

IMPLANTAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES ABC / ABM NO SETOR HOSPITALAR: CENTRO CIRÚRGICO, UM CASO PRÁTICO

Rute de Freitas

Helena Lumi Fukumoto

Resumo:

As instituições hospitalares podem se beneficiar com a implantação do Activity Based Costing (ABC), esta ferramenta possibilita a apuração dos custos reais dos produtos, uma avaliação sem distorções da lucratividade desses produtos, estabelecer uma política de preços com base em custo, assim como elaboração de novos produtos com cobranças mais simplificadas, conhecer e melhorar os processos de suas organizações. Um dos potenciais do ABC, é o estudo de processos, através desse estudo se permite avaliar o conjunto de atividades interligadas e interdependentes, que cruzam barreiras funcionais para produzir ao seu final um output que agrega valor ao seu cliente. Este trabalho apresenta os resultados obtidos com a implantação do ABC no Centro Cirúrgico do Hospital Israelita Albert Einstein. A utilização do ABC permitiu ao Centro Cirúrgico conhecer os custos de seus produtos, reformulá-los e assim, estabelecer uma nova política de preços.

Palavras-chave:

Área temática: *Mensuração e Gestão de Custos no Comércio, na Construção Civil e no Setor Serviços*

**IMPLANTAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES ABC / ABM
NO SETOR HOSPITALAR: CENTRO CIRÚRGICO, UM CASO
PRÁTICO**

Rute de Freitas - Graduada em Administração com Ênfase em Informática; Especialização em Administração de Serviços de Saúde Administração Hospitalar pela Faculdade Saúde Pública da Universidade de São Paulo; Especialização em Administração Contábil e Financeira pela Fundação Álvares Penteado – FAAP.

Helena Lumi Fukumoto – Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

Nome da Instituição: Hospital Israelita Albert Einstein, Av. Albert Einstein,627 – São Paulo – SP; e-mail: rute@einstein.br; analista de processos.

Área Temática: 9 - Mensuração e Gestão de Custos no Comércio, na Construção Civil e no Setor Serviços.

IMPLANTAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES ABC / ABM NO SETOR HOSPITALAR: CENTRO CIRÚRGICO, UM CASO PRÁTICO

Área Temática: 9 - Mensuração e Gestão de Custos no Comércio, na
Construção Civil e no Setor Serviços.

RESUMO

As instituições hospitalares podem se beneficiar com a implantação do Activity Based Costing (ABC), esta ferramenta possibilita a apuração dos custos reais dos produtos, uma avaliação sem distorções da lucratividade desses produtos, estabelecer uma política de preços com base em custo, assim como elaboração de novos produtos com cobranças mais simplificadas, conhecer e melhorar os processos de suas organizações. Um dos potenciais do ABC, é o estudo de processos, através desse estudo se permite avaliar o conjunto de atividades interligadas e interdependentes, que cruzam barreiras funcionais para produzir ao seu final um output que agrega valor ao seu cliente.

Este trabalho apresenta os resultados obtidos com a implantação do ABC no Centro Cirúrgico do Hospital Israelita Albert Einstein. A utilização do ABC permitiu ao Centro Cirúrgico conhecer os custos de seus produtos, reformulá-los e assim, estabelecer uma nova política de preços.

INTRODUÇÃO

O custo crescente da medicina é um fenômeno mundial. Os hospitais trabalham com uma grande quantidade de variáveis e se valem disso para justificar a inviabilidade para predeterminar o custo de um tratamento. Independente de onde venha o financiamento da saúde, a gestão de custos se torna imprescindível para a eficiência, a competitividade e a sobrevivência das instituições.

Segundo Carpintero (1999, p.2) “Os gastos com saúde vem crescendo fortemente desde o pós-guerra, especialmente nos países desenvolvidos. A universalização da proteção á saúde trouxe uma forte ampliação dos gastos para o conjunto das economias desenvolvidas, que passaram de 2% a 3% do PIB ao final dos anos 40, para entre 6% e 10% do PIB, ao final dos anos 70”.

No Brasil houve um agravante, em meados de 1994, com a estabilização monetária, surge a necessidade de avaliar o custo benefício dos serviços prestados. As receitas eram facilmente identificadas, porém os dados sobre custos eram precários, surgindo a necessidade de informações gerenciais mais adequadas que mostrassem a margem de contribuição de cada serviço prestado.

