comportamento de um grupo e sobre as relações que se estabelecem entre diferentes subgrupos. Tal técnica foi aplicada na análise dos dados provenientes dos relatórios supracitados. Por sua vez, a análise de conteúdo pode ser compreendida, de acordo com Bardin (2002), como uma função heurística, aumentando a propensão a descobertas, e uma função de administração de provas, no sentido de afirmação ou não dos dados coletados.

Por fim, salienta-se que, por meio das diferentes técnicas de coleta de dados utilizados, foi possível desenvolver uma triangulação dos mesmos. Como destaca Yin (2005), a triangulação dos dados corresponde ao processo de confrontação dos dados coletados por meio de diferentes técnicas de coleta de dados, validando, ou não, a confiabilidade dos mesmos.

4 Análise dos dados

A gestão de custo do hospital pesquisado, no qual é utilizado o método de absorção, é feita por um sistema de custos (SC) conhecido no mercado, principalmente entre hospitais. O processo de custeio pode ser descrito da seguinte forma: (1) o SC captura todos os lançamentos contábeis feitos nas contas de resultados por meio do balancete, gerando sua base bruta de dados sobre custos vinculados aos respectivos centros de custos; (2) os centros de custos de produção são evidenciados como os receptores de resultados nos processos subsequentes; (3) as despesas já incorridas nesses centros de custos de produção são classificadas gerencialmente como custos de serviços diretos e custo de produtos diretos; (4) inicia-se a primeira fase do processo de absorção, onde o SC atribui por meio de critérios de rateio as despesas administrativas aos centros de custo de produção; (5) a próxima etapa do

processo de absorção, o SC também por meio de critérios de rateio transportam os custos dos centros de custos de apoio e serviços aos centros de custos de produção; (6) é feita a totalização do custo total (custo dos serviços diretos, custo dos produtos diretos, despesas administrativas rateadas e custos indiretos rateados); e (7) classificação desse custo total alocado gerencialmente nos centros de custos de produção entre fixo e variável.

O processo descrito pelo SC ocorre também de forma similar para os centros de custos de serviços e apoio. Contudo, apresenta uma diferença apenas em uma etapa, que ocorre no fim do processo quando o SC calcula o custo total. Caso seja um centro de custos de apoio ou serviço, os resultados encontrados nesses, são creditados para transferir o resultado contabilizado para os centros de custos de produção. Todavia, mesmo para esses centro de custos os custos totais, mesmo transferidos são classificados entre fixo e variável, assim como no processo anterior.. Cabe ressaltar a conversão de nomenclaturas feita para descrição desse processo, onde o SC adota uma série de conceitos e nomes inapropriados a contabilidade de custos tradicional. Contudo, precisa-se destacar a confusão metodológica atribuída ao SC, onde como fato mais marcante, ele atribui despesas administrativas aos centros de custos de produção, mesmo se utilizando do método de custeio por absorção, no qual se pode destacar como inapropriado.

O SC do hospital pesquisado não é capaz de atribuir custo a um serviço ou produto, atendendo também de forma incompleta o processo de um sistema de acumulação por processos pelo método de absorção. O que se percebe é o despreparo do SC para atender esse objetivo primário, no qual se atém somente à transferência de custos de forma arbitrária entre os centros de custos hospitalares. Esses sistemas disponibilizam uma classificação entre custos fixos e variáveis que ocorre de forma equivocada, levando-se em consideração a característica dos contratos de prestação de serviços e não a origem dos custos. Dessa forma todos os custos originados pelos contratos classificados como variáveis se tornam custos variáveis e os originados de contratos fixos como custos fixos. Uma interpretação simplista, que impacta profundamente o funcionamento de um correto sistema de custos, independentemente do método adotado.