Com o advento da globalização, se instala uma verdadeira concorrência também na área da saúde, a possibilidade de mediante certos planos de saúde, de realizar tratamentos e cirurgias no exterior hoje é cada vez maior.

A utilização dos sistemas de contabilidade de custo para organizações prestadoras de serviços sempre constitui um desafio, em se falando de organizações médico-hospitalares esse desafio pode ser definido como ainda maior, principalmente pelo grau de variância e complexidade dos serviços prestados por estas organizações, já mencionados anteriormente.

A gestão de custos hospitalares existentes hoje no Brasil é quase inexistente, a maioria das instituições desconhece a sua estrutura de custos para estabelecer o preço de seus produtos, se valendo apenas de pesquisa de mercado para estabelecer o seu preço.

Anteriormente, determinar os custos dos serviços hospitalares não era necessário porque o mercado era favorável ao fornecedor hoje tornou-se uma questão de sobrevivência, o grande comprador era o Estado ou clientes particulares, que também tinha a inflação como aliada para mascarar suas contas. Nos últimos vinte anos os custos hospitalares cresciam, mas a inflação colocava a aplicação financeira como prioritária à contenção de custos de produção. Cada vez mais diminui o número de pagantes particulares, na verdade essa realidade é quase inexistente, o grande cliente dos hospitais se tornou as fontes pagadoras (autogestão, planos de saúde, medicinas de grupo, etc...), que cada vez mais estão dispostas a discutir a composição dos produtos e a forma de cobrança.

OBJETIVOS

Descrever a experiência de como implantar e implementar o Custeio Baseado em Atividades para suprir a necessidade de se conhecer os custos e margens reais por produto, assim como otimizar a utilização de recursos reduzindo o custo dos mesmos.

MÉTODOS

O estudo foi desenvolvido no Centro Cirúrgico do Hospital Israelita Albert Einstein com dados de maio a setembro de 1999.

O Hospital Israelita Albert Einstein é um centro terciário de referência hospitalar que atende potencialmente cerca de 0,7% da população brasileira. Proporciona cuidados a pacientes tanto internos, quanto externos. Sua atuação inclui serviços clínicos e cirúrgicos; apoio, diagnóstico e tratamento, serviços de pronto-atendimento, cuidados de terapia intensiva (adulta e pediátrica), atendimento pediátrico, oncologia, transplante de órgãos, maternidade, doenças infecto-contagiosas, serviço de reprodução humana, banco de sangue e ambulatório.

O Hospital Israelita Albert Einstein têm 85.200 metros quadrados de construção, com 455 leitos em atividade, sendo responsável, em cada mês, por cerca de 2175 internações, com tempo médio de permanência de 4,87 dias. Seus pacientes são originários da cidade de São Paulo (81%) e também de outras cidades (19%) , tornando-o maior centro de referência hospitalar em nosso meio, dentro de seu mercado. As diferentes patologias atendidas no HIAE, têm sido uma maneira de mostrar a intensidade dos casos médicos tratados, o que demonstra que atendemos uma grande gama de doenças e muitos casos de pacientes em estado grave e de grande complexidade. Assim, realiza 80.000 procedimentos clínicos, diagnósticos e cirúrgicos por mês recebendo e realizando neste mesmo período 380.000 telefonemas. Atende 10.555 pacientes/dia e serve 80.000 refeições/mês. Esses dados demonstram a dimensão da instituição e o que ela representa no cenário médico nacional.

O Centro Cirúrgico possui 25 salas cirúrgicas com movimento médio de 47 cirurgias por dia. Possui três departamentos internos, a equipe Serviço de Apoio Técnico a Anestesia (SATA); Recuperação pós Anestésica (RA) e a equipe de circulantes do Centro Cirúrgico.

O Centro Cirúrgico é uma área destinada a oferecer uma grande variedade de recursos (equipamentos de alta tecnologia, uma estrutura de pessoal multiprofissional, materiais e medicamentos específicos), com a finalidade de possibilitar a realização de procedimentos cirúrgicos das diversas especialidades existentes.

O departamento cirúrgico possui instalações especiais de iluminação, ar condicionado, ventilação, oxigênio, ar comprimido, instalações elétricas e eletrônicas que são complicadas e difíceis de manter e conservar. Algumas instalações têm por objetivo observar e manter a fisiologia do paciente, como as relativas à monitorização cardíaca, pressão cardíaca, débito sanguíneo, frequência respiratória, temperatura corporal, etc...

Toda a estrutura acima descrita, de pessoal ou instalações, mostra que o planejamento e a operacionalização adequada de um departamento cirúrgico são complexos e necessitam de diversos conhecimentos: arquitetônicos, cirúrgicos, bacteriológicos, eletrônicos, administrativos, etc...

Além de toda estrutura interna , o Centro Cirúrgico mantém relação direta com diversos departamentos dos hospitais, como pode ser observado

- Unidades de internação: a maioria dos pacientes são provenientes das unidades de internações, que são as cirurgias programadas;
- Unidade de Pronto Socorro e Terapia Intensiva: algumas intervenções cirúrgicas se originam destes serviços, são as cirurgias de urgência;
- Central de esterilização: fornece todo instrumental cirúrgico, normalmente sua área física está vinculada ao centro cirúrgico, devido a necessidade de fornecimento imediato de material estéril;
- Lavanderia: toda a roupa suja do departamento é enviada a Lavanderia;

- Banco de Sangue: o sangue e seus derivados são muitas vezes necessários em muitos tipos de intervenções cirúrgicas;
- Anatomia Patológica: com frequência, durante o ato cirúrgico é necessário determinar as características histológicas de uma peça anatômica;

Também se relaciona diretamente com o Laboratório de Análises Clínicas, Raio X, eletrocardiograma, etc...

Um processo é constituído por uma série de atividades com a finalidade de produzir um produto ou serviço. Para cada etapa ou atividade é exigida uma parcela de contribuição aos objetivos da organização, formando a denominada “cadeia de agregação de valores”. O primeiro passo para o levantamento de atividades é compreender o objeto de custo, neste caso o que se pretende custear.

Resumidamente, será descrito o processo básico de uma cirurgia, que possui a seguinte seqüência:

1. Preparo da sala: existem preparos específicos da sala para cada tipo de cirurgia, que compreendem: desinfecção de todos os móveis, equipamentos e sala cirúrgica propriamente dita. Disponibilização de equipamentos, instrumentais e medicamentos necessários àquele determinado tipo de procedimento.
2. Encaminhamento do paciente ao Centro Cirúrgico: o paciente é encaminhado ao Centro Cirúrgico pela unidade de internação através da equipe de transporte interno de pacientes.
3. Cirurgia propriamente dita: com a sala preparada, o paciente é acomodado à mesa cirúrgica e submetido a anestesia. O anestesista utiliza-se de equipamento (próprios da anestesia), medicamentos e anestésicos. Este é auxiliado por um profissional técnico denominado “auxiliar de anestesia” que disponibiliza recursos necessários para o bom andamento da anestesia.
A cirurgia tem uma duração variável que depende da especialidade e do tipo de cirurgia. Durante todo o período estará disponível um profissional de enfermagem, normalmente um auxiliar de enfermagem, denominado “circulante de sala” que auxiliará a equipe médica, disponibilizando os recursos.
4. Recuperação Anestésica: ao término da cirurgia, a maioria dos pacientes são encaminhados para a Recuperação Anestésica, onde receberão cuidados imediatos e específicos da enfermagem, além da monitoração dos sinais vitais até que esteja estabilizado e recuperado da anestesia para assim ser encaminhados ao leito. Todos os pacientes que irão para o UTI não fazem uso da recuperação anestésica. Em procedimentos simples os pacientes são encaminhados diretamente ao leito, conforme avaliação do anestesista.
5. Encaminhamento do Paciente a Unidade de Origem: após a recuperação anestésica, a central de transporte de pacientes internos é acionada e o paciente é encaminhado ao leito.

6. Desmontar a sala: a sala é desmontada pelo “auxiliar de anestesia” e pelo “circulante de sala”. Estes profissionais desmontam, fazem a desinfecção dos equipamentos e materiais utilizados, bem como dão um tratamento adequado ao lixo e roupa contaminada por sangue ou secreções. É feita uma conferência dos materiais esterilizados utilizados e encaminhados de volta a central de materiais. Após, a sala sofrerá uma limpeza terminal pelos funcionários da higiene.

Etapas seguidas para implantação do Custeio por Atividade no Centro Cirúrgico

Foram levantadas todas as cirurgias de 1999, um volume de 16.000 cirurgias, as quais foram agrupadas por tipo de cirurgia. Deste total, uma amostra de 95% das cirurgias foram custeadas.