Após o cálculo do custo total, por meio de uma tentativa de reprodução do sistema de acumulação de custos por departamento vinculados aos centros de custos de produção, esses valores são transferidos para uma planilha eletrônica denominada “dados de custos por procedimentos”. Assim, para que seja possível o cálculo dos custos por procedimentos vinculados ao departamento de maternidade (*i.e.* custo do parto normal, custo do parto cesáreo e outros tipos de parto) os centros de custos de alojamento conjunto, consultórios, berçários e bloco obstétricos são agrupados, perfazendo o departamento de maternidade. Nessa planilha utilizada pelas pessoas responsáveis pela gestão de custos hospitalar, são desenvolvidos alguns critérios e indicadores para alocação do custo ao serviço.

Dessa forma, para centro de custo de alojamento conjunto, utiliza-se o número de leitos disponíveis e da quantidade de paciente por mês, assim consegue-se calcular: custo do leito mês; custo do leito dia; custo do paciente mês; custo do paciente-dia; e taxa de ocupação dos leitos disponíveis. No centro de custo de consultórios, utiliza-se o número de atendimentos, para tanto é possível calcular ao custo unitário de cada atendimento realizado. No centro de custo do berçário, utiliza-se a quantidade de leitos e quantidade de pacientes atendido, assim, é possível calcular: custo do leito mês; custo do leito dia; custo do paciente mês; custo do paciente dia; e taxa de ocupação. Por fim, no último centro de custo que compõe o departamento da maternidade, o bloco obstétrico, utiliza-se os minutos empregados em cada cirurgia e a quantidade de cirurgias realizadas, possibilitando o cálculo de: custo do bloco por minuto; custo do bloco por hora; e custo por cirurgia realizada.

Os dados utilizados nessa planilha apresentam algumas inconsistências, quanto aos critérios de rateio utilizados e quanto à conciliação com o SC. Foi feito um trabalho de

reconciliação para avaliar a qualidade dos dados a partir de relatórios gerados pelos SC. Dessa forma, essa reconciliação apresentou diferenças marginais aos valores encontrados na planilha de custos. Quanto aos critérios de rateios, principalmente no primeiro semestre de 2010 apresentou inconsistências nos valores dos critérios adotados e no cálculo de indicadores para os centros de custo do berçário.

A “granularidade” dos dados também se apresenta como um empecilho ao desenvolvimento correto dos custos por procedimentos, dado que ao ser extraído do relatório do SC encontra-se já em estado sintético e com todas as conversões de nomenclaturas utilizadas pelo SC, impossibilitando dessa forma uma análise detalhada acerca da base de custos. Outro ponto que se deve levar em consideração, é a possibilidade de erros inerente ao processo manual de utilização das informações. O SC processa um extenso relatório em formato PDF, no qual o analista de custo precisa interpretá-lo e consolidá-lo nessa planilha de cálculo de procedimentos em questão. Todos os dados disponíveis nessa planilha foram reconciliados, como mencionado anteriormente e utilizados para cálculo efetivo dos procedimentos, como veremos a seguir, já que não eram devidamente feitos.

A partir da Figura 2 tem-se como objetivo demonstrar a composição dos custos associados à maternidade. Novamente, percebe-se a composição do departamento de maternidade por meio de quatro centros de custos de produção, que são: alojamento conjunto, consultórios, berçário e bloco obstétrico. Um fato relevante de análise é a concentração de custos diretos, onde representa cerca de 84,0% quando se avalia o departamento de maternidade como um todo.

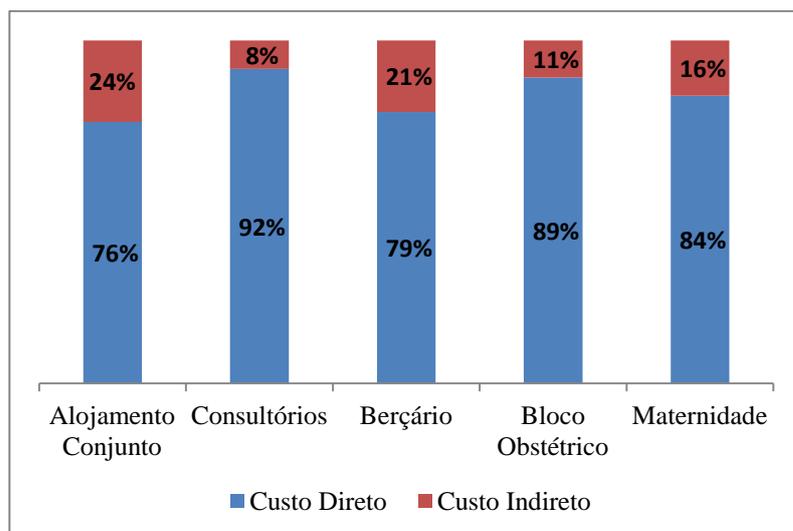


Figura 2 – Composição do Custo Total do Departamento de Maternidade

Fonte: Dados da pesquisa

Cabe destacar a necessidade de se depurar e avaliar os custos diretos, para correta adequação, com o objetivo de se determinar a verdadeira relação entre a prestação de serviços e o consumo de recursos. O que se percebe por meio da Figura 3 é a grande participação do custo de pessoal dentro dos custos diretos, que representa cerca de 79,0%. É sabido que o hospital não apresenta capacidade técnica e tecnológica (*i.e.* recursos humanos especializados e recursos de sistemas de informação) para desenvolver um estudo para entender qual a verdadeira participação da mão de obra direta (MOD) dentro da sua estrutura de custos de produção. Todavia, dever-se-á desenvolver um estudo de consumo da MOD, avaliando a participação direta de médicos, enfermeiros e corpo técnico administrativo no processo de

prestação de serviço da maternidade. Dessa forma, pode-se reafirmar a importância do hospital focalizar a relação do consumo do custo com o serviço ou produto, bem maior de um sistema de custeio, e não na mera transferência de custos entre os centros de custos.

Espera-se que a partir dessa reavaliação descrita, a participação dos custos diretos seja reduzida frente ao custo total do serviço prestado. O que num primeiro momento se torna positiva pela correta alocação dos custos diretos, mas num segundo momento apresenta mais um grande desafio ao hospital estudado, que é trabalhar o processo de alocação dos custos indiretos.

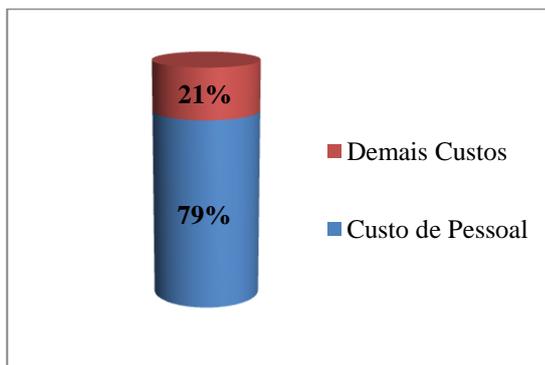


Figura 3 – Composição dos Custos Diretos

Fonte: Dados da pesquisa

Percebe-se, por meio da Figura 4, que a composição do custo total do departamento de maternidade, a partir da abertura dos centros de custos de produção que o compõe. Percebe-se grande relevância para o custo de bloco obstétrico, no qual sozinho, representa cerca de 49,0% do custo total da maternidade. Na sequência, alojamento conjunto, berçário e consultórios, representando, cerca de 30,0%, 15,0% e 6,0% respectivamente. Definindo-se uma prioridade básica, o hospital deve entender os processos e a forma de consumo dos recursos pelos serviços prestados na mesma ordem de grandeza apresentada pelos números apresentados.