As seguintes etapas foram seguidas no processo de Custeio Baseado em Atividades do Centro Cirúrgico:

Levantamento de Atividades

As atividades foram levantadas através de entrevistas, com dois representantes de cada grupo de trabalho, que relatam todas as tarefas e operações; tempo de cada atividade foi levantado por estimativa dos funcionários e por registros de entrada e saída da sala cirúrgica. Todos esses dados foram anotados em ficha técnica para levantamento de atividades, como se pode observar na figura 6, que demonstra a atividade “Circular Sala Cirúrgica” do Grupo de Trabalho “Auxiliar de Enfermagem”.

Figura 6 - Modelo de Ficha Técnica para Levantamento de Atividades

 HOSPITAL ISRAELITA ALBERT EINSTEIN		Custeio Baseado em Atividades CENTRO CIRÚRGICO 5ªA		
U.T.: CC5A - Centro Cirúrgico				
Grupo de Trabalho: Auxiliar de Enfermagem				
ATIVIDADE				
CIRCULAR SALA CIRÚRGICA				
RECURSOS:				
INPUT				
Chegada do paciente em sala cirúrgica				
OUTPUT				
Saída do paciente da sala cirúrgica.				
MEDIDA DE SAÍDA		CLASSIFICAÇÃO		
Tempo de dur. da cir. (ou tempo de perman. do pcte na sala) .		VA		
DEFINIÇÃO: Confere o nome do paciente no quadro cirurgico correspondente Recebe paciente verificando pulseira de identificação e prontuário Encaminha paciente para sala cirúrgica Transfere paciente para mesa cirúrgica Após paciente anestesiado Posiciona o paciente na mesa cirúrgica junto com a equipe médica e anesthesiologista Coloca cochins de proteção em áreas de atrito Coloca placa de bisturi elétrico e ou argônio Realiza ou auxilia sondagem vesical no paciente Realiza abertura de todo material estéril para instrumentadora e ou equipe cirúrgica (conforme técnica asséptica) Conecta borracha de aspiração no aspirador e liga Conecta e liga bisturi elétrico, regula voltagens Posiciona foco cirúrgico Liga equipamentos solicitados Busca materiais na CME se solicitado fora de programação durante o Intra Operatório Busca materiais na farmácia satélite se solicitado fora do programado SATA Prepara peças retiradas do ato cirúrgico para anatomia patológica (conforme rotina da unidade) Realiza anotação de enfermagem no impresso pré- trans operatório (conforme rotina) Realiza contagem de compressas quando necessário Realiza preenchimento da nota de débito (conforme rotina da unidade)	Tempo (min)	Frequência	Total (min)	
			Tempo total da atividade: 334	
	ALTERAÇÕES:		DATA:	RESPONSÁVEL:

Obs.: Nessa atividade o tempo foi levantado segundo entrada e saída do paciente em sala, para cada cirurgia

Cálculo dos Direcionadores de Recursos

Os Direcionadores de Recursos foram calculados através do levantamento dos dados:

- Levantamento do número de funcionários de cada categoria profissional ou grupo de trabalho;

- Levantamento da carga horária, número de horas extras, licenças (maternidade ou médica) e horas extras alocadas ao grupo de trabalho durante o período correspondente.

O primeiro cálculo realizado foi o da capacidade disponível, que consiste no número de horas de mão-de-obra disponível para cada grupo de trabalho, para o período correspondente. Calcula-se o tempo disponível para cada grupo de trabalho, deduz as férias, as folgas, licenças e acrescenta as horas extras. Para o estudo no Centro Cirúrgico considerou-se uma tolerância de 10%, determinada pela área juntamente com o pessoal de custos para as atividades não relacionadas ao trabalho.

Figura 7 - Cálculo da Capacidade Disponível

TEMPO DISPONÍVEL											
n°	Funcionários	Horas / semana / func.	Jornada diária (h)	Tempo Disponível / semestre (min)	Férias (1/12)	Folgas	Licenças	Horas Extras	Lanche / Refeição	Tolerância (10%)	Tempo total disponível (Min)
5	Aux. Enf. (6h diurno)	36	6	378.000	(31.500)	(49.500)	0		0	(29.700)	267.300
11	Aux. Enf. (6h noturno)	36	6	831.600	(69.300)	(108.900)			(4.620)	(64.878)	583.902
19	Aux. Enf. (8h diurno)	44	8	1.755.600	(146.300)	(229.900)			0	(137.940)	1.241.460
1	At. Enf. (8 h diurno)	44	8	92.400	(7.700)	(12.100)			0	(7.260)	65.340
				0	0	0			0	0	0
36				0	0	0			0	0	0
TOTAL:				3.057.600	(254.800)	(400.400)	8.198	19.440	(4.620)	(242.542)	2.182.876

A seguir é calculado o direcionador de recursos com base no tempo médio da atividade e o respectivo volume de atividade realizado no período, convertido a uma base diária (medida de saída).