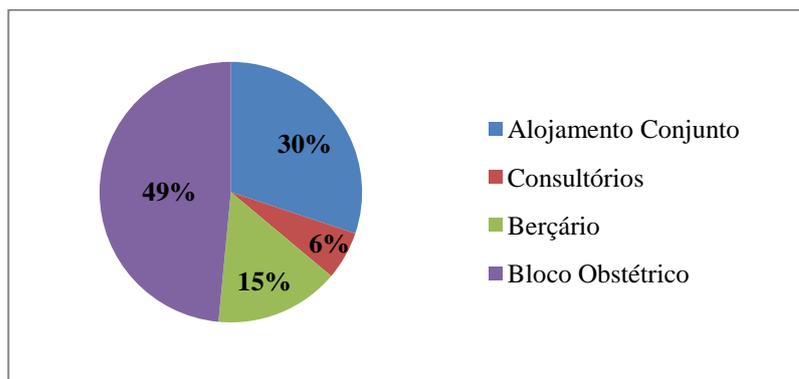


Figura 4 – Composição do Custo da Maternidade

Fonte: Dados da pesquisa

Os critérios de rateio utilizado no sistema de alocação dos custos indiretos adotado pelo Hospital pesquisado podem ser agrupados conforme a Figura 5. Sob a lógica do grupo

denominado “convenção”, os critérios são desenvolvidos por meio de atribuição de pesos. Em outras palavras, um determinado centro de custo de apoio será totalmente rateado, dessa forma os centros de custos de produção que irão receber seus valores serão associados a pesos que totalizam 100%. Assim, o valor original debitado nesse centro de custo de apoio será creditado e transferido para os centros de custos de produção. Esse tipo de critério é comum quando se tem a necessidade de arbitrar a transferência de custos, já que sua determinação é baseada na experiência dos processos envolvidos ou pela vontade das pessoas envolvidas, o que o torna um ponto negativo, dependendo de sua aplicação. Dessa forma, tenta-se julgar qual seria o percentual adequado de transferência de custos para um centro de custo de produção.

O grupo denominado “fórmula” se utiliza de critérios como área construída e área ocupada, dessa forma, quando não se é possível utilizar critérios mais detalhados e sofisticados, no qual se possa criar uma relação entre os centros de custos de produção e os de apoio e serviços. Assim, são elaborados esses tipos de critérios que pode-se entender e classificar como critérios genéricos de alocação.

Por sua vez, o grupo denominado “produção” utiliza-se de rastreadores de custos, no qual é possível determinar a alocação a partir dos itens de solicitação ao estoque, quilo de roupa lavada, número de horas de manutenção, por exemplo. Por se tratar de direcionadores, esse grupo trás consigo vantagens sobre os outros grupos, apresentando maior fidedignidade e menor arbitrariedade na alocação dos custos indiretos.

Por fim, o grupo “unidade de mensuração”, onde são atribuídos rateios como quantidade de funcionários, quantidade de computadores e de pessoas. Enfim, são critérios que objetivam encontrar um denominador comum entre os custos indiretos e as atividades ou produtos e serviços que se relacionam, utilizando de sua relevância para associar os custos indiretos.

Percebe-se dessa forma, novamente por meio da Figura 5, que apenas 39,0% dos custos indiretos são transferidos para os centros de custos de produção com maior qualidade por meio dos rastreadores de custos, demandando uma completa revisão acerca desse assunto. Assim como mencionado anteriormente a necessidade de revisão da alocação dos custos indiretos, se faz necessário também uma revisão sobre a alocação dos custos indiretos. Deverá ser elaborado um trabalho pelo hospital, capitaneado pelas pessoas responsáveis pela gestão de custos, no qual deverão realizar entrevistas para entender todos os processos (atividades) que estão presentes no departamento de maternidade. A partir desse ponto, levantar todos os rastreadores de custos possíveis, para que se tenha menor arbitrariedade possível na transferência dos custos indiretos. O que não for possível a partir de rastreadores, desenvolver critérios de rateio mais eficientes.

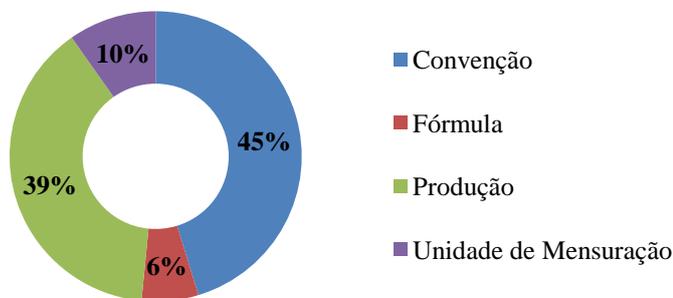


Figura 5 – Forma de alocação dos custos indiretos

Fonte: Dados da pesquisa

O hospital considera apenas o custo do bloco cirúrgico para compor o custo do procedimento (*i.e.* custo do parto normal, custo do parto cesáreo e outros tipos de parto), dessa forma, foi recalculado o custo dos procedimentos por meio das seguintes etapas: alocando a partir dos critérios disponíveis e adequados os custos unitários provenientes dos centros de custos: alojamento, consultórios e berçários. Dessa forma, criou-se uma planilha complementar a que foi disponibilizada pelo hospital, para cálculo dos custos unitários dos procedimentos. Para melhor adequação e categorização dos custos, utilizou-se a nomenclatura e quantidade de procedimentos disponibilizada pelo DATASUS para o hospital em questão. A primeira etapa foi calcular a participação dos custos totais dos consultórios em cada procedimento, para tanto, utilizou-se a quantidade de procedimentos para atribuição desse custo. A segunda etapa foi o cálculo do custo do bloco cirúrgico, no qual se utilizou do tempo médio de permanência. A terceira etapa utilizou-se a quantidade de procedimentos para cálculo dos custos inerentes ao centro de custo do berçário. Na última etapa, no centro de custo do alojamento, utilizou-se a quantidade de procedimentos atribuída a um tempo de permanência médio para cada tipo de procedimento. Esse tempo foi estimado com base no estudo de Paixão et al. (2010). Cabe destacar, que por se tratar em sua grande maioria de dados secundários, não foi possível perfazer integralmente um novo sistema de custos, dessa vez baseado em atividades, para melhor adequação a realidade dos hospitais e principalmente uma evolução total nos custos dos procedimentos estudados.

A partir do processo de recálculo dos procedimentos descritos anteriormente, por meio da utilização da base de custos e atribuição de novos critérios de alocação, foi possível encontrar o custo por procedimento, como pode ser visto na Tabela 1. Percebe-se que dentro da realidade imposta foi possível ter uma melhor dimensão acerca dos custos unitários dos procedimentos praticados pelo hospital, representando de forma mais concisa o nível de complexidade em termos monetários aos procedimentos onde se entende que o parto cesáreo é mais complexo do que o normal e outros tipos de parto mais complexo do que o cesáreo, conforme pode ser confirmado em pesquisa realizada pelos autores Paixão et al. (2010).

Cabe destacar também, uma hipótese levantada pelos pesquisadores a partir de uma avaliação dos custos de procedimentos demonstrado no estudo dos autores Paixão et al. (2010), onde os valores apresentados estão sensivelmente menores do que os calculados nessa pesquisa. Confirma-se assim, uma falta de senso na alocação dos custos para a maternidade, reforçando a necessidade de uma revisão completa no processo de custeio do hospital pesquisado. Detalhando a análise, a partir da Tabela 2, percebe-se que somente o custo do bloco cirúrgico é mais caro do que o custo apurado por Paixão et al. (2010). Em tese, isso se explica pelos seguintes fatores: (a) alocação indiscriminada do custo direto; (b) alocação indiscriminada das despesas administrativas e dos custos indiretos; (c) critérios pouco confiáveis e arbitrários; (d) processo indefinido; e (e) incapacidade de determinar os processos e direcionadores de recursos e atividades para desenvolver o método de custeio por atividades. Erros como a não inclusão da depreciação reforçam a desorganização e falta de conhecimento do setor de custos do hospital.