O direcionador de recurso da atividade é obtido, com base na proporção do tempo utilizado para a atividade (tempo vezes a medida de saída) sobre o tempo total disponível por dia. O tempo restante foi considerado capacidade não utilizada ou capacidade disponível.

Cálculo do Custo das Atividades

Primeiramente é feito o levantamento dos custos do período, de todas as unidades de trabalho do Centro Cirúrgico, junto a Contabilidade.

A seguir, foram identificados os gastos para cada grupo de trabalho individualmente. Os recursos identificados (custos diretos) para cada custo de trabalho foram:

- Pessoal: folha de pagamento do grupo de trabalho com encargos e benefícios;
- Materiais: são todos os materiais de consumo como papelaria, materiais de escritório, álcool, benzina etc...
- Outros: são os custos com terceiros ou serviços gerais como: serviços de terceiros, xerox, etc...

Figura 8 - Cálculo dos Recursos Utilizados

CUSTOS - RECURSOS					
Pessoal	Materiais	Depreciação	Outros	Total	Custo / Min.(R\$/min)
1.126.739,84	438.755,40	0,00	190.936,81	1.756.432,05	0,80

Obs.: Os valores aqui relacionados são ilustrativos.

A depreciação do Centro Cirúrgico, possui um valor considerável, devido ao alto investimento tecnológico da área, o consumo desse recurso pelos produtos possui uma grande variação, diante desse fato, foi realizado um levantamento de todos os equipamentos e valor de aquisição, foi calculado a depreciação mensal e a depreciação por minuto, o custo foi alocado ao produto por média de utilização.

O cálculo das atividades se dá através da multiplicação do direcionador de recursos pelo custo por minuto do grupo de trabalho.

Figura 9 - Cálculo do Custo da Atividade

Atividades por Unidades de Trabalho	VA / NVA	Medida Saida	Tempo atividade	Direcionador	Custo Atividade
<u>CCSA - CENTRO CIRÚRGICO 5º ANDAR</u> <u>Custo minuto: 0,65</u>					
<u>Auxiliar de Enfermagem</u>					
MONTAR SALA CIRÚRGICA	VA	N.º de salas preparadas	30	1	R\$ 24,00
CIRCULAR SALA CIRÚRGICA	VA	Tempo de dur. da cir.	334	1	R\$ 267,20
DESMONTAR SALA CIRÚRGICA	VA	N.º de salas preparadas.	25	1	R\$ 20,00
CHECAR E ORGANIZAR A UNIDADE	VA	Rotina diária	1.215	0,02	R\$ 20,68

Obs.: Os valores aqui relacionados são ilustrativos.

RESULTADOS

O cálculo dos objetos de custos e o agrupamento das cirurgias por níveis são os resultados obtidos com a implantação do custeio por atividade, que serão apresentados a seguir.

Cálculo dos objetos de custos x Análises de Preços

Os objetos de custo foram calculados, através do levantamento dos dados:

Sala Cirúrgica:

- Materiais de Consumo: são todos os materiais não reembolsáveis, isto é, não cobrados do paciente, como por exemplo: campos e aventais descartáveis, compressas, etc... Foram levantadas as quantidades desses materiais para cada cirurgia, assim como seu custo de aquisição;
- Materiais esterilizados: são todos os materiais utilizados nas cirurgias que passam pelo processo de esterilização. Foram levantados os materiais esterilizados por cirurgia, assim como o custo médio de cada tipo de material, classificado por tamanho.