Tabela 1 - Custos dos procedimentos

	Parto Normal		Parto Cesáreo		Outros	
	R\$	%	R\$	%	R\$	%
Consultórios	160	6,71	160	5,00	160	4,84
Bloco Cirúrgico	1.190	49,92	1.464	45,71	1.559	47,11
Berçario	409	17,16	409	12,77	409	12,36
Alojamento	625	26,22	1.170	36,53	1.181	35,69
Total	2.384	100,00	3.203	100,00	3.309	100,00

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 2 - Comparação custo bloco

	Hospital	Pesquisadores	Δ %
Parto Normal	1.316	1.190	-10,59
Parto Cesáreo	1.316	1.464	10,11
Outros	1.316	1.559	15,59

Fonte: Dados da pesquisa

Após todos os levantamentos feitos no sistema de custos do hospital estudado, fica evidenciado a necessidade de se adotar um SC mais completo e robusto. O objetivo é ter maior acuracidade possível sobre a gestão de custos, possibilitando a correta dimensão do real resultado de todos os serviços prestados pelo hospital. Um método de custeio apropriado para o hospital é o ABC, dado suas características já mencionadas na revisão da literatura. Dessa forma consegue-se montar uma ideia no qual os custos sejam apropriados corretamente aos serviços, que por sua vez utilizam as atividades. Assim, o hospital poderá também direcionar as despesas administrativas a partir de uma forma correta, sem conflitos metodológicos. O método de custeio ABC para o hospital tratado, deverá ser tratado como projeto, no qual precisa seguir os principais passos: (1) levantamento das atividades de produção e de apoio do hospital; (2) identificação os custos diretos; (3) identificação dos custos indiretos; (4) definição dos direcionadores de recursos; (5) definição dos direcionadores de atividades; e (6) adequação do SC atual para o método em questão.

5 Considerações finais

As organizações hospitalares por serem bastante complexas precisam de uma atenção significativa em relação a sua administração. Para isso, as organizações hospitalares precisam investir consideravelmente na área de gestão de custos. Nesse contexto, os hospitais fazem uso de sistemas custeio para poderem melhor gerenciar os custos. Como em qualquer procedimento, os partos possuem custos que nem sempre são calculados adequadamente.

Como citado nas análises dos resultados, a organização pesquisada possui problemas referentes aos cálculos dos partos normais e cesáreas. Esses problemas estão relacionados diretamente com o tipo de sistema de custeio utilizado pela organização, que nesse caso não fornece aos usuários (funcionários da instituição) informações satisfatórias. Na maioria das vezes, essas informações não são satisfatórias devido ao sistema de custeio utilizado não classificar corretamente os custos fixos e variáveis, pois esses sistemas levam em consideração a característica dos contratos de prestação de serviços e não a origem dos custos.

Para tentar amenizar a distorção dos custos reais de cada procedimento é sugerido que as instituições hospitalares façam uso do sistema ABC. O sistema ABC aprimora a alocação dos custos indiretos aos serviços, o que não ocorre nos demais sistemas de custeio (MCLEAN, 2003). O sistema ABC apura os custos por meio das análises das atividades desenvolvidas, coerentemente aos processos definidos pela própria instituição.

O hospital estudado já tem consigo, mesmo que de forma um pouco equivocada, a gestão de custos, no qual se percebe como um ponto positivo para implementação de melhorias evolutivas. Com a aplicação do ABC e as devidas readequações, o SC poderá gerar informações de custos fidedignas, possibilitando assim, o desenvolvimento de novos controles e principalmente tomar decisões com maior confiança. Outro ponto de análise, é que, assim como característica de outros hospitais de sua natureza, os recursos são escassos, tanto humanos quanto tecnológico, mas ainda é perceptível uma oportunidade de desenvolvimento desse projeto em parceria com a universidade. Deverá ser levantado pontos como capacidade de investimento em processos e sistemas para dimensionar a profundidade do escopo do

projeto proposto.