- Equipamentos Básicos (mesa cirúrgica, foco, todos os móveis e equipamentos básicos de sala): utilizada a depreciação por minuto multiplicado pelo tempo médio de duração da cirurgia, incluindo o tempo para montar e desmontar a sala;
- Atividade: custo do minuto do grupo de trabalho auxiliar de enfermagem, multiplicado pelo tempo de circular sala (tempo médio de duração de cada cirurgia multiplicado pelo número de circulante por sala), incluindo o tempo de montar e desmontar sala;
- Depreciação Predial: o custo do minuto de depreciação predial multiplicado pelo tempo médio de duração da cirurgia, incluindo o tempo para montar e desmontar a sala;

Serviço de Apoio Técnico a Anestesia:

- Equipamentos Básicos (equipamento de anestesia): utilizada a depreciação por minuto multiplicado pelo tempo médio de duração da cirurgia, incluindo o tempo para montar e desmontar a sala;
- Atividade: foi levantado o tipo de anestesia para cada cirurgia: local ou bloqueio, geral ou geral complexa. Foram levantados os tempos de atividades necessários para cada tipo de anestesia. A seguir foi calculado o tempo médico ponderado, segundo o mix de anestesia realizado para cada tipo de cirurgia, multiplicou-se esse tempo pelo custo por minuto do grupo de trabalho “auxiliar de anestesia”.

Recuperação Pós Anestésica:

- Equipamentos Básicos (cama, móveis da RA, monitores): utilizada a depreciação por minuto, multiplicado pelo tempo médio de permanência na Recuperação Anestésica.
- Atividade: levantado o tempo de duração de cada recuperação pós-anestésica para cada cirurgia, foi estimado segundo os funcionários da RA que em média se gasta com a assistência 30% do tempo que o paciente permanece em recuperação, o tempo foi multiplicado pelo custo por minuto do grupo de trabalho de “recuperação anestésica”.

Com a soma de todos os itens acima se obtém o custo direto de cada cirurgia, foi somado a esse valor o percentual de custos indiretos do departamento, obtendo assim o custo total de cada cirurgia. Conforme pode ser observado na figura 10.

Figura 10 - Modelo adotado para custeio das Cirurgias

Custo por Cirurgia		
Especialidade		B M F
Cirurgia	OSTEOSSÍNTESE DE MANDÍBULA	
Nº de Cirurgias 1999		34
Nº de Cirurgias associadas		13
Média Dur (min.)		252
Custo da sala cirúrgica		
	Custo	
1) Materiais de consumo		101,12
2) Material esterilizado		98,56
4) Equipamentos Básicos	R\$ 0,57	180,73
5) Ativid.: montar, circular, desmontar	R\$ 0,80	311,20
6) Depreciação Predial	R\$ 0,06	18,80
7) Infra-estrutura do Centro Cirúrgico	R\$ 196,81	196,81
Total Custo da Sala		907,22
Custo do SATA		
1) Equipamentos Básicos	R\$ 0,44	141,53
2) Ativid.: preparar, auxiliar, desmontar	R\$ 0,78	79,89
Ativid.: Acompanhar pacte p/ CTI ou SEMI	R\$ 18,63	
3) Infra-estrutura do SATA	R\$ 35,69	35,69
Total Custo SATA		257,12
Custo da R.A.		
1) Equipamentos Básicos	R\$ 0,11	9,11
2) Ativid.: Prestar assistência de enfermagem na R.P.A.	R\$ 0,76	19,77
3) Infra-estrutura do R.P.A.	R\$ 16,15	16,15
TOTAL custo RA		45,04
Custo da Cirurgia s/ Indiretos		1.209,38
Custos indiretos		466,78
Custo total por cirurgia		1.676,16

Obs.: Os valores aqui relacionados são ilustrativos.

Cálculo das Cirurgias por nível

Ao término do cálculo dos objetos de custo do Centro Cirúrgico, se observou uma grande variedade de custos. Em um mês são realizadas em média 1.300 cirurgias no Centro Cirúrgico, de diferentes especialidades, consumindo recursos diferentes e conseqüentemente com um custo diferente. Estabelecer uma política de cobrança para cada tipo de cirurgia seria inviável. Observando os custos das cirurgias se percebe uma semelhança dos dados, em conjunto com o Departamento Cirúrgico, foi realizado um agrupamento das cirurgias, categorizando por custo e complexidade, avaliando também quanto o mercado está disposto a pagar por cada procedimento. De posse de todas essas informações foi elaborado um agrupamento em 8 níveis. Foi calculado o novo tempo medido de duração das cirurgias por nível, com o acréscimo de um

desvio padrão, como cálculo do tempo máximo permitido para cada cirurgia; conforme apresentado na figura 11.

Com o agrupamento por níveis foi simplificado a cobrança de taxas cirúrgicas, isso trás muitos benefícios como: redução de lançamentos de taxas no sistema, economizando não apenas mão-de-obra como também bytes de armazenagem de dados no sistema; com a simplificação da cobrança se economiza também o tempo dos circulantes de sala e conseqüentemente redução nos custos, todo o processo de cobrança fica mais enxuto e eficiente, com um menor risco de não lançamentos; é um facilitador nas negociações com a fontes, todas as instituições estão procurando simplificar seus processos.

Figura 11 - Custos *versus* Preços po nível

Taxas Cirúrgicas			
Nível	Custo	Preço	Tempo Máximo
A	666	697	60
B	1.220	1.332	60
C	1.504	1.685	60
D	2.042	2.124	120
E	2.236	2.640	240
F	2.553	3.111	240
G	2.723	3.760	240
H	3.268	4.512	360

Obs.: Os valores aqui relacionados são ilustrativos.

DISCUSSÃO

Com a normalização de aumentos desse setor pelo governo, indiretamente acaba padronizando o aumento que os planos de saúde pagam aos hospitais pelos serviços prestados.

Com todo esse panorama, fica evidenciado que cada vez mais as empresas precisam conhecer os seus custos e usá-lo como instrumento de negociação.

Uma das grandes soluções que os hospitais estão adotando é a criação de pacotes, de novos produtos, mas para isso é necessário conhecer os custos, de seus processos. O ABC surge como uma ferramenta de informações gerenciais, que além de conhecer seus custos, informa a margem

de contribuição de cada produto ou serviço prestado, custo dos processos, dos protocolos clínicos, dos pacotes, etc...

O enfoque no controle de custo das áreas assistenciais em saúde, tem sido crescente, o que pode ser observada em literatura, como esta que é direcionada a enfermeiras do Centro Cirúrgico, MEEKER, ROTHROCK, (1997, p.13) citam: “A tendência do reembolso de pagamento da assistência à saúde tem direcionado para um maior controle de custos, uso eficiente dos recursos e suprimentos, redução da permanência do paciente cirúrgico e transferência de muitos procedimentos cirúrgicos para cirurgia ambulatorial. Independente desta mudança na diretriz, deve-se aumentar a consciência da necessidade de uma avaliação contínua da qualidade na provisão da assistência ao paciente intraoperatório”.

No Centro Cirúrgico se realiza um dos atos mais dramáticos do hospital: a intervenção cirúrgica; o resultado depende de um variado número de fatores: estado de saúde do paciente, instrumental, profissionais, técnica cirúrgica, sangue, local, instalações, assepsia, anestesia, em grande parte dos cuidados pré e pós operatório.

No departamento cirúrgico existe quadro de pessoal multiprofissional: cirurgiões, anestesistas, enfermeiras, auxiliares de enfermagem, instrumentadoras, supervisores, auxiliares de limpeza, auxiliares administrativos, biomédicos, auxiliares de anestesia.

O alto custo de se manter uma estrutura complexa como é o Centro Cirúrgico, tem justificado cada vez mais um rigoroso controle de custos desta área.

A implantação de novos sistemas de custos, normalmente é vista como uma ameaça de demissões, este é um problema real. O ABC requer uma participação intensiva de todos os níveis da empresa, as pessoas que trabalham na organização é que conhecem o processo para que o sistema possa ser desenhado, sem a participação e o envolvimento dessas pessoas, a qualidade do sistema fica comprometido. Todas as etapas de implantação preconizadas pelo Sistema ABC, necessitam da compreensão, comprometimento e participação dessas pessoas. Como pode ser observado na descrição abaixo:

Levantamento de atividades: segundo Ching (2001, p.54) “O custeio das atividades possibilita a visão de como os recursos estão sendo usados e como gerenciá-los”. O levantamento da atividade, o tempo médio, assim como seu respectivo volume, como descrito no estudo de caso é feito com base em entrevistas, essa fase inicial de levantamento de dados, têm sido uma das fases mais delicadas do processo, pois depende do envolvimento do pessoal da área, que precisam compreender a importância da confiabilidade das informações fornecidas.

Direcionadores de Recursos: Segundo Nakagawa (1994; p.74) “Cost driver é uma transação que determina a quantidade de trabalho (não a duração) e, através dela o custo da atividade”. O direcionador de recursos é o

fator que explica a demanda de trabalho sobre a atividade. Para achar o melhor direcionador para cada atividade é necessário que o processo todo tenha sido bem descrito e bem entendido. Para controlar o custo de determinada atividade é necessário averiguar como o direcionador se interage com outros departamentos da empresa.