Por fim, é relevante destacar algumas limitações inerentes à pesquisa desenvolvida. Tem-se que a profundidade requerida na análise de um caso único torna impossível a generalização dos resultados para outros contextos. Ademais, o uso de dados essencialmente secundários para desenvolver a pesquisa também pode ser destacado como uma limitação (atenuada pelo uso de alguns dados primários).

Referências

ABBAS, K. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. 2001. 155f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

ALEMI, F.; SULLIVAN, T. An Example of Activity Based Costing of Treatment Programs. **The American Journal of Drug and Alcohol Abuse**, v. 33, p. 89–99, 2007.

ALVESSON, M.; DEETZ, S. **Doing critical management research**. London: SAGE, 2000.

ATKINSON, A. A; KAPLAN, R. S.; BANKER, R. D; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2002.

BITTENCOURT, O. N. S. **O emprego de custeio baseado em atividade – ActivityBased Costing (ABC)**. Porto Alegre, 1999. 195f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Escola de Administração, UFRS. 1999.

BONACIM C. A. G.; ARAÚJO A. M. P. Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital de Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. **Administração Pública**, v. 44, p. 903-931, 2010.

BOTELHO, E. M. **Custeio baseado em atividades – ABC: uma aplicação em uma organização hospitalar universitária**. 2006. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CRESWELL, J. W. **Qualitative inquiry and research design: choosing among five traditions**. Thousand Oaks, CA: Sage, 1998.

FREGA, J.R., LEMOS, I.S. e SOUZA, A. Relação dinâmica entre as estratégias competitivas e os sistemas de gestão de custos: um estudo de caso. In: ENANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD

HAIR JR., J. F. et al. **Fundamentos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

LIMA, G. A. S. F.; EGITO, M. O. T; SILVA, J. D. G. Utilização de informações de custos no processo gerencial: estudo comparativo entre a hotelaria do Estado do Rio Grande do Norte e

a região nordeste, sob a ótica da gestão econômico-financeira. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 15, 2004.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing**: uma orientação aplicada. Porto Alegre: Bookman, 2006.

MC LEAN, R. A. **Financial management in health care organizations**. 2. ed. Canada: Copyright, 2003.

NAKAGAWA, M. **ABC: Custeio Baseado em Atividade**. São Paulo: Atlas, 1994.

MOTTA, F. G. **Fatores condicionantes na adoção de métodos de custeio em pequenas empresas**: estudo multicasos em empresas do setor metal-mecânico de São Carlos/SP. Dissertação (Mestrado) - Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos. 2000.

PAIXAO, E. M. ; SOUZA, A. A.; LIMA, L. C. M. Custo do parto normal e Cesáreo: replicação do custeio ABC. In: XVII Congresso Brasileiro de Custos, 2010, Belo Horizonte. Custo do parto normal e Cesáreo: replicação do custeio ABC, 2010.

RAIMUNDINI, S. L. et al. Aplicabilidade do custeio baseado em atividades e análise de custos em hospitais públicos. **Revista de Administração - RAUSP**, v. 41, n. 4, p. 453-465, 2006.

SILVA, E. P.; COSTA, P. S.; MORGAN, B. F. Aplicabilidade das informações de custo em hospitais universitários: o caso do Hospital Universitário de Brasília. In: Congresso Brasileiro de Custos, 11., 2004. **Anais...** Porto Seguro, Bahia.

SOUZA, A. A.; GUERRA, M.; FREITAS, D. A.; PEREIRA, C. M. Metodologia de Implantação do Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) para a Central de Materiais Esterilizados (CME). XVI Congresso Brasileiro de Custos, Fortaleza, CE, N.XVI, Nov. 2009.

STRUETT, M. A. M. **Custeio Baseado em Atividades em Laboratórios de Análises Clínicas**: estudo de caso em um hospital filantrópico. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Estadual de Maringá e Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2005.

STAIR, R. M. **Princípios de sistemas de informação**: uma abordagem gerencial. 2ª edição. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1998.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.