Cálculo dos objetos de custos: Segundo Horngren (1985; p.47) pode ser definido como “qualquer atividade para a qual se queira ter uma medida separada de custos”. Sistemas convencionais de custeio costumam alocar custos indiretos aos produtos em proporção ao volume de produto. Na metodologia ABC, primeiro a empresa tem que mapear suas atividades, depois distribui seus custos a essa atividade e finalmente, através do conceito de geradores de custo, aloca o custo de cada atividade aos diversos produtos serviços e clientes. Com a alocação dos indiretos que são cada vez maiores nas organizações, se tem uma política de preços e avaliação da lucratividade de produtos sem distorções.

Mapear os processos internos é importante, mas tentar entender melhor, as ligações de causa e efeito entre as atividades de um departamento com as atividades dos demais, é essencial, só dessa forma se conseguiria atacar o problema de controle de custos de maneira global e integrada.

Para trabalhar com processos é imprescindível a colaboração do departamento, sem as pessoas que conhecem os processos assim como seus clientes se torna difícil avaliar quais atividades realmente agregam ou não valor ao cliente, que é o princípio básico para o estudo de processos.

O Hospital Albert Einstein, está a princípio trabalhando nos custos e processos de cada departamento, a meta é conseguir realizar um estudo dos processos de toda a Instituição para entender melhor as ligações de causa e efeito entre as atividades de um departamento com as atividades dos demais departamentos, conseguindo assim avaliar todo o processo onde o paciente está inserido, desde a sua internação até a sua alta.

CONCLUSÃO

A realização do custeio baseado em Atividades possibilitou a apuração dos custos reais dos produtos / serviços do Centro cirúrgico, assim como o conhecimento das margens praticadas.

O fato de conhecer e controlar seus custos permitiu aos gestores detectar a necessidade de reestruturar a composição de seus produtos. Foram elaborados novos produtos, agrupando-se itens que eram cobrados separadamente, reduzindo com essa medida os sub-lançamentos de taxas na conta do paciente, custo de anotação das inúmeras taxas do auxiliar de enfermagem, custo de lançamento do auxiliar de farmácia, custo de armazenagem de dados no sistema, e custo de auditoria na conta do paciente.

O conhecimento dos processos, assim como seu tempo de execução, permitiu uma otimização de recursos, que resultaram em um incremento de número de cirurgias realizadas.

Com o conhecimento dos custos dos produtos, se viu a necessidade de criar uma nova estrutura de sala cirúrgica com característica ambulatorial, para subsidiar a venda de produtos que não necessitam da estrutura complexa de um centro cirúrgico convencional.

AGRADECIMENTOS

Agradecemos a:

Gilberto Vicente de Souza, Gerente do Núcleo Técnico de Custos e Orçamentos do hospital Israelita Albert Einstein; pela participação, orientação, apoio e incentivo.

BIBLIOGRAFIA

BERTO, Dalvio José, BEULKE, Rolando. Gestão de Custos e Resultados na Saúde. Hospitais, Clínicas, Laboratórios e Congêneres. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

CARPINTÉRO, José Newton Cabral. Custos na Saúde – Considerações Teóricas. Anais do VI Congresso Brasileiro de Custos. São Paulo, 1999.

CHING, Hong Yug. Gestão Baseada em Custeio por Atividades. ABM – Activity Based Management. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. **Custo como Ferramenta Gerencial**. São Paulo: Atlas, 1995.

COGAM, Sanuel. ABC/ABM – Modelos. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997.

FUKUMOTO, Helena Lumi, FREITAS, Rute. Implantação do Custeio Baseado em Atividades ABC/ABM no setor Hospitalar: Banco de Sangue, Um Caso Prático. Anais do VII Congresso Brasileiro de Custos. São Paulo, 2000.

HORNGREN, Charles T. Introdução à Contabilidade de custos hospitalares no Brasil. Revista Brasileira de Contabilidade, n33, p.34-46, abr./jun. 1980.

MARTINS, Domingos. Gestão Financeira de Hospitais. São Paulo: Atlas.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MEEKER, Margaret Huth, ROTHROCK, Jane C. Cuidados de Enfermagem ao paciente Cirúrgico. 10 ed. Rio de Janeiro: Guanabara, 1997.

NAKAGAWA, Massayuki. ABC Custeio Baseado em Atividades. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1994.